

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE EDUCAÇÃO CONTINUADA
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM CONTROLADORIA E FINANÇAS

ANTONIA PEREIRA OLIVEIRA RESENDE

**O TRATAMENTO CONTÁBIL DAS GRATUIDADES DE UMA ENTIDADE
EDUCACIONAL SEM FINS LUCRATIVOS: UM ESTUDO DE CASO**

São Leopoldo

2014

ANTONIA PEREIRA OLIVEIRA RESENDE

O TRATAMENTO CONTÁBIL DAS GRATUIDADES DE UMA ENTIDADE
EDUCACIONAL SEM FINS LUCRATIVOS: ESTUDO DE CASO

Trabalho de Conclusão de Curso de
Especialização apresentado como requisito
parcial para obtenção do título de Especialista
em Controladoria e Finanças, pelo Curso de
Especialização em Controladoria e Finanças
da Universidade do Vale do Rio dos Sinos -
UNISINOS

Orientador: Prof. Dr. Clovis Kronbauer

São Leopoldo

2014

AGRADECIMENTOS

A Deus Pai e Mãe por seu infinito amor, pelo dom da vida e com ela todos os dons concedidos. Pelas oportunidades de crescimento e desafios que são inerentes a nossa existência.

A minha família pela formação, ensinamentos, valores, que me ajudam a ser a pessoa que sou hoje.

A Congregação das Irmãzinhas da Imaculada Conceição, e em especial a minha Comunidade Nossa Senhora de Fátima, pelo investimento financeiro, pela compreensão de minha ausência em muitos momentos e pelo incentivo.

A Entidade, na qual realizei o estudo, pela disponibilidade dos dados e incentivo à pesquisa.

A Coordenação do MBA em Controladoria e Finanças, de modo especial, ao Professor Maurício Tagliari, pela dedicação, empenho e disponibilidade em nos atender.

Ao Professor orientador Dr. Clóvis Kronbauer, pelo tempo dispensado para a orientação e auxílio no desenvolvimento da pesquisa, a fim de que os objetivos pudessem ser alcançados.

Enfim gratidão a todos que de forma direta ou indireta colaboraram comigo em mais uma conquista alcançada, mais uma etapa vencida.

“Produzir informação é alavancar conhecimento. É disponibilizar um bem que não se deprecia e não se exaure pelo uso. É manter acesa a luz que ilumina a escuridão e enfraquece as fronteiras da ignorância”. (José Antonio de França)

RESUMO

As Entidades sem finalidades de lucros e beneficentes de assistência social são classificadas no Terceiro Setor. Aquelas que possuem certificação no órgão governamental que regulamenta sua área de atuação são imunes ou isentas de contribuições para os cofres públicos. Desse modo, aplicam estes valores em gratuidades com atividades beneficentes, na saúde, educação e assistência social. A presente pesquisa se propôs a analisar qual o tratamento contábil dispensado ao registro das gratuidades praticadas por uma entidade educacional sem fins lucrativos, nos últimos cinco anos e quais os seus impactos na missão da entidade. Diante disso, para responder ao objetivo geral, buscou identificar as normatizações, legislação que regulamentam as entidades sem fins lucrativos bem como as Normas Contábeis que orientam quanto ao registro e cumprimento das exigências legais destas entidades. Também buscou descrever as principais práticas contábeis adotadas pela entidade em pesquisa, no tratamento contábil das gratuidades educacionais e seus impactos na missão da entidade. A pesquisa caracteriza-se como um estudo de caso em uma entidade sem fins lucrativos e beneficente de assistência social, na área da educação, com certificação CEBAS. Quanto à abordagem foi qualitativa e quanto à técnica de coleta dos dados foi documental, com a utilização de livros, artigos, Demonstração do Resultado do Exercício, Notas Explicativas, Leis, Normas Contábeis e Manual do CFC. Com o desenvolvimento desta pesquisa obteve-se os seguintes resultados: As ENSFL e beneficentes de assistência social são regulamentadas pela Lei 12.101/09, alterada pela Lei 12.868/13. A Norma Contábil que as orientam é a NBC T 10, especificamente no seu item 19. Também se destaca o Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social, elaborado pelo CFC, que auxilia estas entidades na sua prestação de contas. A entidade pesquisada, contabiliza as gratuidades educacionais, como dedução da receita, visualizada na DRE e a composição da base de cálculo da receita efetivamente recebida em Notas Explicativas. Constatou-se um impacto positivo das gratuidades na entidade, porque desse modo, esta cumpre a sua missão de beneficiar cidadãos que não poderiam gozar de benefícios básicos, por falta de recursos, visando sua transformação e de seu contexto social. Este é o produto de suas ações realizadas com os recursos filantrópicos.

Palavras-Chave: Gratuidades. Entidades sem fins lucrativos. Contabilização.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Segmentos e características da EB	19
Quadro 2 - Classificação das ENSFL	26
Quadro 3 - Características das ENSFL	27
Quadro 4 - Registro contábil das ENSFL	32
Quadro 5 - Demonstrações Contábeis – NBC T 3 e ENSFL	35
Quadro 6 - Instrumentos de PC para ENSFL	38
Quadro 7 - PS não caracterizados como gratuidades	43
Quadro 8 - Principais mudanças da Lei 12.101/09	44
Quadro 9 - Requerimento do CEBAS	48
Quadro 10 - Legislação do CEBAS	48
Quadro 11 - Composição das deduções da RB	71

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Receita Bruta da Entidade - 05 últimos anos	58
Tabela 2 - Percentual de aumento da RB	59
Tabela 3 - Valor efetivamente aplicado pela Entidade.....	61
Tabela 4 - Base de Cálculo das Receitas recebidas - 2009.....	61
Tabela 5 - Base de Cálculo das Receitas recebidas - 2010.....	62
Tabela 6 - Base de Cálculo das Receitas recebidas – 2011	63
Tabela 7 - Base de Cálculo das Receitas recebidas – 2012.....	64
Tabela 8 - Base de Cálculo das Receitas recebidas – 2013	65
Tabela 9 - Valor previsto x valor aplicado	66
Tabela 10 - Aplicação dos valores em Filantropia	66
Tabela 11 - Especificação da RB, Deduções da RB e RL.....	68
Tabela 12 - % das bolsas em relação às deduções da RB.....	71
Tabela 13 - Qtde. de bolsas concedidas por ano.....	73

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BC	Base de Cálculo
CEBAS	Certificação de Entidades Beneficentes de Assistência Social
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CNAS	Conselho Nacional de Assistência Social
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
EB	Educação Básica
EBAS	Entidades Beneficentes de Assistência Social
ENSFL	Entidades Sem Fins Lucrativos
INSS	Instituto Nacional de Seguro Social
LDB	Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional
MEC	Ministério da Educação
NBC T	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica
PC	Prestação de Contas
PL	Patrimônio Líquido
PS	Prestação de Serviços
RB	Receita Bruta
RL	Receita Líquida
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SisCEBAS	Sistema de Certificação das Entidades Beneficentes de Assistência Social

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA	11
1.2 OBJETIVOS	13
1.2.1 Objetivo Geral	13
1.2.2 Objetivos Específicos	13
1.3 JUSTIFICATIVA	13
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	16
2.1 INSTITUIÇÕES DE ENSINO	16
2.1.1 Conceitos	16
2.1.2 Legislação e características	17
2.1.3 Os Pilares da Educação.....	20
2.1.3.1 Aprender a conhecer	21
2.1.3.2 Aprender a fazer	21
2.1.3.3 Aprender a viver juntos, aprender a viver com os outros	22
2.1.3.4 Aprender a ser.....	22
2.1.3.5 Aprender a empreender	23
2.2 ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS.....	24
2.2.1 Conceito, objetivos e classificação das Entidades sem fins lucrativos	24
2.2.2. Características das Entidades sem fins lucrativos.....	27
2.2.3 Aspectos e Exigências Contábeis	31
2.2.4 Prestação de Contas	37
2.3 GRATUIDADES EDUCACIONAIS.....	40
2.3.1 Definições.....	40
2.3.3 Aspectos legais das Entidades sem fins lucrativos na Educação	41
2.3.4 Certificação de Entidades Benéficas de Assistência Social.....	46
2.3.4 Tratamento Contábil das Gratuitades.....	50
3 MÉTODOS E PROCEDIMENTOS	55
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	55
3.2 PARTICIPANTES DA PESQUISA.....	56
3.3 TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS	57
3.4 TÉCNICAS DE ANÁLISE DE DADOS	57
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	58

4.1 RECEITA BRUTA E SUA EVOLUÇÃO	58
4.2 EXIGÊNCIAS LEGAIS X VALORES EFETIVAMENTE APLICADOS EM GRATUIDADES.....	60
4.3 REGISTRO CONTÁBIL DAS GRATUIDADES	67
4.4 IMPACTOS DAS GRATUIDADES NA MISSÃO DA ENTIDADE.....	70
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	74
REFERÊNCIAS	76
ANEXO A - DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO - 2009	80
ANEXO B - DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO 2010 E 2011	81
ANEXO C - DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO 2012 E 2013....	82
ANEXO D – NOTAS EXPLICATIVAS - 2009	83
ANEXO E – NOTAS EXPLICATIVAS - 2010.....	85
ANEXO F – NOTAS EXPLICATIVAS – 2011	86
ANEXO G – NOTAS EXPLICATIVAS – 2012.....	88
ANEXO H – NOTAS EXPLICATIVAS – 2013.....	90
ANEXO I – GRATUIDADES – 2009.....	92
ANEXO J – GRATUIDADES – 2010	93
ANEXO K – GRATUIDADES – 2011	94
ANEXO L – GRATUIDADES – 2012	95
ANEXO M – GRATUIDADES – 2013	96

1 INTRODUÇÃO

Atualmente, vive-se num contexto globalizado, no qual se visualizam rápidas e constantes mudanças, tanto nas esferas políticas, como também social, cultural, tecnológica e outras, que interferem diretamente na vida das pessoas e das organizações.

Desta forma, as organizações para continuarem exercendo sua função e suas atividades fins, necessitam também se atualizarem conforme as leis e normas que as regulamentam. Necessitam buscar a eficácia e eficiência em suas ações, para que assim obtenham os resultados esperados.

Neste contexto, inserem-se também as entidades sem fins lucrativos, que destinam partes de seus recursos, em atividades que visam uma mudança positiva na sociedade por parte de seus assistidos.

As Entidades Beneficentes de Assistência Social (EBAS), regulamentadas pela Lei 12.101/09, atualizada pela Lei 12.868/13, destinam seus recursos em projetos que visam melhorias e contribuições para a sociedade, seja na educação, saúde e outros meios. Na educação, destinam partes dos recursos que seriam recolhidos ao governo, como contribuições sociais, em gratuidades educacionais através de bolsas de estudo.

Para exercer suas atividades e manterem a isenção ou imunidade tributária, necessitam serem certificadas pelos órgãos governamentais, os quais apresentam pré-requisitos básicos para serem reconhecidas como Entidades Beneficentes de Assistência social.

Sendo assim, exige destas organizações, qualidade nas ações desenvolvidas e também na documentação contábil e financeira, com a finalidade de prestar contas aos órgãos responsáveis e a sociedade em geral.

Desse modo, como qualquer outra entidade, as Entidades sem fins lucrativos, devem contabilizar suas operações, elaborar demonstrações financeiras, relatórios, mensurar e prestar informações dos recursos destinados à suas atividades, em consonância com a NBC T 10, em seu item 19.

Neste enfoque, o tema norteador desta pesquisa é: o tratamento contábil dispensado ao registro das gratuidades educacionais praticadas por uma entidade educacional sem fins lucrativos nos últimos cinco anos e seus impactos na missão da entidade.

1.1 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA

O contexto social em que se vive, é passível de constantes mudanças que impactam diretamente nas atividades das Entidades, que buscam crescer e ascender no ambiente micro e macro econômico em que estão inseridas.

As entidades sem fins lucrativos, ou do terceiro setor, assim denominadas, estão inseridas neste contexto, buscando realizar suas atividades fins e contribuir na transformação social a partir de suas ações sociais. Isso se deve por gozar de benefícios e imunidade tributária, conforme prevê a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 195, parágrafo 7º, “são isentas de contribuição para a seguridade social, as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”.

Dessa forma, utilizam-se dos recursos não recolhidos ao governo, para praticar a filantropia, exercendo atividades operacionais voltadas à transformação da pessoa e como consequência visam uma sociedade melhor, com indivíduos comprometidos e conscientes.

Quanto ao papel destas Entidades, Olak e Nascimento (2010, p. 17), assim se posicionam:

As entidades sem fins lucrativos têm o papel claro a desempenhar na comunidade a que servem: provocar mudanças sociais. Para que isto ocorra, desenvolvem uma série de atividades, valendo-se de recursos obtidos do sistema econômico e social, que, por sua vez, acolherá a *posteriori* o “produto” final deste processo: pessoas transformadas.

Desse modo, visualiza-se que as atividades fins destas Entidades têm como centro a pessoa e sua transformação na sociedade, visando à formação de cidadãos melhores com os recursos destinados para suas atividades.

No entanto, como qualquer outra organização com fins lucrativos, necessitam da escrituração contábil, para fornecer informações gerenciais, tanto como obrigação legal e fiscal, como para seus usuários, visando a transparência no uso dos recursos dispostos para este fim, bem como para tomada de decisões por parte de seus gestores.

Assim sendo, o Conselho Federal de Contabilidade, em 2000, através da Resolução nº 877, aprovou a NBC T 10, que trata de aspectos contábeis específicos em entidades diversas, considerando as diferenciações das entidades deste setor. O item 10.19, trata especificamente das entidades sem finalidade de lucros, orientando quanto ao registro e as demonstrações contábeis.

A NBC T 10, em seu item 19.1.2, afirma que:

Destina-se, também, a orientar o atendimento às exigências legais sobre procedimentos contábeis a serem cumpridos pelas pessoas jurídicas de direito privado sem finalidade de lucros, especialmente entidades beneficentes de assistência social (Lei Orgânica da Seguridade Social), para emissão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, da competência do Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) (CFC, 2000).

Em conformidade com a norma, nota-se a importância legal da prestação de contas das Entidades sem fins lucrativos, bem como, requisito, para a obtenção da certificação com a finalidade de manter a filantropia e a transparência em seus registros.

Para as entidades, sem fins lucrativos, na educação, uma das formas de exercer a filantropia e garantir a Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), é a concessão de gratuidades, através de bolsas de estudos. A Lei 12.101/09, conforme redação atualizada esclarece no artigo 13, que:

Para fins de concessão ou renovação da certificação, a entidade de educação que atua nas diferentes etapas e modalidades da educação básica, regular e presencial, deverá: [\(Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013\)](#)

I - demonstrar sua adequação às diretrizes e metas estabelecidas no Plano Nacional de Educação (PNE), na forma do [art. 214 da Constituição Federal](#); [\(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013\)](#)

II - atender a padrões mínimos de qualidade, aferidos pelos processos de avaliação conduzidos pelo Ministério da Educação; e [\(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013\)](#)

III - conceder anualmente bolsas de estudo na proporção de 1 (uma) bolsa de estudo integral para cada 5 (cinco) alunos pagantes. [\(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013\)](#). (BRASIL, 2009).

Sendo assim, para conceder as gratuidades, as entidades necessitam estar em conformidade com a Lei, para que assim, exerçam suas atividades, como entidades filantrópicas e obter ou renovar sua certificação. Este processo necessita de documentações e informações que serão analisados pelo Ministério da Educação – MEC, através de suas secretarias e órgãos vinculados.

Neste sentido, as gratuidades produzem impactos tanto sociais, como financeiros e contábeis, nas entidades sem fins lucrativos. Estes impactos necessitam serem mensurados, transformados em informações para a própria entidade, para os órgãos governamentais e para a sociedade em geral, garantindo à gestão, tomadas de decisões seguras que visem, sua continuidade, sua existência e certificação, bem como transparência em suas atividades assistenciais.

Faz-se necessário, demonstrar como os recursos destinados a estas atividades, são tratados contabilmente e quais os seus impactos nos superávits/ déficits destas entidades, visto que os recursos aplicados em gratuidade estão intrinsecamente, relacionados às atividades fins destas instituições.

Assim sendo, o problema central desta pesquisa é: **Qual o tratamento contábil dispensado ao registro das gratuidades praticadas por uma entidade educacional sem fins lucrativos, nos últimos cinco anos, e quais os seus impactos na missão da entidade?**

1.2 OBJETIVOS

Os objetivos expressam os resultados esperados na realização da pesquisa. Assim sendo, para esta pesquisa, destacam-se os seguintes objetivos:

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar qual o tratamento contábil dispensado ao registro das gratuidades praticadas por uma entidade educacional sem fins lucrativos nos últimos cinco anos e seus impactos na missão da entidade.

1.2.2 Objetivos Específicos

Considerando o objetivo geral proposto, apresentam-se os seguintes objetivos específicos:

- a) identificar as normatizações, legislação que regulamentam as entidades sem fins lucrativos na área da educação;
- b) identificar as Normas Contábeis que orientam quanto ao registro e cumprimento das exigências legais para entidades sem fins lucrativos na área da educação;
- c) descrever as principais práticas contábeis, adotada pela Entidade, objeto de estudo, no tratamento contábil das gratuidades educacionais, nos últimos cinco anos;
- d) demonstrar os impactos das gratuidades educacionais, na missão da entidade.

1.3 JUSTIFICATIVA

As Entidades sem fins lucrativos objetivam transformar a realidade, na qual estão inseridas e cidadãos como produto de sua ação. Para Olak e Nascimento (2010), a matéria-prima destas entidades são os indivíduos, que devem ser transformados, sendo estas mudanças o produto final, o resultado do conjunto de atividades desenvolvidas por estas instituições.

Assim sendo, para desenvolver sua missão e objetivos, precisam estar de acordo com a legislação que as regulamentam. Sua certificação no órgão responsável exige transparência

em seus relatórios e demonstrações, tempestividade na transmissão dos documentos, para que assim, se obtenha aprovação.

Para as entidades sem fins lucrativos na área da educação, esta certificação chama-se CEBAS – Certificação das Entidades Beneficentes de Assistência Social. A Lei que regulamenta é a de nº 12.101/09, que foi alterada pela Lei nº 12.868/13.

As entidades sem fins lucrativos, não tem como finalidade última o lucro, mas conforme Olak e Nascimento (2010) podem ter “superávits”, com a finalidade de reinvestir na manutenção, expansão de suas atividades fins, ou seja, torna-se um instrumento indispensável para manter a organização e exercer suas funções.

Quanto às orientações contábeis o Conselho Federal de Contabilidade, através da NBC T 10 em seu item 19, trata especificamente da forma como as entidades sem finalidade de lucros devem efetuar seus registros.

Nesse sentido, o estudo se justifica, por se tratar da relevância em abordar como uma entidade sem fins lucrativos na educação trata as gratuidades educacionais em seus registros contábeis, visto que, é uma necessidade legal e também favorece a visualização deste tratamento, com informações precisas, tanto para os gestores da entidade, como para a sociedade, na qual é impactada, com as ações destas Instituições.

Demonstrar também os impactos das gratuidades para a missão da entidade, se faz necessário, para que a organização possa mensurar não apenas monetariamente, mas qualitativamente o quanto estes recursos destinados às atividades beneficentes, contribuem para a formação de novos cidadãos e conseqüentemente para uma sociedade melhor.

É importante que os gestores, visualizem estas informações, buscando confrontar os objetivos e a missão da Entidade com suas atividades de intervenção social em valores monetários e ações.

A entidade, na qual o estudo de caso foi realizado, apoia a pesquisa, dispôs dos dados, por ter interesse em seus resultados, como instrumento para auxiliar na gestão.

A pesquisa se faz relevante também, porque deseja contribuir no campo científico, como instrumento de conhecimento e aprofundamento da Contabilidade do Terceiro Setor.

O estudo se justifica ainda, por se tratar da oportunidade de discutir de modo mais detalhado sobre o assunto, pela alteração da Lei 12.101/09 – Lei da Filantropia. No início de setembro do ano 2013, foi aprovado no Congresso Nacional, à alteração desta Lei através da Lei 12.868/13. No dia 15/10/2013, foi sancionada pela Presidente Dilma Rousseff.

Cerqueira (2013, p. 67),a afirma que: “A maior de todas as mudanças diz respeito à referência para a definição da contrapartida por partes das Instituições de Ensino Beneficentes

para a obtenção da isenção das contribuições sociais”. As Instituições de ensino, ao receberem a certificação como entidades de assistência social transformam o que seria recolhido como contribuição social, em ações referenciais. Garantem-se assim o investimento em gratuidades, fazendo jus ao valor que seria recolhido ao governo, visando sua contribuição para o desenvolvimento da pessoa e da sociedade.

Dessa forma, esta pesquisa, torna-se importante, viável e oportuna, frente às novas mudanças, para as entidades sem fins lucrativos com Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS).

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo tem a finalidade de embasar a pesquisa, através de fontes bibliográficas com o objetivo de constituir-se em um suporte teórico para a análise e interpretação dos dados coletados.

Através de vários autores, buscou-se estudar sobre as definições de Instituições de Ensino, suas características e relevância no processo de aprendizagem do educando; as entidades sem fins lucrativos e gratuidades educacionais, a partir de seus conceitos, características e legislações que as regulamentam.

2.1 INSTITUIÇÕES DE ENSINO

Este tópico apresenta alguns conceitos de Instituições de Ensino, suas características, a legislação que regulamenta estas instituições e os pilares da educação, a serem desenvolvidos no processo de aprendizagem.

2.1.1 Conceitos

As Instituições de ensino são espaços, nos quais se estabelece o processo de ensino e aprendizagem, relacionados a um conjunto de atividades e processos pedagógicos e metodológicos que se constroem ao longo dos anos e do desenvolvimento da pessoa.

O Ensino Social Profissionalizante define Instituição de Ensino, como aquelas que se dedicam a educação, de forma organizada e reconhecida oficialmente, preparada para proporcionar cursos, em conformidade com a Lei que disciplina a Educação escolar no Brasil – LDB (lei 9394/1966). Desse modo, compreende-se como Instituição de Ensino aquelas que em conformidade com a LDB, oferecem cursos que visam o processo formativo da pessoa, em seus diversos níveis. As suas ações visam à necessidade dos seres humanos, torná-los cidadãos através de um processo contínuo e transformador.

Em conformidade com a Lei 9.394/66, que disciplina a educação escolar, em seu artigo 1º, a educação pode ser assim conceituada, quanto à sua abrangência: “A educação abrange os processos formativos que se desenvolvem na vida familiar, na convivência humana, no trabalho, nas Instituições de Ensino e Pesquisa, nos movimentos sociais e organizações da sociedade civil e nas manifestações culturais”.

Neste sentido, concebe-se que a educação perpassa todas as relações do indivíduo, no que diz respeito a sua formação. Relaciona-se com seus processos e suas aprendizagens, seu desenvolvimento humano e profissional.

Delors (2006), afirma que um dos principais papéis da educação consiste em conduzir a pessoa, à capacidade de dominar/apropriar o seu próprio desenvolvimento.

Na visão de Marion (2001), o aluno deve ser ativo no processo de ensino e aprendizagem e que sua participação ativa, conduz a resultados positivos. Sendo assim, o papel da Instituição de Ensino é auxiliá-lo no seu processo, utilizando-se dos recursos e meios necessários para o seu desenvolvimento, visando a sua formação e sua inserção profissional no mercado de trabalho e na sociedade.

Dourado (2007) concebe o espaço educativo como instituição social. Assim o define porque a escola tem sua lógica, organizativa e seus fins político- pedagógicos que ultrapassam o horizonte custo benefício.

Dessa maneira, o espaço educativo também tem um papel social de relevância na vida do educando, visto que o ensino-aprendizagem ultrapassa conceitos, tem a finalidade de ajudar o indivíduo a crescer na socialização, na consciência crítica, a compreender que sua atuação na sociedade, através do processo educativo torna-se também transformador.

Para Nóvoa (1995, p. 05), “A escola tem de ser encarada como uma comunidade educativa, permitindo mobilizar o conjunto dos atores e dos grupos profissionais em torno de um projeto comum”.

O conceito de escola, como comunidade, ultrapassa a dimensão institucional, porque pode ser concebida como espaço, no qual os objetivos são comuns, e de acordo com o autor, todos se mobilizam, pela mesma causa.

Assim sendo a Instituição de ensino é o espaço, no qual o indivíduo faz seu processo de aprendizagem, através de uma organização sistemática, que visa prepará-lo para assumir sua cidadania, sua inserção na sociedade através de projetos comuns, para que os objetivos se concretizem.

2.1.2 Legislação e características

Quanto à legislação que disciplina as Instituições de Ensino, a LDB é a principal – Lei 9.394/96, que estabelece as diretrizes e bases da educação Nacional.

Em seu artigo 2º afirma que a educação tem por finalidade o pleno desenvolvimento do educando, preparando-o para o exercício da cidadania e qualificação para o trabalho.

Dessa forma, se concebe que o processo educativo, tem objetivos claros, que é a formação do indivíduo, para que exerça sua cidadania enquanto pessoa e sua atuação profissional na sociedade.

Segundo a LDB, em seu artigo 4º, inciso I, a educação básica, gratuita e de cunho obrigatório, inicia-se aos quatro anos de idade, estendendo-se até aos quatorze e se compõe da seguinte forma: pré-escola, ensino fundamental e ensino médio.

Ainda em conformidade com a LDB, é função da educação básica, em seu artigo 22, assegurar ao educando uma formação comum e indispensável ao exercício da cidadania, para o seu desenvolvimento no trabalho e estudos posteriores.

Deste modo, cabem as Instituições de Ensino ser facilitadoras de um processo de ensino e aprendizagem que auxilie ao educando ser sujeito de seu processo, de progredir socialmente, na escolha profissional, desde a universidade ao mercado de trabalho.

Para os níveis fundamentais e médios, a LDB, em seu artigo 24, prevê a seguinte organização:

- I - a carga horária mínima anual será de oitocentas horas, distribuídas por um mínimo de duzentos dias de efetivo trabalho escolar, excluído o tempo reservado aos exames finais, quando houver;
- II - a classificação em qualquer série ou etapa, exceto a primeira do ensino fundamental, pode ser feita:
 - a) por promoção, para alunos que cursaram, com aproveitamento, a série ou fase anterior, na própria escola;
 - b) por transferência, para candidatos procedentes de outras escolas;
 - c) independentemente de escolarização anterior, mediante avaliação feita pela escola, que defina o grau de desenvolvimento e experiência do candidato e permita sua inscrição na série ou etapa adequada, conforme regulamentação do respectivo sistema de ensino. (BRASIL, 1966).

Neste sentido, busca-se através desta organização, desenvolver as propostas que são elaboradas para estes segmentos, com a finalidade de preparar o educando no processo que vai construindo, para a vida. Através do Quadro 01 visualiza-se como está organizada esta divisão:

Quadro 1 - Segmentos e características da EB

Segmentos:	Características:
Pré-escola	<ul style="list-style-type: none"> ♦ Tem como finalidade o desenvolvimento integral da criança de até 05 (cinco) anos, em seus aspectos físico, psicológico, intelectual e social, complementando a ação da família e da comunidade. ♦ É oferecida em creches ou entidades equivalente. ♦ Regras: <ul style="list-style-type: none"> I - Avaliação mediante acompanhamento e registro do desenvolvimento das crianças, sem o objetivo de promoção, mesmo para o acesso ao ensino fundamental II - carga horária mínima anual de 800 (oitocentas) horas, distribuída por um mínimo de 200 (duzentos) dias de trabalho educacional; III - atendimento à criança de, no mínimo, 4 (quatro) horas diárias para o turno parcial e de 7 (sete) horas para a jornada integral; IV - controle de frequência pela instituição de educação pré-escolar, exigida a frequência mínima de 60% (sessenta por cento) do total de horas; V - expedição de documentação que permita atestar os processos de desenvolvimento e aprendizagem da criança.
Ensino Fundamental	<ul style="list-style-type: none"> ♦ O ensino fundamental obrigatório, com duração de 9 (nove) anos, gratuito na escola pública, iniciando-se aos 6 (seis) anos de idade, terá por objetivo a formação básica do cidadão, mediante: <ul style="list-style-type: none"> I - o desenvolvimento da capacidade de aprender, tendo como meios básicos o pleno domínio da leitura, da escrita e do cálculo; II - a compreensão do ambiente natural e social, do sistema político, da tecnologia, das artes e dos valores em que se fundamenta a sociedade; III - o desenvolvimento da capacidade de aprendizagem, tendo em vista a aquisição de conhecimentos e habilidades e a formação de atitudes e valores; IV - o fortalecimento dos vínculos de família, dos laços de solidariedade humana e de tolerância recíproca em que se assenta a vida social. ♦ A jornada escolar no ensino fundamental incluirá pelo menos quatro horas de trabalho efetivo em sala de aula, sendo progressivamente ampliado o período de permanência na escola.
Ensino Médio	<ul style="list-style-type: none"> ♦ Tem duração mínima de três anos; ♦ Suas finalidades são: <ul style="list-style-type: none"> I - a consolidação e o aprofundamento dos conhecimentos adquiridos no ensino fundamental, possibilitando o prosseguimento de estudos; II - a preparação básica para o trabalho e a cidadania do educando, para continuar aprendendo, de modo a ser capaz de se adaptar com flexibilidade a novas condições de ocupação ou aperfeiçoamento posteriores; III - o aprimoramento do educando como pessoa humana, incluindo a formação ética e o desenvolvimento da autonomia intelectual e do pensamento crítico; IV - a compreensão dos fundamentos científico-tecnológicos dos processos produtivos, relacionando a teoria com a prática, no ensino de cada disciplina.

Fonte: Elaborado pela autora com base na Lei 9.394/96

Em conformidade com o Quadro 01 é possível compreender que cada segmento possui características próprias, visando um processo a ser construído desde a educação infantil ao ensino médio, quando o educando ingressa no mercado de trabalho e ensino superior. Todo o processo de ensino e aprendizagem deve ser pautado na construção do saber, no desenvolvimento de competências e habilidades que o prepare para a vida, de modo que o transforme em cidadão consciente e crítico.

Sendo assim, ao estabelecer um plano sistemático para os três segmentos, requer uma continuidade de um processo, que não prevê interrupção e que se constrói a partir das regras e finalidades propostas para cada nível.

2.1.3 Os Pilares da Educação

São diversos os fatores que influenciam diretamente no processo educativo do indivíduo. Formar pessoas, despertar saberes e desenvolver competências, são aspectos relacionados à educação, que tem um papel fundamental neste processo. O relatório Delors (2006, p. 89), afirma que: “A educação, deve transmitir, de fato, de forma maciça e eficaz, cada vez mais saberes e saber-fazer evolutivos, adaptados à civilização cognitiva, pois são bases das competências do futuro”.

A educação é a base que sustenta a formação do indivíduo e que o auxilia na construção de valores, e desenvolvimento de capacidades e competências necessárias para o seu desenvolvimento enquanto pessoa e profissional.

Assim sendo, faz-se necessário discutir os pilares da educação, segundo o relatório Delors (2006), como elementos que contribuem para o processo formativo do educando, nas Instituições de Ensino de educação básica, visando sua continuidade posteriormente, tanto no ensino superior, como na inserção no mercado de trabalho.

O relatório Delors (2006), organizou a educação em quatro aprendizagens considerados fundamentais ao longo da vida do indivíduo: aprender a conhecer; aprender a fazer; aprender a viver juntos e aprender a ser. Ainda segundo o relatório Delors (2006 p. 90),

[...] cada um dos quatro ‘pilares do conhecimento’ deve ser objeto de atenção igual por parte do ensino estruturado, a fim de que a educação apareça como uma experiência global a levar a cabo ao longo de toda a vida, no plano cognitivo como no prático, para o indivíduo enquanto pessoa e membro da sociedade.

Nota-se a relevância dos pilares na formação do ser humano, tanto na dimensão teórica, como prática a ser construída ao longo da vida, com o objetivo de transformá-lo em sujeito ativo de seu processo educativo. A educação tem um papel transformador que compreende a totalidade da pessoa.

2.1.3.1 Aprender a conhecer

Aprender a conhecer significa obter os instrumentos que conduzem ao conhecimento. É o processo de assimilação dos saberes e sua compreensão.

O relatório Delors (2006, p. 90-91), afirma que:

Este tipo de aprendizagem que visa não tanto a aquisição de um repertório de saberes codificados, mas antes o domínio dos próprios instrumentos do conhecimento pode ser considerado, simultaneamente, com um meio e como uma finalidade da vida humana.

Aprender a conhecer está relacionado com a descoberta, com a investigação e a pesquisa. Precisa-se descobrir o prazer de conhecer e a capacidade de compreender.

Conforme Delors (2006), a ampliação dos saberes ajuda a compreender melhor a realidade nos mais diversos aspectos, ajudando a despertar a curiosidade intelectual, a consciência crítica, a capacidade de discernir e a autonomia.

Dessa forma, aprender a conhecer, transforma a pessoa e sua realidade, ajudando no desenvolvimento de habilidades que o conduzirão a novos saberes, influenciando na sua capacidade de pensar e agir. Ainda na concepção de Delors (2006 p. 92), “O processo de aprendizagem do conhecimento nunca está acabado, e pode enriquecer-se com qualquer experiência. Neste sentido, liga-se cada vez mais à experiência do trabalho, à medida que este se torna menos rotineiro”.

Aprender a conhecer, pressupõe-se um processo inacabado, que vai se enriquecendo e aperfeiçoando com as experiências e saberes, construído no cotidiano do indivíduo a partir de diversas situações. É um processo formativo que exige busca pesquisa, abertura para a aprendizagem e assimilação das vivências.

2.1.3.2 Aprender a fazer

Aprender a fazer pressupõe o agir, o desenvolvimento de habilidades, de formação profissional a partir do aprender a conhecer. Delors (2006, p. 93) sugere que: “[...] está mais estreitamente ligada à questão da formação profissional”.

Aprender a fazer deve ajudar a quebrar paradigmas costumeiros e abrir-se a evolução, ao novo, a criatividade, a inovação e ao desenvolvimento do fazer, que conforme Delors (2006), não se limita mais a preparar a pessoa para uma tarefa material ou para participar na fabricação de alguma coisa.

Ainda conforme Delors (2006, p. 93), “[...] as aprendizagens devem evoluir e não podem mais ser consideradas como simples transmissão de práticas mais ou menos rotineiras, embora estas continuem a ter um valor formativo que não é de desprezar”.

Dessa forma, aprender a fazer relaciona-se com a formação do perfil do educando, que deve ser sujeito do seu processo, aberto as novidades, com criatividade e inovação, que somarão à sua vida e a sua atuação na sociedade.

2.1.3.3 Aprender a viver juntos, aprender a viver com os outros

Este pilar está ligado à sociabilidade e a cooperação. É o aprender a ajudar numa dimensão mútua, superando as diferenças, para descobrir o outro.

O relatório Delors (2006, p. 97), assim afirma:

A educação tem por missão, por um lado, transmitir conhecimentos sobre a diversidade da espécie humana e, por outro, levar as pessoas a tomar consciência das semelhanças e da interdependência entre todos os seres humanos do planeta.

Nota-se o papel da educação, na construção de uma consciência da necessidade da descoberta do outro e da convivência, do construir objetivos comuns, do diálogo e consequentemente da capacidade de conviver com as diferenças e semelhanças.

Diante disso, o educando, precisa aprender a conviver com os outros, a trabalhar em equipe, a superar as diferenças, e quando possível estabelecer objetivos comuns, para o desempenho da atividade a ser desenvolvida e das informações a serem transmitidas.

2.1.3.4 Aprender a ser

Este pilar está relacionado ao desenvolvimento total da pessoa, seu ser e suas possibilidades, autonomia compreensão de si, para compreender os outros.

O relatório Delors (2006, p. 99), ao abordar este pilar, comenta:

A educação deve contribuir para o desenvolvimento total da pessoa- espírito e corpo, inteligência, sensibilidade, sentido estético, responsabilidade pessoal, espiritualidade. Todo o ser humano deve ser preparado, especialmente graças à educação que recebe na juventude, para elaborar pensamentos autônomos e críticos e para formular os seus próprios juízos de valor, de modo a poder decidir, por si mesmo, como agir nas diferentes circunstâncias da vida.

Aprender a ser objetiva à totalidade da pessoa, que interliga todas as dimensões do ser, num processo de conhecimento e desenvolvimento da autonomia para saber lidar com as diversas situações da vida tanto em nível pessoal, como social, ou seja, prepara o ser humano para aprender a viver, para enfrentar a vida com as possibilidades e dificuldades que lhes são inerentes.

Delors (2006, p. 100) afirma que:

Mais do que nunca, a educação parece ter como papel essencial, conferir a todos os seres humanos a liberdade de pensamento, discernimento, sentimentos e imaginação de que necessitam para desenvolver os seus talentos e permanecerem, tanto quanto possível donos do seu próprio destino.

Reafirma-se o papel da educação em ajudar o indivíduo a desenvolver a autonomia, a ser sujeito ativo de transformações, de relações, comportamentos, capaz de decisões, de ser criativo e inovador. É o instrumento que conduz a realização completa da pessoa.

Os quatro pilares da educação: aprender a conhecer aprender a fazer, aprender a viver juntos e a aprender a ser, são elementos que estão relacionados à formação da pessoa, conferindo-lhe autonomia, capacidades e condições para que o indivíduo seja sujeito ativo do processo do conhecimento e da prática, a partir de sua realidade pessoal e da convivência com os outros.

2.1.3.5 Aprender a empreender

O Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE, através de cursos, tem colaborado para a disseminação e o desenvolvimento de uma cultura empreendedora, especialmente entre os jovens e os adultos.

Diante disso, segundo Leal (2009), em conformidade com os quatro pilares fundamentais que organizam a educação no Brasil, sugere-se outro pilar a ser edificado, para se juntar aos já existentes: Aprender a empreender.

Isso se fundamenta em relação às mudanças no contexto atual e em especial do mercado de trabalho. Sugere-se como complemento dos quatros pilares já consolidados.

Neste enfoque Leal (2009, p. 50), assim sugere:

A construção desse novo pilar baseia-se na difusão dos conceitos de empreendedorismo, valendo-se de todos os meios, presenciais ou a distância, buscando a universalização do atendimento, com essas informações, aos jovens e adultos. Esse aprendizado, além de levar o jovem e o adulto a essa busca de forma independente, do próprio sustento, deve orientá-los também quanto aos riscos dessa atividade, atuando na prevenção de um dos males capitais de se empreender, sem qualificação para isso: a mortalidade precoce das empresas.

Dessa forma, o pilar sugerido, visa construir saberes, que conduzirão os jovens e adultos, a empreender com conhecimento e qualidade, saber gerir os negócios de tal forma que possam se desenvolver e manter-se no mercado.

Um dos grandes impulsionadores dessa reflexão é o SEBRAE, que tem atuado com diversos cursos à distância, voltados para a educação empreendedora, visando à preparação de jovens e adultos para atuarem no mercado de trabalho e o desempenho em negócios próprios.

2.2 ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS

Este tópico aborda alguns conceitos de entidades sem fins lucrativos, inseridas dentro do terceiro setor. Apresenta as principais características, as exigências contábeis e as formas de prestação de contas destas entidades.

2.2.1 Conceito, objetivos e classificação das Entidades sem fins lucrativos

As Entidades sem fins lucrativos compõem a organização do terceiro setor. Significa que não estão inclusas dentro do mesmo grupo que o Estado e o Mercado.

Sendo assim necessitam de organização específica, visto que suas peculiaridades e características são específicas também.

O Código Civil de 2002 define Instituições sem fins lucrativos, como pessoas jurídicas de direito privado. Assim as definem no artigo 44.

São pessoas jurídicas de direito privado:

I - as associações;

II - as sociedades;

III - as fundações.

IV - as organizações religiosas; (Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003)

V - os partidos políticos. (Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003)

VI - as empresas individuais de responsabilidade limitada. (Incluído pela Lei nº 12.441, de 2011) (Vigência). (BRASIL, 2002).

O terceiro setor é composto por estas organizações privadas, mas seu interesse é público. Sua origem está na sociedade civil. Estas não visam lucros e seus resultados são reinvestidos nos seus projetos, programas e atividades desenvolvidas. Para Hudson (1999 p. 8), o terceiro setor inclui todas as organizações que:

Tem basicamente um objetivo social em vez de procurarem lucro;

São independentes do Estado porque são administradas por um grupo independente de pessoas e não fazem parte de um departamento de governo ou de autoridades locais ou de saúde;
Reinvestem todo o seu saldo financeiro nos serviços que oferecem ou na própria organização.

Dessa forma se compreende as especificidades das organizações que compõem o terceiro setor, diferenciando os seus objetivos, daquelas que compõem o primeiro e segundo setor. Seus objetivos e atividades apresentam em sua centralidade um cunho social.

Para Drucker (1994, p. 14), as Instituições sem fins lucrativos, “São agentes de mudança humana. Seu ‘produto’ é um paciente curado, uma criança que aprende, um jovem que se transforma em um adulto com respeito próprio: isto é, toda uma vida transformada”. Ainda segundo o autor a existência das organizações sem fins lucrativos deve-se por provocar mudanças, tanto nos indivíduos, como na sociedade.

Assim sendo, pode se afirmar que as entidades sem fins lucrativos, são aquelas que têm suas atividades centradas na pessoa e no seu processo de transformação, para que transformada, seja agente de mudança também na sociedade. Além destas entidades, estabelecerem sua missão e o ramo de atividades, são conduzidas também por uma filosofia, quanto ao desenvolvimento de sua atividade fim.

Olak e Nascimento (2010, p. 9), definem entidades sem fins lucrativos, como “Instituições privadas com propósitos específicos de provocar mudanças sociais e cujo patrimônio é constituído, mantido e ampliado a partir de contribuições, doações e subvenções e que, de modo algum, se reverte para os seus membros ou mantenedores”.

Hudson (1999), afirma que os principais objetivos do terceiro setor, são de cunhos sociais, ao invés de econômicos, como os demais setores.

Constata-se assim, o caráter social das entidades sem fins lucrativos, em que sua ação consiste em transformar a sociedade, através de atividades que visam a construção e desenvolvimento da pessoa, sem a finalidade de gerar lucros, mas reverter seus recursos em suas atividades fins.

Quanto à classificação das entidades que compõem o terceiro setor, os autores Salamon e Anheier (1993 *apud* HUDSON, 1999), organizaram-nas em grupos conforme natureza e finalidades, conforme apresenta o Quadro 02:

Quadro 2 - Classificação das ENSFL

<p>Grupo 1: Cultura e Recreação Esportes, arte, museus, zoológicos, recreação, clubes sociais.</p>
<p>Grupo 2: Educação e Pesquisa Escolas e educação superior, treinamento vocacional; Pesquisa médica, ciência e tecnologia, estudos de política empresarial.</p>
<p>Grupo 3: Saúde Hospitais, reabilitação, asilos, saúde mental; Saúde pública, educação sanitária.</p>
<p>Grupo 4: Serviços Sociais Bem-estar da criança, serviços para jovens, famílias, idosos e deficientes; Ajuda de emergência, complementação de rendimentos, assistência material.</p>
<p>Grupo 5: Meio Ambiente Conservação de recursos naturais, controle da poluição; Proteção e bem-estar dos animais, vida selvagem e preservação de ambientes rurais.</p>
<p>Grupo 6: Desenvolvimento e Habitação Desenvolvimento econômico, social e comunitário; Habitação; Emprego e treinamento.</p>
<p>Grupo 7: Lei, Direito e Política Organizações de direito, minorias étnicas, associações civis; Serviços legais, prevenção do crime, reabilitação de delinquentes, apoio às vítimas; Partidos políticos.</p>
<p>Grupo 8: Intermediários para a Filantropia e Promoção de Voluntários Grupos econômicos de concessão de recursos, organizações de captação de recursos; Organizações de intermediários</p>
<p>Grupo 9: Atividades Internacionais Programas de intercâmbio, assistência de desenvolvimento, amparo em desastres; Direitos humanos e organizações pacifistas.</p>
<p>Grupo 10: Religião Organizações religiosas.</p>
<p>Grupo 11: Negócios, associações profissionais e sindicatos Organizações de empregados, sindicatos, associações profissionais.</p>
<p>Grupo 12: Não classificadas</p>

Fonte: HUDSON, Mike. Administrando organizações do Terceiro Setor. São Paulo: Makron Books, 1999. p.237.

Nota-se, segundo o Quadro 02, que as categorias, são organizadas a partir das atividades desenvolvidas pelas entidades, buscando aproximar as finalidades semelhantes.

As entidades possuem características próprias, conforme sua origem e filosofia, buscando desempenhar uma função social, em que a centralidade é o indivíduo e o ambiente em que este se insere.

Pode ainda se fazer outras divisões, que possam agrupar mais características semelhantes das entidades, conforme seu papel social, números de assistidos, fontes de recursos, influências no contexto social e outros.

Para Piltz, (1999), o terceiro setor, que engloba as entidades sem fins lucrativos, não se classifica nem como público, nem como privado, mas como instituições que desenvolvem ações complementares, de cunho social, complementando-se assim, as ações governamentais. Estas organizações possuem missão distinta e peculiar na sociedade.

Neste sentido, são instituições que possuem funções relevantes na sociedade, em que a missão se dirige à transformação social do indivíduo, com atividades distintas, complementando-se assim a missão do primeiro e segundo setor, com características próprias para o setor em que estão inseridas.

2.2.2. Características das Entidades sem fins lucrativos

As Entidades sem fins lucrativos, que compõem o terceiro setor, possuem características próprias que assim o definem.

Para Hudson (1999), as organizações que compõem o terceiro setor são constituídas por valores, que orientam suas ações, o que as diferenciam do setor público e privado. São os valores que movem as diversas atividades desenvolvidas por estas entidades, que visam melhorar a sociedade através de seus indivíduos.

Segundo Freemann e Schoulders (1993 *apud* Olak e Nascimento, 2010), e Hudson (1999), as características principais das Entidades sem fins lucrativos são as seguintes, descritas no Quadro 03:

Quadro 3 - Características das ENSFL

Quanto a/o/ao:	Características:
Lucro	Não é a razão de ser dessas entidades, porém poderão ter superávits, que deverão ser reinvestidos nas atividades da entidade. É necessário para garantir a continuidade da entidade e de suas atividades.
Propriedade	Pertence a comunidade, não havendo divisão do capital

	em partes proporcionais, que podem ser vendidas ou permutadas.
Fontes de Recursos	Não dão direito ao doador de contribuições financeiras à participação proporcional nos bens ou serviços da organização.
Principais decisões Políticas e operacionais	As maiores decisões são tomadas por consenso de voto, via assembleia geral, por membros de diversos segmentos da sociedade direta ou indiretamente eleitos.
Controle político	Não estão sujeitas a controle político direto. Tem independência para determinar seu próprio futuro.
Missão	Permeia todos os aspectos dessas organizações.
Saldo financeiro	Reinvestido nos serviços que oferecem ou na própria organização.
Responsabilidade Gerencial	A administração não tem responsabilidade de prover retorno sobre os investimentos.
Finalidade	Provocar mudanças no indivíduo e na sociedade.
Origens dos recursos financeiros	Contribuições, doações, subvenções e cobrança de taxas por serviços comunitários prestados.
Aspectos Fiscais e Tributários	Geralmente gozam de imunidade ou isenção.

Fonte: elaborado pela autora, com base em Freemann e Shoulders (1993 apud Olak e Nascimento, 2010), e Hudson (1999).

Conforme o Quadro 03 constata-se que as entidades sem fins lucrativos, apresentam características peculiares, no que diz respeito a sua existência e atuação na sociedade.

Diferem-se das demais instituições, porque não tem como objetivo principal o lucro, mas ao obterem superávits, busca reinvestir na própria organização visando sua continuidade e a manutenção das atividades desenvolvidas. A obtenção de recursos financeiros para estas entidades são meios, para o desenvolvimento de suas atividades e são seu fim ou objetivo principal. Para Santos (2010), o ponto comum que unem os três setores é que ambos devem cumprir uma missão de cunho coletivo.

Quanto à origem dos recursos, advém de doações, subvenções, taxas por serviços prestados, que são aplicadas na atividade fim das organizações para realizar sua missão/finalidade que é a transformação da pessoa e do ambiente socioeconômico. As decisões, geralmente são tomadas pela Assembleia Geral.

O CFC, (2008a, p. 23), enumerou algumas características básicas que são específicas para as entidades de interesse social que compõem o terceiro setor. São elas:

- a) promoção de ações voltadas para o bem-estar comum da coletividade;
- b) manutenção de finalidades não-lucrativas;
- c) adoção de personalidade jurídica adequada aos fins sociais (associação ou fundação);
- d) atividades financiadas por subvenções do Primeiro Setor (governamental) e doações do Segundo Setor (empresarial, de fins econômicos) e de particulares;
- e) aplicação do resultado das atividades econômicas que porventura exerça nos fins sociais a que se destina;
- f) desde que cumpra requisitos específicos, é fomentado por renúncia fiscal do Estado.

São características que resumem a natureza destas entidades, em que a centralidade está na dimensão social, seu compromisso com a pessoa, sua transformação e de sua realidade socioambiental e cultural. Destaca-se também o aspecto legal, como pessoa jurídica e a origem de seus recursos, que pode ter sua fonte no primeiro e segundo setor, bem como de particulares e prestação de serviços.

Olak e Nascimento (2010) fazem uma classificação das Instituições sem fins lucrativos, quanto às atividades que desempenham, podendo ser assim classificadas:

- a) entidades de caráter beneficente, filantrópico e caritativo;
- b) entidade de assistência à saúde;
- c) entidades religiosas;
- d) entidades de caráter educacional, cultural, instrutivo, científico, artístico e literário;
- e) entidades de caráter recreativo e esportivo;
- f) associação de classe;
- g) entidades sindicais;
- h) sociedades cooperativas.

Dessa forma, se compreende a extensão das diversas atividades desempenhadas pelas entidades sem fins lucrativos, seu público alvo e sua função principal na sociedade. Assume um papel importante em espaços, onde a ação estatal não é eficiente, capaz de suprir todas as necessidades, transformando recursos em possibilidades e pessoas, nos mais variados serviços, visando à transformação da sociedade.

Para Drucker (2004), as organizações sem fins lucrativos requerem quatro coisas: um plano, marketing, pessoas e dinheiro. Isso implica numa organização enquanto instituição,

eficácia nos serviços prestados, para se tornarem conhecidas no ambiente sociocultural e recursos para atender suas demandas.

Quanto aos aspectos fiscais e tributários, as entidades sem fins lucrativos, podem ser imunes ou isentas do pagamento de tributos. Na imunidade, não há a obrigação tributária do pagamento do tributo, já na isenção, há a obrigação, mas por força de lei, não é concedido o pagamento. Para Menck (2008), para isenção, há a incidência, que faz nascer à obrigação tributária do pagamento do tributo, já a imunidade, não há incidência, portanto não nasce a obrigação do pagamento de tributo. Desse modo, uma das características que definem as entidades sem fins lucrativos é a imunidade ou isenção, quanto aos aspectos tributários.

É característica ainda das entidades que compõem o terceiro setor, e dentro dele, as entidades sem fins lucrativos, prover o seu autossustento, em sua maioria, para desempenhar bem e com qualidade a sua missão e seu papel social.

Quanto ao crescimento das instituições sem fins lucrativos, nota-se que é considerável nos últimos anos no Brasil. Para Fischer e Falconer (1998), houve um incremento quantitativo, uma ampliação destas instituições no país, tornando mais complexa a caracterização destas organizações.

Na concepção de Santos (2010), o terceiro setor no Brasil cresce em número e em qualidade, sendo contadas em políticas públicas, chamando atenção da mídia, mobilizando mais recursos, oportunidades de trabalho, além de acompanhar e potencializar, o processo de universalização dos direitos, dos deveres e da participação cidadã. Assim sendo percebe-se que o terceiro setor, com suas organizações específicas é um setor em crescimento, tanto em qualidade, como em quantidade, em que seus impactos são notáveis em âmbito social.

Pode se considerar ainda como características de Entidades sem fins lucrativos, a capacidade de auxiliar o estado, em funções que estão em sua responsabilidade e que este não consegue desempenhar.

Dessa forma, as entidades sem fins lucrativos, apresentam características próprias e específicas que as diferem das entidades dos demais setores, complementando-se assim, a missão do primeiro e segundo setor. Ressalta sua atuação social e sua missão nas diversas atividades que desenvolvem, aplicando e alocando seus recursos no compromisso com o indivíduo e seu contexto.

2.2.3 Aspectos e Exigências Contábeis

As entidades sem fins lucrativos, assim como as demais, necessitam ser gerenciadas, com um processo qualificado de gestão, para que suas decisões sejam acertadas e obtenham um bom desempenho em suas atividades.

Sendo assim, a contabilidade é um instrumento necessário neste processo, porque além da função de mensurar os recursos financeiros da entidade, ela fornece informações gerenciais que auxiliam os gestores na tomadas de decisões. Para Marion e Iudícibus (2008), a função básica da contabilidade é produzir informações úteis aos seus usuários, para a tomada de decisões.

As entidades sem fins lucrativos, também devem se utilizar destas informações, mesmo que o seu objetivo principal não seja gerar lucro, mas necessitam utilizar das ferramentas e práticas contábeis para o desenvolvimento de sua missão. Padoveze (2010), sintetiza, a Contabilidade como conjunto de informações que serve como instrumento de controle para o patrimônio de uma entidade.

Em se tratando das Entidades sem fins lucrativos, estas também são regulamentadas pela lei 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas), como a contabilidade das demais entidades, porém por apresentarem características peculiares, que se diferem das demais. Dessa forma o Conselho Federal de Contabilidade, normatizou a contabilidade para estas entidades.

Quanto à obrigatoriedade das demonstrações contábeis, conforme a lei 6.404/76, em seu artigo 176.

- ⇒ Balanço Patrimonial - BP;
- ⇒ Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados - DMPL;
- ⇒ Demonstração do Resultado do Exercício – DRE;
- ⇒ Demonstração das origens e aplicações de recursos – DOAR.

A lei 11.638/07 instituiu mais duas demonstrações a serem acrescentadas, na lista das obrigatórias de publicação.

- ⇒ Demonstração do Fluxo de Caixa - DFC, que substitui a DOAR, passando esta a ser facultativa.
- ⇒ Demonstração do Valor Adicionado – DVA, para Companhias Abertas.

A lei 11.941/09 alterou as estruturas do Balanço Patrimonial e da Demonstração do Resultado do Exercício.

Ambas as leis, tanto a 11.638/07, como a 11.941/09, trouxeram contribuições significativas para a contabilidade brasileira, preparando-a e auxiliando no ingresso para os padrões internacionais de contabilidade.

Diante das leis que regem a contabilidade brasileira, nos aspectos legais e estruturais, impactam diretamente às empresas do primeiro e segundo setor, como as entidades do terceiro setor, as quais também apresentam obrigatoriedade, em relação às demonstrações financeiras.

O Conselho Federal de Contabilidade elaborou, em suas atribuições, a NBC T 10 que trata dos aspectos contábeis específicos em entidades diversas. O item 19 trata especificamente das entidades sem fins lucrativos.

A NBC T 10. 19.1 em seu item 3 define as entidades sem finalidade de lucros, como aquelas em que o resultado positivo não se destina aos detentores do Patrimônio e o lucro ou prejuízo são denominados superávit e déficit, respectivamente.

No item 19.1.6, trata da aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como das Normas Brasileiras de Contabilidade, às Entidades sem finalidade de lucro. Assim especifica: “Aplicam-se às entidades sem finalidade de lucros os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade”.

Nesse modo, as entidades sem finalidade de lucros, também estão sujeitas aos procedimentos contábeis, como as demais, porém com suas especificidades, sendo orientadas quanto ao registro contábil pela NBC T 10.19.

Quanto ao registro contábil, o Quadro 04, resume as principais orientações, conforme a NBC T 10.19.2 e do Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social de 2008, elaborado pelo CFC.

Quadro 4 - Registro contábil das ENSFL

Quanto ao registro das:	Procedimentos Contábeis	NBC T 10.19.2
Receitas e Despesas	Devem ser reconhecidas mensalmente. É preciso respeitar os Princípios Fundamentais de Contabilidade, em especial os Princípios da Oportunidade e da Competência.	Item 19.2.1
Provisão	Devem constituir em montante suficiente para cobrir	Item 19.2.2

	perdas esperadas. A base deve ser a estimativa de seus prováveis valores de realização. Deve ainda, baixar os valores prescritos, incobráveis e anistiados.	
Doações, subvenções e contribuições.	Para custeio – devem ser contabilizadas em conta de receita. Aquelas que são patrimoniais, inclusive as arrecadadas na constituição da entidade, devem ser contabilizadas no patrimônio social, mediante documento hábil.	Item 19.2.3 e 19.2.4.
Evidenciação de receitas e despesas, superávit ou déficit nos registros contábeis.	Devem ser evidenciadas de forma segregada, quando identificáveis por tipo de atividade, educação, saúde, assistência social, técnico científica e outras.	Item 19.2.5
Receitas de doações, subvenções e contribuições recebidas para aplicação específica, mediante constituição ou não de fundos.	Devem ser registradas em contas próprias segregadas das demais contas da entidade.	Item 19.2.6
Valor do superávit ou déficit do exercício	Devem ser registrado em sua respectiva conta – superávit ou déficit do exercício, enquanto não aprovado pela Assembleia. Após aprovação, deve ser transferido para a conta Patrimônio Social.	Item 19.2.7
Serviços Voluntários	<p>Deve se registrar o valor justo. A tabela de remuneração de serviços utilizada pelas entidades de classe pode servir de parâmetro.</p> <p>Deve se registrar na conta despesa, correspondente aos serviços consumidos e em conta de receita, correspondente à gratuidade obtida. Necessita do “Termo de voluntariado”.</p>	CFC, 2008a.
Custos	<p>Sugere-se que as atividades desenvolvidas pela entidade sejam classificadas em atividades-fim e atividades-meio e fazer uma distinção entre as despesas, nesta classificação.</p> <p>Sugere-se ainda para isso, uma contabilidade de custos para a adequada alocação dos custos indiretos.</p>	CFC, 2008 ^a
Obtenção de Fundos	Quando a atividade não está vinculada à missão da entidade e o resultado é direcionado para os programas	CFC, 2008a.

	sociais, considerando esforço para a obtenção de fundos, deve ser contabilizado como “receita de doção”, devendo ser evidenciada na demonstração do superávit pelo seu valor líquido, em conformidade com os princípios da competência e oportunidade”.	
Fundos para propósitos futuros	Pode ser constituída ou não uma reserva específica para esta finalidade. Deve se esclarecer a finalidade dos recursos que estão sendo acumulados em notas explicativas.	CFC, 2008a.
Depreciação	Deve-se utilizar o processo de depreciação, inclusive em relação aos bens doados, visto que às entidades sem fins lucrativos, são aplicados os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como as NBC T.	CFC, 2008a.

Fonte: elaborado pela autora com base na NBC T 10.19.2 e no Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social.

Conforme o Quadro 04 observa-se que a obrigatoriedade do registro contábil também se estende as entidades sem finalidade de lucros. Suas receitas e despesas devem ser contabilizadas devidamente, bem como é necessário provisionar valores para possíveis perdas. Ressalta-se a diferença em suas nomenclaturas, em relação às empresas comerciais e industriais.

As entidades sem fins lucrativos, não possuem lucros, mas superávits, e quanto aos prejuízos são denominados déficits. Seu patrimônio é denominado patrimônio social. As doações, subvenções e contribuições, devem ser contabilizadas, desde o seu recebimento, seja na origem da entidade, como na manutenção de seus custos.

Quanto às demonstrações contábeis, as entidades sem fins lucrativos, deve se orientar pela determinação da NBC T 3, utilizando suas nomenclaturas específicas.

O Quadro 05 apresenta as demonstrações a serem elaboradas pelas entidades sem fins lucrativos e suas especificidades, conforme a obrigatoriedade da NBC T 3 e orientações da NBC T 10.19.

Quadro 5 - Demonstrações Contábeis – NBC T 3 e ENSFL

Demonstração Contábil	NBC T	ENSFL – Especificidades	NBC T
Balanco Patrimonial –BP	NBC T 3.2	A conta “Capital”, deve ser substituída por “Patrimônio Social”	NBC T 10.19.3.2
Demonstração do Resultado - DRE	NBC T 3.3	A conta “Lucros ou Prejuízos Acumulados” deve ser substituído por “Superávit ou Déficit do Exercício”.	NBC T 10.19.3.2
Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados – DLPA	NBC T 3.4		
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido – DMPL	NBC T 3.5		
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos - DOAR	NBC T 3.6		

Fonte: elaborado pela autora com base NBC T 3 e NBC T 10.19

Pode-se ressaltar, a partir do Quadro 05, que as demonstrações obrigatórias para as entidades sem fins lucrativos, são as mesmas para aquelas com finalidade de lucros. Para estas, alteram-se algumas nomenclaturas. O patrimônio, cujo objetivo, não é dar retorno aos sócios, mas reinvestir na própria instituição visando sua missão, denomina-se patrimônio social.

Na Demonstração do Resultado do Exercício, altera-se a nomenclatura “lucro e prejuízo”, visto que estas entidades não têm como objetivo principal o lucro. Um resultado positivo, ou superávit, sua aplicação se dará na sua atividade fim e caso contrário um déficit, ao invés de prejuízo.

As entidades sem fins lucrativos, também devem apresentar Notas Explicativas, com informações que a própria NBC T 10.19.3.3, descreve:

- a) o resumo das principais práticas contábeis;
- b) os critérios de apuração das receitas e das despesas, especialmente com gratuidades, doações, subvenções, contribuições e aplicações de recursos;
- c) as contribuições previdenciárias relacionadas com a atividade assistencial devem ser demonstradas como se a entidade não gozasse de isenção, conforme normas do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS);
- d) as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções;

- e) os fundos de aplicação restrita e responsabilidades decorrentes desses fundos;
- f) evidenciação dos recursos sujeitos a restrições ou vinculações por parte do doador;
- g) eventos subsequentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade;
- h) as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
- i) informações sobre os tipos de seguro contratados;
- j) as entidades educacionais, além das notas explicativas, devem evidenciar a adequação das receitas com as despesas de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela Lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação;
- k) as entidades beneficiadas com isenção de tributos e contribuições devem evidenciar suas receitas com e sem gratuidade de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados. (CFC, 2000).

As notas explicativas auxiliam na apresentação dos critérios, práticas contábeis adotadas e outras informações que ajudam a esclarecer e obter uma melhor compreensão das demonstrações.

Visando atender as entidades sem fins lucrativos em suas especificidades, na elaboração de suas demonstrações e informações contábeis, que em 2008, o Conselho Federal de Contabilidade, lançou o Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social. Conforme o CFC (2008a, p. 15), este manual tem como principal objetivo:

Difundir todo o ordenamento legal, as particularidades e os procedimentos contábeis aplicáveis às Entidades de Interesse Social, facilitando, assim, aos profissionais de contabilidade, aos dirigentes e às promotorias especializadas maior compreensão no tocante à gestão contábil, financeira, econômica e patrimonial, à prestação de contas e aos demais procedimentos necessários, a fim de atender às suas finalidades e aos interesses da sociedade.

Assim sendo, nota-se que a preocupação central do CFC, é fazer com que os procedimentos contábeis destas instituições, estejam dentro da legalidade e auxiliem com informações precisas à gestão relacionadas à entidade no seu todo, desde a gestão financeira à gestão patrimonial. Salienta-se a importância de uma contabilidade qualificada, que atenda às demandas específicas deste segmento.

A gestão contábil deve seguir os procedimentos conforme os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, dispostas pela NBC T 10.19. Ainda sobre as demonstrações contábeis, o CFC (2008a, p. 60), faz as seguintes orientações:

As Demonstrações Contábeis preparadas para as Entidades de Interesse Social devem fornecer informações de forma regular e tempestiva; possibilitar o acesso do usuário da informação aos objetivos, estrutura e atividades executadas pelas entidades; e possibilitar ao usuário uma apreciação das transações realizadas durante

o exercício social das Entidades de Interesse Social, bem como uma posição contábil ao final do ano.

As informações elaboradas tempestivamente garante a qualidade das informações e auxilia os gestores, na avaliação e desempenho das atividades, bem como para as tomadas de decisões durante e ao final dos exercícios sociais. Devem exercer além da prestação de contas fiscal, uma função gerencial, sendo instrumento de gestão.

Assim sendo, para exercer funções legais e gerenciais as demonstrações aplicadas às entidades sem finalidade de lucros, necessitam serem elaboradas, conforme leis e normas que as regulamentam, com o objetivo de gerar informações precisas para os usuários, órgãos governamentais e aos gestores, principalmente no processo de decisões e gerenciamento da entidade.

2.2.4 Prestação de Contas

A prestação de contas é uma das obrigações indispensáveis para as entidades, seja com fins lucrativos ou não. As entidades sem fins lucrativos necessitam desta prestação para a obtenção do Certificado de Assistência Social.

O CFC (2008a, p. 78), assim define prestação de contas:

É o conjunto de documentos e informações disponibilizados pelos dirigentes das entidades aos órgãos interessados e autoridades, de forma a possibilitar a apreciação, conhecimento e julgamento das contas e da gestão dos administradores das entidades, segundo as competências de cada órgão e autoridade, na periodicidade estabelecida no estatuto social ou na lei.

Dessa forma, as entidades sem fins lucrativos, tem a obrigação de prestar contas para a gestão, para a sociedade em geral, visto que é para a transformação social que suas atividades são desenvolvidas e para os órgãos governamentais, principalmente quando se trata de isenção ou imunidade tributária e certificação da entidade.

Segundo Casas e Llody (2005 *apud* SANTOS, 2010), os destinatários aos quais se destinam a prestação de contas das entidades sem fins lucrativos são quatro.

- 1 Aos financiadores: mantenedores da entidade;
- 2 Ao governo: através da legislação reguladora do setor
- 3 Aos doadores eventuais e voluntários: aqueles que põem em prática a atividade-fim, em muitas organizações.

- 4 Aos beneficiários: os destinatários das atividades desenvolvidas, a razão de existência destas organizações e seus fins.

Dessa forma, faz se necessário uma prestação de contas com transparência, clareza e tempestividade, podendo prover a todos os destinatários as informações úteis e necessárias da organização.

Conforme o CFC (2008a), os elementos que compõem a prestação de contas, são exigidos pelos órgãos interessados e autoridades, conforme as normativas, que regem cada área de atuação das entidades. Este sugere ainda, alguns elementos para a prestação de contas destas entidades. O Quadro 06 apresenta estes elementos:

Quadro 6 - Instrumentos de PC para ENSFL

Elemento de Prestação de Contas	Descrição
Relatório de Atividades	Relatório que descreve as atividades desenvolvidas, durante o exercício da gestão e que comprova a realização das atividades, conforme a atividade fim da entidade. O relatório deve ser elaborado para cada período da gestão ou exercício financeiro. Deve apresentar uma linguagem que possibilitem aos usuários visibilizar a atuação da entidade, de acordo com a sua finalidade estatutária. Deve conter as atividades desenvolvidas, o número de beneficiários, valores gastos, número de voluntários e outros.
Demonstrações Contábeis	São exigidos: BP, Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício, DMPS, elaboradas segundo os Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade aplicáveis às entidades de interesse social.
Informações Bancárias	Deve se informar primeiro a relação das contas da entidade, número da conta, agência e o tipo de conta. Ainda deve ser informados, cópias de extratos bancários, ou documentos equivalentes, emitidos pelas instituições financeiras, que comprovem o saldo das contas bancárias, na data do encerramento do exercício, acompanhado de conciliação.
Inventário Patrimonial	É a relação de todos os bens patrimoniais móveis e imóveis, demonstrando identificação e característica do bem, data e forma de incorporação ao patrimônio, bem como seu valor individualizado. Deve ser descritos os bens da entidade, os que estão em poder de terceiros, ou de terceiros em poder da entidade.

	O saldo do inventário deve ser igual ao valor apresentado no ativo permanente.
Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ	A entrega desta declaração é obrigatória para todas as entidades de interesse social. A não observância pode acarretar na descontinuidade d entidade, com a perda da imunidade ou isenção tributária.
Relação Anual de Informações Sociais – RAIS	Deve ser entregue impressa, junto com o Recibo de entrega. Quando não há funcionários, deve se apresentar a RAIS negativa.
Parecer do Conselho Fiscal	Este documento dependerá da estrutura administrativa da entidade.
Parecer e relatório de auditoria independente	É uma exigência que pode ser feita pelo poder público, por portadores de recursos ou estar previsto no estatuto da entidade.
Cópia de Convênio, Contrato e Termo de Parceria.	Utilizados quando solicitado pelo órgão fiscalizador.

Fonte: elaborado pela autora, com base no Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesses Sociais.

O Quadro 06 apresenta sugestões de documentos, conforme indicação do CFC (2008a), que são necessários para a prestação de contas das entidades de interesse social.

Assim sendo, ressalta-se a necessidade de transparência nas atividades, registros fiéis, tempestividade das informações, que são elementos que dão visibilidade e confiabilidade às informações prestadas e que garantem a continuidade da entidade.

Os órgãos competentes, a quem se destina a prestação de contas das entidades sem fins lucrativos, conforme o CFC (2008a) são:

- ⇒ Ministério Público;
- ⇒ Ministério da Justiça;
- ⇒ Instituto Nacional de Seguro Social – INSS;
- ⇒ Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS;

Assim sendo, as entidades sem fins lucrativos, são aquelas que se integram ao terceiro setor, possuindo características próprias e sua finalidade não é o lucro, mas investir seus recursos em atividades, que visem à transformação social.

São obrigadas, assim como as demais entidades de elaboração das demonstrações contábeis, porém apresentam algumas particularidades. É indispensável a prestação de conta para seus usuários e órgãos governamentais, o que garante a sua certificação, e imunidade ou isenção tributária.

Dessa forma, as entidades sem fins lucrativos, precisam prestar informações tempestivas, transparente de suas atividades e aplicações de recurso, para que assim continuem exercendo seu papel social e seu compromisso com os assistidos através de seus programas, visando mudanças e do ambiente socioeconômico em que vivem.

2.3 GRATUIDADES EDUCACIONAIS

Este tópico discutirá aspectos relacionados às gratuidades educacionais, concedidas pelas entidades sem fins lucrativos que atuam na educação, para a obtenção da imunidade/isenção tributária e a Certificação das Entidades Beneficentes de Assistência Social - CEBAS, junto aos órgãos governamentais a que competem.

2.3.1 Definições

As Entidades sem fins lucrativos têm em contrapartida à isenção ou imunidade garantida pela Constituição ou por força de lei, prestar serviços à sociedade, através de projetos, atividades que visem o crescimento e a transformação da pessoa.

Para Olak e Nascimento (2010, p. 99), “Oferecer serviços gratuitos à sociedade é condição *sine qua non* da maioria das entidades de fins não econômicos, especialmente as beneficentes de assistência social”. Dessa forma, se compreende que os benefícios tributários recebidos por estas entidades, são investidos em atividades gratuitas, que garantem a sua certificação como entidades beneficentes de assistência social, bem como a sua filantropia.

Lima e Pereira (2004, p. 41), assim definem gratuidades para as entidades de assistência social:

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.

Assim sendo, trata-se de uma contrapartida, em que as entidades, ao obter os benefícios tributários, não recolhendo impostos e contribuições ao Tesouro, reverterem estes recursos em benefícios, através de projetos e atividades, que ajudem pessoas mais necessitadas e conseqüentemente a melhorar a sociedade. Quanto aos objetivos da assistência social, a Constituição Federal de 1988, no artigo 203, define da seguinte forma:

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.

Tendo como finalidade de suas atividades fins assistirem aos mais carentes, estas entidades, que são certificadas pelo CEBAS, desenvolvem sua missão de assistência social, em áreas concretas, tais, como na saúde, em projetos sociais, na educação através de bolsas educacionais, para alunos mais carentes que estejam em conformidade com os pré-requisitos do programa.

A certificação CEBAS, garante a entidade, o não pagamento dos tributos incidentes sobre suas atividades, seja por imunidade ou isenção e a capacidade de aplicar os recursos em assistência social, através da prestação de contas transparente e eficaz.

Segundo a mesma visão, Oliveira e Souza (2007, p. 02), definem que: “A gratuidade é o benefício filantrópico concedido aos assistidos ou destinatários da Entidade Beneficente com isenção total ou parcial do pagamento e, por isso, chamada de parcela do caráter econômico e/ou financeiro da filantropia”.

Assim sendo, considera-se que a gratuidade é o benefício concedido pelas entidades beneficentes de assistência social, regulamentada por lei e que se destina àqueles que são assistidos por estas entidades, que possuem isenção ou imunidade tributária, denominadas filantrópicas e reconhecidas pelos órgãos governamentais, através de sua certificação.

2.3.3 Aspectos legais das Entidades sem fins lucrativos na Educação

As Entidades sem fins lucrativos, certificadas pelo CEBAS, com atividades na educação, são regulamentadas por legislação específica, que classificam quais os critérios e definições de práticas para suas ações.

A Lei 12.101/09, até então em vigor, dispõe da certificação das entidades de assistência social. Em seu artigo 1º, define quais as entidades deverão ser certificadas e isentas de contribuições para a seguridade social:

A certificação das entidades beneficentes de assistência social e a isenção de contribuições para a seguridade social serão concedidas às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de

assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, e que atendam ao disposto nesta Lei.

Compreende-se que os pré-requisitos para a certificação, a própria Lei estabelece, enquanto que define claramente as áreas das entidades, educação, saúde e assistência social.

Quanto as entidades que exercem sua filantropia na área da educação, a Lei, estabelece as seguintes exigências, através da sua redação expressa no artigo 13, antes de ser alterado pela lei 12.868/2013:

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.

§ 1º Para o cumprimento do disposto no **caput**, a entidade deverá:

- I - demonstrar adequação às diretrizes e metas estabelecidas no Plano Nacional de Educação - PNE, na forma do art. 214 da Constituição Federal;
- II - atender a padrões mínimos de qualidade, aferidos pelos processos de avaliação conduzidos pelo Ministério da Educação; e
- III - oferecer bolsas de estudo nas seguintes proporções:
 - a) no mínimo, uma bolsa de estudo integral para cada 9 (nove) alunos pagantes da educação básica;
 - b) bolsas parciais de 50% (cinquenta por cento), quando necessário para o alcance do número mínimo exigido. (BRASIL, 2013).

Nesse sentido, o critério para aplicar o percentual estabelecido de 20%, refere-se à receita anual efetivamente recebida em forma de bolsas educacionais. Estas bolsas podem ser com percentuais de 100% e 50%, caso necessitem para completar o número exigido.

O Projeto de Conversão de Lei nº 22/2013, além de dispor sobre o Programa Minha Casa, Minha Vida, alterou também a Lei nº 12.101/09, que trata da Certificação das Entidades Beneficentes de Assistência Social (CEBAS). Este Projeto foi sancionado pela Presidente da República e virou Lei, tornando-se a Lei 12.868/13.

Em relação à Certificação das Entidades Beneficentes de Assistência Social, a nova Lei 12.868/13, fez algumas alterações específicas, no artigo 13, podendo ser visualizadas na sua redação:

Art. 13. Para fins de concessão ou renovação da certificação, a entidade de educação que atua nas diferentes etapas e modalidades da educação básica, regular e presencial, deverá: [\(Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013\)](#)

I - demonstrar sua adequação às diretrizes e metas estabelecidas no Plano Nacional de Educação (PNE), na forma do [art. 214 da Constituição Federal](#); [\(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013\)](#)

II - atender a padrões mínimos de qualidade, aferidos pelos processos de avaliação conduzidos pelo Ministério da Educação; e [\(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013\)](#)

III - conceder anualmente bolsas de estudo na proporção de 1 (uma) bolsa de estudo integral para cada 5 (cinco) alunos pagantes. [\(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013\)](#). (BRASIL, 2013).

Assim sendo, as mudanças parecem pequenas, porém são significativas, porque altera elementos fundamentais.

Nota-se que o elemento fundamental para a aplicação da gratuidade não será mais a receita auferida anual, mas o número de alunos pagantes, cujo conceito a Lei 12.868/13, no artigo 13-C, afirma serem aqueles alunos que não possuem bolsas de estudo integrais.

Neste sentido, alunos com descontos especiais, dissídio coletivo, são considerados pagantes, excluindo-se do cálculo para aplicação da gratuidade.

Outro dado importante, é que exclui dos cálculos também, conforme o mesmo artigo, os alunos inadimplentes, por período superior a 90 dias.

Olak e Nascimento, (2010, p. 110), cita um rol de prestações de serviços ou benefícios que não se conceituam como gratuidade quando se trata da aplicação desta, na área da educação, estando estas prestações apresentadas no Quadro 07.

Quadro 7 - PS não caracterizados como gratuidades

Prestações de serviços /benefícios não conceituados como gratuidade na aplicação da Lei 12.101/09
Descontos concedidos uniformemente a todos os alunos;
Gastos com aperfeiçoamento educativo de sócios e outros serviços gratuitos;
Qualificação do corpo docente;
Gastos com cursos, palestras e seminários destinados aos professores;
Gastos com acadêmicos (palestras, encaminhamentos para estágios, visitas, recepção de calouros);
Cessão de espaço físico, a empresas e comunidade;
Plano de saúde concedido a funcionários;
Bolsas de estudo concedidas a filhos de funcionários;
Desconto ou bolsa concedida a alunos irmãos;
Reduções de anuidades concedidas a alunos matriculados em mais de um curso;
Valores não recebidos por inadimplência, desistência, abandono, trancamento de matrícula etc;
Atendimentos prestados pelos próprios alunos, como atividades curriculares;
Prestações <i>in natura</i> , como moradia, alimentação etc., fornecidas aos funcionários;
Outros serviços que não tenham correlação com os objetivos institucionais da entidade;
Custos da atividade-meio desenvolvida pela instituição.

Fonte: Elaborado com base em Olak e Nascimento (2010, p. 110).

Em conformidade com o Quadro 07, constata-se que são diversos os tipos de gratuidades que uma entidade pode oferecer aos seus beneficiários, porém para fins de certificação, as elencadas no quadro, não são consideradas, apenas aquelas selecionadas por critérios estabelecidos por lei.

No Quadro 08 estão apresentadas as principais diferenças do artigo 13, na Lei 12.101/09 e suas alterações conforme a Lei 12.868/13:

Quadro 8 - Principais mudanças da Lei 12.101/09

Redação – Lei 12.101/09	Inciso / Parágrafo	Redação conforme Lei 12868/13	Inciso / Parágrafo
“Para 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 (...)”.	Caput do Artigo 13.	“Para fins de concessão ou renovação da certificação, a entidade de educação que atua nas diferentes etapas e modalidades da educação básica, regular e presencial, deverá (...)”.	Caput do Artigo 13.
“Oferecer bolsas de estudo nas seguintes proporções: a) no mínimo, uma bolsa de estudo integral para cada 9 (nove) alunos pagantes da educação básica; b) Bolsas parciais de 50% (cinquenta por cento), quando necessário para o alcance do número mínimo exigido”.	Inciso III	“Conceder anualmente bolsas de estudo na proporção de 1 (uma) bolsa de estudo integral para cada 5 (cinco) alunos pagantes”.	Inciso III

Fonte: elaborado pela autora artigo 13, na Lei 12.101/09 e suas alterações conforme a Lei 12.868/13

Conforme o Quadro 08 constata-se algumas mudanças que é importante ressaltar. Muda-se o requisito central para o cálculo da concessão de bolsas. A nova redação, conforme a Lei 12.868/13 altera a forma de cálculo das bolsas a serem concedidas, não citando mais, que as Entidades sem finalidade de Lucros de Assistência Social, tenham que aplicar 20% da receita anual bruta em gratuidades.

Também se ressalta a mudança, quanto ao número de alunos pagantes, para a concessão de bolsas integrais: na redação anterior, a concessão de bolsa integral, se dava da seguinte forma: a cada 09 alunos pagantes, se concedia 01 bolsa. A nova Lei altera este inciso, diminuindo o número de alunos pagantes, para a concessão de bolsas integrais. Conforme a nova redação, 01 bolsa integral deverá ser concedida, a cada 05 alunos pagantes.

Ainda sobre as alterações e acréscimos da Lei 12.101/09, pela Lei 12.868/13, destacam-se novidades em relação à concessão de gratuidades. Os parágrafos 2º e 3º do inciso III, assim o definem:

§ 2º Será facultado à entidade substituir até 25% (vinte e cinco por cento) da quantidade das bolsas de estudo definidas no inciso III do **caput** e no § 1º por benefícios complementares, concedidos aos alunos matriculados cuja renda familiar mensal **per capita** não exceda o valor de 1 (um) salário-mínimo e meio, como

transporte, uniforme, material didático, moradia, alimentação e outros benefícios definidos em regulamento. ([Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013](#))
§ 3º Admite-se o cumprimento do percentual disposto no § 2º com projetos e atividades para a garantia da educação em tempo integral para alunos matriculados na educação básica em escolas públicas, desde que em articulação com as respectivas instituições públicas de ensino, na forma definida pelo Ministério da Educação. ([Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013](#)). (BRASIL, 2009).

Dessa forma, além da concessão de bolsas integrais de estudo, as entidades, podem investir parte do percentual a ser destinado em bolsas em outras formas de benefícios complementares para o aluno matriculado, desde que sua renda *per capita* não ultrapasse o exigido, um salário mínimo e meio. A entidade tem a possibilidade de fazer outras ações, ao invés de conceder apenas bolsas, podendo beneficiar de outras formas o aluno que necessita de maior auxílio.

Quanto ao parágrafo 2º, ainda não se tem a forma de cálculo do valor definido para a aplicação desta ação. Segundo Cerqueira (2013), este será regulamentado por decreto. No parágrafo 3º abre-se a possibilidade de parcerias com escolas públicas, podendo utilizar este percentual com projetos e atividades que garantam a educação em tempo integral para alunos da educação básica, matriculados em escolas públicas. Para isso necessita de articulação com estas instituições.

O parágrafo 4º, também incluído pela nova Lei, estabelece outros critérios, quanto à concessão de bolsas integrais.

Para alunos com deficiência, declarado ao Censo da Educação Básica, esta equivalerá a 1,2 (um inteiro e dois décimos) do valor da bolsa de estudo integral. Para o aluno que seja concedido bolsa integral, matriculado na educação básica, em tempo integral, esta equivalerá a 1,4 (um inteiro e quatro décimos) do valor da bolsa de estudo integral. Ressalta-se que estes benefícios não poderão ser cumulativos.

Ainda no mesmo artigo, inciso III, parágrafo 6º, tem-se a definição do conceito de educação básica, como a jornada escolar com duração igual ou superior a 07 horas diárias, durante todo o período letivo.

Isso compreende tanto o tempo em que o aluno permanece na escola, como aquele em que exerce atividades escolares em outros espaços educacionais, conforme definido pelo Ministério da Educação.

O parágrafo 7º, refere-se às entidades que prestam serviços integralmente gratuitos, que deverão garantir a observância da proporção de no mínimo, 1 (um) aluno cuja renda familiar mensal *per capita*, não ultrapasse o valor de um salário mínimo e meio para cada 5 (cinco) alunos matriculados.

É importante ressaltar ainda a criação do Decreto 8.242 de 23 de maio de 2014, que tem como finalidade regulamentar a Lei nº 12,101/09. Objetiva dispor sobre o processo de certificação das entidades beneficentes de assistência social e sobre os procedimentos de isenção das contribuições para a seguridade social. Para este estudo o Decreto não se aplica.

Sendo assim, a Lei que regulamenta as gratuidades, concedidas pelas entidades sem fins lucrativos de Assistência Social, é a Lei 12.101/09, alterada pela Lei 12.868/13, que estabelece novas obrigações às entidades, no cumprimento da concessão de benefícios, e na educação básica, a concessão de bolsas educacionais, bem como mudanças em sua estrutura, que são necessárias à sua adequação para manter a certificação de entidades de assistência social – CEBAS e conseqüentemente garantir a sua filantropia.

2.3.4 Certificação de Entidades Beneficentes de Assistência Social

Para exercer suas atividades e enquadrarem-se como entidades de assistência social, as entidades sem fins lucrativos, com esta finalidade, necessita da Certificação de Entidades de Assistência Social – CEBAS. Esta é uma exigência da Receita Federal para que as entidades sem fins lucrativos gozem de isenção tributária.

Para a Secretaria de Regulação e Supervisão da Educação Superior Diretoria de Política Regulatória (2013, p. 8), o CEBAS, pode ser definido como:

Um certificado concedido pelo Governo Federal, por intermédio dos Ministérios da Educação, do Desenvolvimento Social e Combate à fome e da Saúde, às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social que prestem serviços nas áreas de educação, assistência social ou saúde.

Sendo assim, o CEBAS, tem a função de qualificar legalmente as ações desenvolvidas pelas entidades de assistência social, tanto na educação, como nas demais áreas, como saúde e assistência social, estabelecendo-se assim, possibilidades de acesso a estes serviços com qualidade, para pessoas, que não dispõe de recursos financeiros para tais, o que também pode ser compreendido como processo de inclusão social.

Conforme Oliveira e Souza (2007), o CEBAS, garante as entidades, a possibilidade de gozar de imunidades tributárias e serem reconhecidas pelo poder público, pela função social que exercem. Estas buscam captação de recursos, sejam através de mensalidades cobradas ou outras captações de recursos, cumprirem sua missão em consonância com a imunidade ou isenção garantida pelas Constituições ou Lei.

A Secretaria de Regulação e Supervisão da Educação Superior Diretoria de Política Regulatória (2013, p.16), descreve os principais requisitos que a entidade deve comprovar para obter o CEBAS Educação. São estes:

Nos termos da Lei nº 12.101/2009, e suas alterações, para fazer jus ao CEBAS Educação, a entidade deve:

- comprovar que está constituída regularmente como pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, e que é reconhecida como entidade beneficente de assistência social com finalidade de prestação de serviços na área da educação;
- obedecer ao princípio da universalidade do atendimento e não direcionar suas atividades exclusivamente a seus associados ou a categoria profissional, nem estabelecer qualquer tipo de discriminação ou diferença de tratamento entre alunos bolsistas e pagantes;
- estar constituída e em funcionamento há, no mínimo, doze meses;
- prever, em seus atos constitutivos, que, em caso de sua dissolução ou extinção, o eventual patrimônio remanescente seja destinado a outras entidades sem fins lucrativos congêneres ou a entidades públicas;
- atender ao disposto na legislação aplicável à educação, especialmente na Lei nº 9.394/19966 – Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB);
- ter cumprido o percentual de gratuidade e o número mínimo de bolsas estabelecidos nos artigos 13, 13-A e 13-B da Lei nº 12.101, de 2009, e suas alterações.;
- estar em conformidade com as diretrizes e metas estabelecidas no Plano Nacional de Educação (PNE);
- atender a padrões mínimos de qualidade, aferidos pelos processos de avaliação conduzidos pelo MEC;
- selecionar os alunos a serem beneficiados com bolsas de estudo de acordo com o perfil socioeconômico e critérios definidos pelo MEC;
- estar cadastrada no Sistema Eletrônico de Certificação das Entidades Beneficentes de Assistência Social na Área de Educação (SisCEBAS), nos termos da Portaria MEC nº 920/2010.

Obs.1: A entidade deverá, ainda, manter 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 (CFC).

Obs.2: É importante que se ressalte que os requerimentos de concessão ou renovação do CEBAS protocolados até 31 de dezembro de 2015, serão analisados com base nos critérios vigentes até a data de publicação da Lei nº 12.868, de 15 de outubro de 2013, a menos que os critérios vigentes após a publicação dessa Lei sejam mais vantajosos à entidade postulante.

Ressalta-se que os requisitos, estão em conformidade com a Lei 12.101/09, que regulamenta as entidades sem finalidade de lucro e também com as Normas Contábeis, no que se refere à escrituração contábil, elaboradas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Em relação ao processo de bolsas, faz-se necessário compreender alguns procedimentos, em que são concedidas informações ao SisCEBAS. O Quadro 09 apresenta estes procedimentos a partir dos dados da Secretaria de Regulação e Supervisão da Educação Superior Diretoria de Política Regulatória (2013, p. 30):

Quadro 9 - Requerimento do CEBAS

Procedimentos	Definição
Plano de Atendimento	<ul style="list-style-type: none"> - “(...) documento que deve permitir ao MEC, avaliar a adequação da entidade às diretrizes e metas do Plano Nacional de Educação e aos padrões mínimos de qualidade, aferidos pelos processos de avaliação da educação brasileira”. (como cito) - Quantifica a previsão de oferta de bolsas de estudos; - Descreve e quantifica os serviços assistenciais e os programas de apoio ao aluno bolsista;
Relatório de Atividades	É um documento de apresentação, em que a entidade informa as atividades realizadas no exercício fiscal anterior ao requerimento. Essas informações são sobre o público atendido, recursos envolvidos, comparando-as com a previsão do Plano de Atendimento.
Documento de Critério de Seleção de Bolsistas	É o documento que deve explicitar de forma clara os requisitos que a entidade utilizou para selecionar os bolsistas.

Fonte: elaborado pela autora, com base nos dados da Secretaria de Regulação e Supervisão da Educação Superior Diretoria de Política Regulatória (2013, p. 30).

Os procedimentos, descritos no Quadro 09 exigem das entidades, qualificação na concessão de gratuidades, como informações precisas, ao requerer o CEBAS, junto ao Ministério da Educação que avalia e decide ou não pela concessão ou renovação do certificado para a entidade.

Há um conjunto de Leis, Decretos, Instruções Normativas, Portarias do Ministério da Educação estão relacionadas ao CEBAS. O Quadro 10 dispõe da legislação do CEBAS e suas especificações:

Quadro 10 - Legislação do CEBAS

Legislação	Especificação
Legislação Básica	<p><u>Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009</u> - Dispõe sobre o CEBAS.</p> <p><u>Decreto 8.242, de 23 de maio de 2014</u> - Regulamenta a Lei 12.101 de 2009</p> <p><u>Lei 12.868, de 15 de outubro de 2013</u> - Altera a Lei 12.101 de 2009.</p> <p><u>Instrução Normativa nº 2, de 24 de outubro de 2013</u> – Estabelece procedimentos para se firmar o Termo de</p>

	Ajuste de Gratuidade.
Constituição da República Federativa do Brasil de 1988	<u>Art. 195</u> - Trata do financiamento da seguridade social. Regras para imunidade/isenção. <u>Art. 214</u> - Trata do Plano Nacional de Educação – PNE.
Leis Complementares	<u>Art. 3º, II, da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006</u> - Define o limite para a apresentação de Parecer de Auditoria Independente. <u>Art. 14 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966</u> - Código Tributário Nacional - Regras para imunidade/isenção.
Leis Ordinárias	<u>Art. 24 da Lei 12.688, de 18 de julho de 2012</u> - Dá nova redação ao art. 17 da Lei 12.101 de 2009. <u>Lei 12.513, de 26 de outubro de 2011</u> - Institui o PRONATEC. <u>Lei 11.494, de 20 de junho de 2007</u> - Regulamenta O FUNDEB. <u>Art. 10 e 11 da Lei 11.096, de 13 de janeiro de 2005</u> - Regras para o CEBAS da educação superior. <u>Art. 35 da Lei 10.741, de 1º de outubro de 2003</u> - Estatuto do Idoso – Entidades de longa permanência. <u>Lei 9.870, de 23 de novembro de 1999</u> - Dispõe sobre o valor das anuidades escolares. <u>Lei 9.790, de 23 de março de 1999</u> - Dispõe sobre as OSCIP. <u>Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999</u> - Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. <u>Lei 9.394, de 20 de dezembro de 1996</u> - Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. <u>Lei 8.742, de 7 de dezembro de 1993</u> - Dispõe sobre a organização da Assistência Social – LOAS. <u>Art. 22 e 23 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991</u> - Dispõem sobre as contribuições sociais a cargo da entidade.
Decretos	<u>Decreto 7.300, de 14 de setembro de 2010</u> - Dá nova redação ao Decreto 7.237 de 2010. <u>Decreto 6.308, de 14 de dezembro de 2007</u> - Dispõe sobre as entidades e organizações de assistência social de que trata o art. 3º da Lei 8.742 de 1993. <u>Decreto 5.493, de 18 de julho de 2005</u> - Regulamenta a Lei 11.096 de 2005. <u>Decreto 5.154, de 23 de julho de 2004</u> - Regulamenta o § 2º do art. 36 e os arts. 39 a 41 da Lei nº 9.394, de 1996, que dispõe sobre a educação profissional. <u>Decreto 2.536, de 6 de abril de 1998</u> - Dispunha sobre o CEBAS. <u>Decreto 752, de 16 de fevereiro de 1993</u> - Dispunha sobre o CEBAS.
Instruções Normativas do Ministério da Educação	<u>IN nº 01, de 15 de julho de 2013</u> - Dispõe sobre o Termo de Compromisso previsto pelo art. 17 da Lei 12.101 de 2009.
Portarias do Ministério da Educação	<u>Portaria nº 160, de 05 de março de 2013</u> - Dispõe sobre a habilitação das instituições privadas de ensino superior e de educação profissional técnica de nível médio e sobre a adesão das respectivas mantenedoras ao PRONATEC.

	Portaria nº 920, de 20 de julho de 2010 - Dispõe sobre o cadastramento das entidades beneficentes atuantes na área educacional no SISCEBAS.
Despachos SERES	<u>Despacho do Secretário nº 100/2013</u> - Dispõe sobre a obrigatoriedade de protocolo eletrônico para requerimentos CEBAS. <u>Despacho do Secretário nº 113/2013</u> - Retifica o Despacho SERES nº 100/2013 e dá novo prazo para a obrigatoriedade de protocolo eletrônico para requerimentos CEBAS.

Fonte: elaborado pela autora, com base no site: <http://cebas.mec.gov.br/>.

Nota-se no Quadro 10, que Leis, Decretos, Instruções Normativas, Portarias do Ministério da Educação, regem o CEBAS.

A função do CEBAS é ser um instrumento de inclusão social, através da concessão de bolsas, das entidades certificadas, na área da educação, o que se constitui também num requisito, para o gozo da isenção e/ou imunidade tributária.

Sendo assim, é regulamentada por um conjunto de legislação, garantindo força de lei, e exigências específicas, no processo de concessão de certificado às entidades solicitantes.

2.3.4 Tratamento Contábil das Gratuidades

As gratuidades das Entidades sem finalidade de lucro precisam ser contabilizadas de forma correta, que visem a sua prestação de contas, a coerência e garantam sua veracidade.

Segundo o CFC, (2008a), as demonstrações contábeis, devem orientar aos seus usuários, sobre o impacto das gratuidades na capacidade de sobrevivência a longo prazo destas entidades.

Para Olak e Nascimento (2010), ao se tratar de termos contábeis, deve se utilizar um sistema construído de forma que gere relatórios compreensíveis e úteis aos diversos tipos de usuários, internos e externos.

Assim sendo, as Entidades deverão utilizar-se das demonstrações contábeis e demais relatórios que forneçam informações pertinentes e capazes de orientar e auxiliar os gestores, usuários, beneficiários, órgãos governamentais e outros que necessitem de informações referentes aos benefícios concedidos.

Ainda em conformidade com o CFC, (2008a, p. 68), é necessário considerar dois componentes na classificação da gratuidade. São eles:

E aí há dois componentes a serem considerados. Um é o consumo de ativo na geração do 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, 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.

Sendo assim, ao se tratar de consumo de ativo, na geração do benefício a ser cedido pelas ESFL, há a visão de que as gratuidades deverão ser entendidas como despesas. Na compreensão de Martins (2008, p. 25), despesa assim se conceitua: “É o bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas”. Sendo assim é possível compreender que para gerar as gratuidades, as entidades, necessitam consumir ativos, sejam de forma direta ou indiretamente. Dessa forma, podem ser contabilizadas como despesas.

No entanto há correntes que defendem que não seja confiável tratar como despesa, por conceber que a despesa esteja ligada diretamente a geração de receita.

Diante disto, o CFC (2008a, p.68), compreende que a gratuidade é uma renúncia da receita e orienta a contabilização das gratuidades da seguinte forma:

Pelo consumo de ativo na geração do serviço objeto da gratuidade

Débito – Despesa (5.2.1.xx ou 5.2.2.xx) - Variações Patrimoniais/Benefícios Concedidos

Crédito – Ativo (1.x.x.xx – conta correspondente) – Caixa/Banco

Pelo prestação do serviço objeto da gratuidade

Débito – Ativo (1.1.2.20) - 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 5.2.2.xx) - Variações Patrimoniais/Benefícios Concedidos

Crédito – Ativo (1.1.2.20) – Conta de Renúncia de Receita

Ao compreender que a gratuidade deve ser reconhecida como despesas, o CFC, através da NBCT 1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, no item 78, conceitua despesas de modo mais abrangente:

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).

As despesas, conforme o CFC são tratadas, a partir das atividades e operações desenvolvidas pelas entidades, ou seja, são os esforços da empresa, para cumprir suas obrigações e desenvolver sua missão. O CFC, não trata da relação da despesa, relacionada de forma direta ou indiretamente com a receita, mas parte do desenvolvimento de suas atividades.

Ao se tratar das entidades beneficentes de assistência social, ao conceder a gratuidade educacional, também dispõe de diversas atividades ordinárias, indispensáveis ao desenvolvimento de tais atividades, tais como os já citados pela NBC T 1, no item 78 e outras. Desta forma, há redução de ativos, para cumprir com as suas obrigações legais, entre elas, a concessão das gratuidades, o que se constitui em despesas.

Em conformidade com o CFC (2008 a), as entidades podem ainda, fazer uso de contas de compensação, para o controle e evidenciação dos valores concedidos em assistência. Propõe ainda que ao ser tratada em conta de compensação, a gratuidade deve ser evidenciada em notas explicativas.

Olak e Nascimento (2010) salientam que a utilização da conta de compensação serve para o controle de operações que não provocam impactos econômicos no patrimônio. No entanto, compreendem que a gratuidade provoca alterações no patrimônio e, portanto, deve ser evidenciada na demonstração de resultados.

Diante disso, parece que as contas de compensação, não são as mais indicadas para as entidades EBAS/ESFL, visto que provoca mudanças em seu patrimônio que precisam ser evidenciadas de forma mais concisa e precisa, sendo a demonstração do exercício, uma das ferramentas mais indicada para sua evidenciação.

O CFC (2008a) orienta ainda, como contabilizar a renúncia fiscal dos tributos. Para Olak e Nascimento (2010), afirma que ao fazer o registro de modo correto, da renúncia fiscal, é possível evidenciar, se a entidade deverá ou não gozar dos benefícios concedidos pela legislação pertinente. Sendo assim, o Manual do CFC (2008a) propõe os lançamentos, para a renúncia fiscal do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e a Contribuição Patronal à Previdência Social.

Assim sendo, a sugestão de registro, orientada pelo CFC (2008a, p71), é a seguinte:

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

Débito – despesa (3.8.2.01) – Impostos e Contribuições Federais

Crédito – passivo (2.1.4.03) – Impostos e Contribuições – Renúncia Fiscal

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

Débito – passivo (2.1.4.03) – Impostos e Contribuições – Renúncia Fiscal

Crédito – gratuidade (5.1.1.01) – Impostos, Taxas e Contribuições Federais (Variações Patrimoniais – Benefícios Obtidos)

Contabilização da contribuição patronal à previdência social como se devida fosse

Débito – despesa (3.1.3.01) – Previdência Social

Crédito – passivo (2.1.4.03) – Impostos e Contribuições – Renúncia Fiscal

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

Débito – passivo (2.1.4.03) – Impostos e Contribuições – Renúncia Fiscal

Crédito – gratuidade (5.1.1.01) – Impostos, Taxas e Contribuições Federais
(Variações Patrimoniais – Benefícios Obtidos).

Dessa forma, compreende-se a necessidade das EBAS/ESFL, registrar contabilmente a renúncia fiscal, a fim de que estas informações sejam evidenciadas nas demonstrações contábeis.

Outro aspecto, a se considerar, é a contabilização das gratuidades, como dedução da receita. Conceituando receitas, Iudicibus (2009, p. 154), afirma que:

É o valor monetário, em determinado período, da produção de bens e serviços da entidade, em sentido lato, para o mercado, no mesmo período, validado, mediata ou imediatamente, pelo mercado, provocando acréscimo de patrimônio líquido e simultâneo acréscimo de ativo, sem necessariamente provocar, ao mesmo tempo, um decréscimo do ativo e do patrimônio líquido, caracterizado pela despesa.

Dessa forma, suas principais características é o acréscimo de ativos e consequentemente o aumento do Patrimônio Líquido da entidade, resultante da atividade desenvolvida por esta.

Para as EBAS/ESFL que atuam na educação, a receita principal auferida, é gerada pelas mensalidades/anuidades recebidas. Da receita bruta recebida, deve se considerar como deduções, os descontos concedidos, não caracterizados como gratuidade e também a gratuidade, exigida para que a entidade seja certificada, pelo CEBAS. Esta é uma das formas em que a gratuidade concedida pela entidade pode ser contabilizada.

A Lei 6.404/76, que regulamenta as sociedades por ações, bem como outros tipos de sociedades e entidades, no artigo 187, ao se referir à demonstração do resultado do exercício, trata em seu inciso I que a demonstração do resultado do exercício deverá discriminar a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos.

Dessa forma, compreende-se que as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos, estão intrinsecamente ligados à receita bruta, afetando seu resultado, quando deduzido estes, para formar a receita líquida.

Ao tratar de dedução da receita, Íudicibus (2009, p. 151), assim o considera:

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.

Em conformidade com *Íudicibus*, ao invés de tratar os fatores que diminuem o PL, como despesas, ele sugere que as diminuições do PL, sejam tratadas como dedução da receita, visto que estes se tratam de ajustes da receita bruta, para se calcular a líquida. Dessa forma sua contabilização também se dará como dedução da receita bruta, demonstrada na DRE.

A NBCT 10.19.3.3, em seu item k, determina 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, 2000). Dessa forma, pode se compreender que a gratuidade concedida pela entidade, pode ser contabilizada como dedução da receita, visto que o CFC determina que seja necessário evidenciar a receita com ou sem a gratuidade, bem como a evidenciação dos benefícios fiscais. Ao segregar a gratuidade da receita, trata-se de uma dedução que deverá ser evidenciada.

Nesse sentido, as gratuidades educacionais, são benefícios, que as entidades beneficentes de assistência social, dispõem aos beneficiários, em que os requisitos para a concessão são especificados pela Lei 12.101/09 e alterada pela Lei 12.868/13. Estas entidades precisam da certificação CEBAS, concedido por órgãos governamentais, que exigem destas, o cumprimento de exigências, para que sejam certificadas ou receberem a renovação. A certificação CEBAS, é também um requisito para o gozo da imunidade/isenção tributária.

As gratuidades podem receber vários tratamentos contábeis. Devem ser tratadas como despesas, como dedução da receita, ser registrada em conta de compensação e outras Para auxiliar as Entidades, o CFC, orienta, quanto à contabilização, tanto das gratuidades, quanto da renúncia tributária.

Assim sendo, o importante é a sua contabilização correta, com a finalidade de que seja evidenciada nas demonstrações contábeis, buscando transparência, clareza, e cumprimento legal no tratamento das gratuidades, tanto para prestação de contas aos órgãos governamentais, bem como para fornecer informações aos usuários, gestores e a sociedade em geral.

3 MÉTODOS E PROCEDIMENTOS

Neste capítulo, são apresentados os métodos e procedimentos da pesquisa, quanto ao seu delineamento, participantes, as técnicas de coleta e análise dos dados.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

A presente pesquisa construiu-se num estudo de caso, que segundo Gil (1999, p. 72) “É caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado [...]”. Trata-se de conhecer de modo aprofundado e preciso o objeto de estudo, com a finalidade de se obter os objetivos e resultados esperados com a pesquisa.

Na concepção de Yin (2001, p. 32), o estudo de caso é:

[...] uma investigação empírica que:

- ▶ investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando
- ▶ os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos.

Dessa forma, constitui-se numa investigação, que confronta o contexto real, com o que se objetiva da realidade pesquisada, de modo mais abrangente, buscando os resultados desejados, ao utilizar esta estratégia.

Na visão de Anastasiou e Alves (2006, p. 91), estudo de caso, “É a análise minuciosa e objetiva de uma situação real que necessita ser investigada e é desafiadora para os envolvidos”.

O estudo de caso necessita de esforço dos envolvidos para investigar o objeto de estudo, pesquisar, com a finalidade de alcançar os objetivos propostos.

Ao se tratar da contribuição do estudo de caso, Yin, (2001, p. 21), assim se refere: “[...] o estudo de caso contribui, de forma inigualável, para a compreensão que temos dos fenômenos individuais, organizacionais, sociais e políticos”.

Em conformidade com os autores, o estudo de caso auxilia no conhecimento mais aprofundado de diversas situações, favorecendo sua compreensão e análise a partir de diversos fatores, conforme interesse dos envolvidos, constituindo-se assim numa estratégia importante ao se tratar de temáticas organizacionais.

Para a realização de um estudo de caso, Yin (2001), sugere uma preparação para desenvolver um estudo de caso específico. Entre os elementos necessários, destacam-se

habilidades prévias do pesquisador e treinamento para o desenvolvimento da estratégia a partir de um estudo de caso específico.

Esta pesquisa buscou analisar qual o tratamento contábil dispensado ao registro das gratuidades praticadas por uma entidade educacional, classificada como entidade sem fins lucrativos, e com certificação CEBAS, nos últimos cinco anos. Esta escolha foi realizada com o objetivo de um estudo mais detalhado dos dados coletados, podendo comparar os resultados no decorrer dos anos, sua evolução e tendências.

Sendo assim, se fez necessário um espaço de tempo maior, para uma análise mais precisa e possibilitar comparações. Analisou-se também os impactos das gratuidades escolares, na missão da entidade.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa foi qualitativa. Para Richardson (1999, p. 80), “Os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais [...]”. Nesse sentido, pesquisa foi qualitativa, por se analisar legislações, normatizações e Demonstração Contábil, variáveis estas, que para a sua compreensão em profundidade, não necessitaram de aspectos quantificáveis.

3.2 PARTICIPANTES DA PESQUISA

A pesquisa foi realizada numa Associação Cultural e Beneficente, cuja preponderância da atividade fim é a educação. A pesquisa trabalhou com dados especificamente do Setor Contábil da entidade. É uma Instituição sem fins lucrativos, filantrópica e com certificação de Entidades de Assistência Social na área da educação - CEBAS.

O escritório contábil é interno, anexo à sede da Instituição, situado em Itajaí- SC. As suas unidades educativas, estão situadas em: Sapucaia do Sul/RS, Santa Maria/RS e Itajaí/SC.

Participaram diretamente da pesquisa, o contador, a diretora econômica da Instituição e o Técnico de TI. Estes colaboraram no fornecimento de dados necessários à pesquisa.

A escolha destas pessoas se justifica, por se tratar das pessoas que possuem acesso direto às informações e documentos necessários para a obtenção dos dados para análise.

3.3 TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS

Para a realização da pesquisa fez-se necessário à utilização de instrumentos que auxiliaram no processo investigativo, constituindo-se em fontes primárias das informações.

Quanto às técnicas de coleta de dados desta pesquisa, utilizou-se bases de dados documentais. Para Lakatos e Marconi (2010), a característica da pesquisa documental é que a fonte de dados primários se restringe a documentos, escritos, ou não.

Dessa forma, os dados utilizados para a pesquisa, tiveram como fonte os seguintes documentos: Demonstração do Resultado do Exercício da Entidade, Notas Explicativas, relatórios auxiliares, livros e artigos que tratam dos assuntos estudados.

A partir destes documentos, foram analisados dados precisos e detalhados, para a obtenção dos resultados esperados com a pesquisa.

3.4 TÉCNICAS DE ANÁLISE DE DADOS

A análise dos dados consiste em trabalhar os dados coletados, com a finalidade de sistematizar as informações necessárias no processo de investigação, objetivando uma compreensão detalhada e profunda destes.

Para Colauto e Beuren (2006), a análise tem a finalidade de atender os objetivos da pesquisa, bem como comparar e confrontar dados e provas, para confirmar ou rejeitar hipóteses, pressupostos da pesquisa. Desse modo, pretende-se garantir a precisão dos dados e evitar distorções na análise e interpretação, com a finalidade, de diminuir a margem de erro.

Para a análise documental foram utilizados, quadros e tabelas, com base nas leis, normas aplicadas as Entidades sem fins lucrativos na área da educação, Demonstração do Resultado do Exercício, nesta pesquisa tratada com esta nomenclatura, visto que a entidade trata como Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício, Notas Explicativas que forneceram informações precisas para confrontar e analisar os dados que foram investigados, para a concretização dos objetivos da pesquisa.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Este capítulo trata da análise dos dados coletados, necessários ao desenvolvimento da pesquisa. A abordagem teórica é a base que auxilia no tratamento e análise dos dados, com a finalidade de alcançar o objetivo esperado. Conforme Colauto e Beuren (2006, p. 141), “A análise deve ser feita para atender aos objetivos da pesquisa e para comparar e confrontar dados e provas, no intuito de confirmar ou rejeitar as hipóteses ou os pressupostos da pesquisa monográfica”. Desse modo, buscou-se confrontar os dados coletados com os referenciais teóricos, a fim de constatar as conformidades e inconformidades encontradas, de acordo com as orientações da Legislação e das Normas Contábeis.

4.1 RECEITA BRUTA E SUA EVOLUÇÃO

Quanto a receita bruta, a Lei nº 6.404/76, em seu artigo 187, itens I e II, estabelece que na Demonstração do Resultado do Exercício, as empresas, devem discriminá-la, tanto das vendas, como dos serviços, bem como as deduções das vendas, dos abatimentos, os impostos e a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto. As receitas de vendas e serviços são contabilizadas em seu valor bruto e as deduções em contas separadas, identificando-se assim a receita líquida das vendas e serviços.

A receita bruta é um dos elementos relevantes, para o cálculo das gratuidades concedidas, porque conforme o seu valor, pode se calcular o percentual a ser destinado para gratuidades, em conformidade com a Lei 12.101/09. A Tabela 01 apresenta o comportamento da receita bruta da entidade, nos últimos cinco anos:

Tabela 1 - Receita Bruta da Entidade - 05 últimos anos

Ano	\$
2009	12.264.059
2010	13.406.858
2011	12.267.339
2012	14.085.797
2013	16.203.015
Totais	68.227.068

Fonte: elaborado pela autora, com base nas DREs da Entidade

Com base nos dados da Tabela 01, constata-se uma evolução da receita bruta da entidade ao longo dos períodos analisados, considerando-se positivamente, quanto ao valor

acrescido de um exercício ao outro, exceto em 2011, em que não houve crescimento na receita bruta.

Na instituição, estas receitas foram geradas pelos seguintes meios: contribuições e donativos, serviços educacionais, receitas patrimoniais, serviços do Centro de Terapia Naturais e Subvenções do poder público administrativo.

É importante ressaltar que nos anos de 2009, 2010 e 2011, a entidade contava com a receita de venda de mercadorias e refeições, que nos anos seguintes, não compôs mais na formação da receita bruta, deixando de ser uma fonte de recursos da entidade. Estas mudanças foram visualizadas nas DREs da entidade.

Analisando o comportamento das receitas brutas ao longo dos cinco períodos, é possível visualizar o percentual de aumento ou decréscimo de um exercício para o outro. A Tabela 02 apresenta em percentual estas variações nos cinco últimos períodos.

Tabela 2 - Percentual de aumento da RB

Ano	Percentual (%)
2009	2,55
2010	9,32
2011	-8,50
2012	14,82
2013	15,03

Fonte: elaborada pela autora, com base nas DREs da Entidade

Com base nos dados da Tabela 02, pode-se observar um crescimento considerável na receita bruta anual da entidade ao longo dos anos. De 2008 para 2009, o crescimento foi pequeno, apenas 2,55%. De 2009 para 2010, visualiza-se um crescimento maior e considerável para a entidade, de 9,32%.

Os itens que mais contribuíram para o crescimento da receita bruta foram: o aumento das mensalidades escolares e também os serviços do Centro de Terapias Naturais e subvenções do poder público administrativo. No entanto, o aumento mais expressivo foi das mensalidades escolares, passando de R\$ 7.350.667, em 2009 para R\$ 9.151.28, em 2010, conforme demonstrado nas DREs.

De 2010 para 2011, observou-se que a entidade não apresentou crescimento nas receitas. A principal diferença se justifica porque em 2011 a entidade deixou de exercer uma de suas atividades, a venda de mercadorias e refeições. Assim sendo neste ano a receita bruta diminuiu.

No período de 2011 para 2012, houve um crescimento relevante em relação às receitas, com um percentual de 14,82%. A partir de 2012, a entidade passou a ter outra fonte de recursos, demonstrada na DRE, que foram as receitas patrimoniais. É importante ressaltar também, que houve crescimento nas receitas com serviços educacionais e nas demais receitas da entidade.

No período de 2012 a 2013, também o aumento da receita bruta foi considerável e ressaltou-se um crescimento de 15,03%. O aumento mais expressivo foi nas receitas de serviços educacionais e nas subvenções do poder público administrativo. Desse modo, constata-se que houve uma evolução da receita bruta da entidade nos últimos cinco exercícios, podendo ser visualizados nas DRES. Apenas em um dos exercícios, não houve crescimento da receita bruta, por motivo de cancelamento de uma das fontes de receitas.

Visualizou-se crescimento em todas as fontes de recursos, umas mais expressivas e outras menos, de um exercício para o outro. Sendo assim, a partir da receita bruta, a entidade compôs a sua base de cálculo para a aplicação do percentual de gratuidades, conforme o decreto 2.536/1998, para o exercício de 2008 e a Lei da Filantropia – 12.101/09, para os demais exercícios.

4.2 EXIGÊNCIAS LEGAIS X VALORES EFETIVAMENTE APLICADOS EM GRATUIDADES

A Lei 12.101/09, em seu artigo 13, afirma que as entidades de educação deverão aplicar anualmente em gratuidade, pelo menos 20%, da receita anual, efetivamente recebida. Assim sendo, a entidade em estudo, buscou em conformidade com a legislação vigente, aplicar os valores destinados à filantropia, através da concessão de bolsas educacionais integrais e parciais e em projetos de assistência social.

As Notas Explicativas da Entidade, publicada com as demais demonstrações contábeis, demonstrou a composição da receita efetivamente recebida, utilizada para a base de cálculo do percentual a ser aplicado em filantropia e especificou os valores aplicados, tanto para as bolsas educacionais, como para os projetos de assistência social. Na Tabela 03 são apresentados os valores aplicados em gratuidades pela entidade, conforme sua receita efetivamente recebida, nos últimos cinco anos.

Tabela 3 - Valor efetivamente aplicado pela Entidade

Ano	R\$
2009	3.558.035
2010	1.476.987
2011	1.840.446
2012	1.754.134
2013	2.370.500

Fonte: Elaborada pela autora, com base nas NE das DREs

Com base nos dados da Tabela 03, ressalta-se que os valores aplicados pela entidade nos últimos cinco anos, equivalem ao total investido, sabendo-se que a entidade destinou um percentual, de até 5% para a assistência social nos anos de 2009, 2010 e 2013. Nesse sentido, é possível perceber que em 2009, a entidade apresentou o maior valor aplicado em gratuidades. Em 2010, houve uma redução considerável, voltado a crescer gradativamente a cada ano, apresentando um valor maior em 2013. Assim sendo é preciso considerar, os elementos que compõem a receita bruta, seu aumento ou decréscimo, e como se compõe a base de cálculo para a aplicação do valor a ser aplicado em filantropia.

Para uma maior compreensão do valor anual concedido em gratuidade pela entidade, é possível visualizar a formação da base de cálculo conforme Notas Explicativas das DREs da entidade. Para o ano de 2009, conforme a Nota Explicativa 10, a Tabela 04 apresenta a receita efetivamente recebida no ano pela entidade.

Tabela 4 - Base de Cálculo das Receitas recebidas - 2009

Descrição	R\$
Contribuições e donativos	1.851.624
Mensalidades Escolares	7.350.667
Mensalidades Escolares – Gratuidades	973.490
Venda de mercadorias e refeições	1.959.335
Serviços do Centro de Terapias Naturais	92.223
Subvenções do poder público administrativo	36.720
Receitas financeiras	374.078
Outras receitas operacionais	1.058.976
Outras receitas	0
Totais	13.697.113

Fonte: Elaborada pela autora, com base nas N.E. - ano 2009

Com base nos dados da Tabela 04 visualiza-se a composição das receitas efetivamente recebidas pela entidade no exercício de 2009. Nota-se que a maior receita obtida foi das mensalidades escolares, visto que esta é a atividade principal da entidade. As demais foram

derivadas de contribuições e donativos, venda de mercadorias e refeições, serviços do Centro de Terapias Naturais, subvenções do poder público administrativo, receitas financeiras e outras receitas operacionais.

O valor que efetivamente a entidade deveria ter aplicado em gratuidade, correspondente aos 20% conforme o decreto 2.536/1.998, ainda em vigência, seria de R\$2.739.423, visto que a sua receita efetivamente recebida, corresponde a um valor de R\$13.697.113. No entanto, a entidade aplicou em gratuidade, o valor de R\$ 3.558.035. Este valor corresponde a 25,98% da receita efetivamente recebida.

Dessa forma, a entidade aplicou mais 5,98% do valor exigido legalmente neste exercício, sendo que, R\$ 973.490, foram destinados às bolsas educacionais totais (100%) e parciais(50%) e R\$ 2.584.545 em Projetos de assistência social.

Observa-se que neste ano, a entidade aplicou os valores destinados a Filantropia, numa parcela maior para os Projetos de Assistência Social, que para as bolsas educacionais.

A Tabela 05 apresenta os valores que compõem a receita efetivamente recebida, para base de cálculo do ano 2010.

Tabela 5 - Base de Cálculo das Receitas recebidas - 2010

Descrição	R\$
Anuidades recebidas em 2010 - competência 2010	6.787.901
Anuidades recebidas em 2010 - competência 2011	270.186
Totais	7.058.087

Fonte: Elaborada pela autora com base nas NE – ano 2010

Com base nos dados da Tabela 05 observa-se que a forma de calcular a receita efetivamente recebida em 2010, se difere do ano 2009. É importante ressaltar que neste ano, entrou em vigência a Lei 12.101/09.

Conforme a Nota Explicativa 12, da DRE, para mensurar a base de cálculo, a ser aplicada em gratuidade educacional no ano 2010, foi considerada a receita anual efetivamente recebida nos termos da Lei 9.870/1999, que trata das gratuidades educacionais.

Desse modo, aplicou R\$ 1.476.987 em filantropia. Desse valor, R\$ 960.804, foram destinados às gratuidades educacionais e R\$ 516.183, foram destinados para Projetos de Assistência Social.

O valor, que conforme a Lei deveria ser aplicado, em filantropia, seria de R\$ 1.411.617, correspondendo aos 20% da receita efetivamente recebida. O valor que a entidade aplicou, foi equivalente à 1.476.987, correspondendo a um percentual de 20,93%. Desse

modo a entidade aplicou 0,93% a mais em filantropia, sendo o valor superior ao exigido pela legislação vigente. A Tabela 06 apresenta a receita efetivamente recebida pela entidade no ano de 2011:

Tabela 6 - Base de Cálculo das Receitas recebidas – 2011

Descrição	R\$
1.1 - (+) Anuidades a Receber início exercício 2011	498.869
1.2 - (+) Antecipação Anuidades 2012 em 2011	258.467
1.3 - (+) Receita Bruta das Anuidades 2011	10.399.570
1.4 - (-) Antecipação Anuidades 2011 em 2010	-250.003
1.5 - (-) Bolsas de Estudo Integrais (100%)	-1.111.539
1.6 - (-) Bolsas de Estudo Parciais (50%)	-728.907
1.7 - (-) Descontos Comerciais	-382.344
1.8 - (-) Bolsas Convenção Coletiva de Trabalho	-238.507
1.9 - (-) Devoluções/Cancelamentos de Anuidades	-2.012
1.10 - (-) Abatimentos Diversos em Anuidades	-93.580
1.11 - (-) Anuidades a Receber Final Exercício 2011	-584.271
(=) Total da Receita efetivamente recebida para BC	7.765.743

Fonte: elaborada pela autora, com base nas NE – ano 2011

Conforme os dados da Tabela 06, no ano 2011, a entidade somou os valores recebidos em anuidades a receber no início do exercício de 2011, as antecipações de anuidades 2012 em 2011 e a receita bruta das anuidades e diminuiu do valor total, as antecipações das anuidades 2011 recebidas em 2010, às bolsas educacionais integrais e parciais, os descontos comerciais, as bolsas convenção coletiva de trabalho, as devoluções/cancelamentos de anuidades e as anuidades a receber no final do exercício de 2011.

O valor utilizado, efetivamente para a mensuração da base de cálculo, em conformidade com a Lei vigente 12.101/09, foi de R\$ 7.765.743. Assim sendo, a entidade deveria aplicar em filantropia, o valor de R\$ 1.553.149, no entanto aplicou em gratuidades educacionais o valor de R\$ 1.840.446, correspondendo a 23,70% da receita efetivamente recebida. No exercício de 2011, a entidade aplicou todo o recurso destinado à filantropia, em gratuidades educacionais, não considerando os valores de projetos de assistência social no cálculo da filantropia aplicada.

Dessa maneira, o valor a ser aplicado em Filantropia, foi destinado integralmente em bolsas educacionais, com um valor superior ao exigido pela legislação vigente, ultrapassando 4%, do que exige a Lei. A Tabela 07 apresenta a base de cálculo da receita efetivamente recebida pela entidade pesquisada, no exercício de 2012:

Tabela 7 - Base de Cálculo das Receitas recebidas – 2012

Descrição	R\$
1.1 - (+) Anuidades a Receber início exercício 2012	584.271
1.2 - (+) Antecipação Anuidades 2013 em 2012	278.703
1.3 - (+) Receita Bruta das Anuidades 2012	11.204.655
1.4 - (-) Antecipação Anuidades 2012 em 2011	-258.467
1.5 - (-) Bolsas de Estudo Integrais (100%)	-1.250.819
1.6 - (-) Bolsas de Estudo Parciais (50%)	-503.315
1.7 - (-) Descontos Comerciais	-209.041
1.8 - (-) Bolsas Convenção Coletiva de Trabalho	-257.636
1.9 - (-) Devoluções/Cancelamentos de Anuidades	-3.017
1.10 - (-) Abatimentos Diversos em Anuidades	-319.985
1.11 - (-) Anuidades a Receber Final Exercício 2012	-819.367
(=) Total da Receita efetivamente recebidas para BC	8.445.982

Fonte: Elaborada pela autora, com base nas NE – ano 2012.

Com base nos dados da Tabela 07 observa-se que os valores que compõem a receita efetivamente recebida, são correspondentes as anuidades a Receber no início de 2012, a antecipação das anuidades 2013 em 2012, a receita bruta das anuidades de 2012. Destas, para se chegar ao valor final efetivamente recebido para a base de cálculo, deduz-se: antecipação anuidade 2012 em 2011, as bolsas de estudo integrais e parciais, descontos comerciais, bolsas convenção coletiva de trabalho, devoluções/cancelamentos de anuidades, abatimentos diversos em anuidades e anuidades a receber no final do exercício 2012.

Para 2012, o valor da base de cálculo para fins de filantropia, foi de R\$ 8.445.982. O valor que a entidade deveria aplicar em filantropia corresponde a R\$ 1.689.196, que equivale aos 20% exigido pela legislação vigente. A entidade aplicou em filantropia o valor de R\$ 1.754.134, equivalendo a um percentual de 20,77%. Dessa forma, considera-se, que o valor aplicado pela entidade em filantropia foi superior ao valor exigido pela Lei 12.101/09. Foi aplicado 0,77% a mais, do percentual exigido. Como em 2011, neste exercício, a entidade aplicou os recursos apenas em gratuidades educacionais, não considerando para fins de filantropia, os recursos destinados aos projetos de assistência social.

A Tabela 08 apresenta a base de cálculo da receita efetivamente recebida pela Entidade pesquisada, no ano de 2013.

Tabela 8 - Base de Cálculo das Receitas recebidas – 2013

Descrição	R\$
1.1 - (+) Anuidades a Receber início exercício 2013	819.367
1.2 - (+) Antecipação Anuidades 2014 em 2013	355.388
1.3 - (+) Receita Bruta das Anuidades 2013	12.871.318
1.4 - (-) Antecipação Anuidades 2013 em 2012	-278.703
1.5 - (-) Bolsas de Estudo Integrais (100%)	-1.493.789
1.6 - (-) Bolsas de Estudo Parciais (50%)	-374.711
1.7 - (-) Descontos Comerciais	-104.758
1.8 - (-) Bolsas Convenção Coletiva de Trabalho	-303.198
1.9 - (-) Devoluções/Cancelamentos de Anuidades	-2.286
1.10 - (-) Abatimentos Diversos em Anuidades	-432.258
1.11 - (-) Anuidades a Receber Final Exercício 2013	-1.012.294
(=) Total da Receita efetivamente recebida para BC	10.044.076

Fonte: elaborada pela autora, com base nas NE – ano 2013

Com base nos dados da Tabela 08, é possível visualizar a base de cálculo da receita efetivamente recebida pela entidade, para fins de aplicação da filantropia. Assim sendo para a composição das receitas foram somadas as seguintes contas: anuidades a receber no início do exercício de 2013, antecipação das anuidades 2014 em 2013 e a receita bruta das anuidades 2013. Compondo a receita total, foram deduzidos os valores das seguintes contas: antecipação das anuidades de 2013 em 2012, as bolsas de estudo integrais e parciais, os descontos comerciais, as bolsas convenção coletiva de trabalho, as devoluções/cancelamentos de anuidades, os abatimentos diversos em anuidades e as anuidades a receber no final do exercício de 2013.

A partir das somas e deduções, chegou-se a base de cálculo da receita efetivamente recebida para aplicar o percentual a ser destinado em filantropia. Dessa forma, o valor da receita efetivamente recebida foi de R\$ 10.044.076. Considerando a legislação vigente, o valor que a entidade deveria destinar à gratuidade seria de R\$ 2.008.815. No exercício de 2013, a entidade destinou à filantropia o valor de R\$ 2.370.500.

No exercício de 2013, a entidade optou por considerar para fins filantrópicos, também os valores destinados a projetos de assistência social, dentro do limite permitido pela Lei 12.101/09, de até 5%. Nesse sentido, foi aplicado R\$ 1.868.500, em gratuidades educacionais e R\$ 502.000, em Projetos de assistência social.

O valor total aplicado em filantropia foi correspondente a um percentual de 23,60%. Nesse sentido, também no exercício de 2013, a entidade aplicou um percentual superior ao exigido pela legislação, sendo este 3,60% a mais do percentual exigido.

A Tabela 09 apresenta um paralelo entre o valor que a entidade deveria aplicar em gratuidade e o valor aplicado efetivamente e seu respectivo percentual.

Tabela 9 - Valor previsto x valor aplicado

Ano	Receita efetivamente recebida (Em R\$)	20% de Gratuidade Legislação (R\$)	Valores aplicados em Gratuidade (R\$)	Aplicação em relação a Receita (Em %)
2009	13.697.113	2.739.423	3.558.035	25,98
2010	7.058.087	1.411.617	1.476.987	20,93
2011	7.765.743	1.553.149	1.840.446	23,70
2012	8.445.982	1.689.196	1.754.134	20,77
2013	10.044.076	2.008.815	2.370.500	23,60
Totais	47.011.001	9.402.200	11.000.102	23,40

Fonte: Elaborada pela autora, com base, nas N.E. das DREs.

Com base nos dados da Tabela 09, visualizam-se as receitas efetivamente recebidas pela entidade, nos últimos cinco exercícios. Também se apresentam os valores que conforme a legislação a entidade deveria aplicar em filantropia, com um percentual de 20%.

Nota-se que os recursos destinados à filantropia, em todos os anos, foram superiores ao percentual de 20%, ou seja, a entidade aplicou em filantropia, mais recursos que o exigido por lei, correspondendo a um percentual maior que 20% e um valor total de R\$ 1.597.902 a mais que o exigido.

Sendo assim, a entidade que é certificada, como entidade beneficente de assistência social, sem fins lucrativos, enquadrou-se dentro da legislação, que as regulamentam, que até então é a Lei 12.101/09 em vigência.

Quanto aos valores aplicados em filantropia e sua destinação a Tabela 10, apresenta, o valor investido pela entidade em gratuidades educacionais e em projetos de assistência social nos últimos cinco anos.

Tabela 10 - Aplicação dos valores em Filantropia

Ano	Bolsas Educacionais (R\$)	Projetos de Assistência Social (R\$)
2009	973.490	2.584.545
2010	960.804	516.183
2011	1.840.446	0
2012	1.754.134	0
2013	1.868.500	502.000
Totais	7.397.374	3.602.728

Fonte: elaborado pela autora, com base nas Notas Explicativas e DREs

Com base nos dados da Tabela 10 nota-se, que exceto 2009, a entidade aplicou maior parte dos recursos destinados à filantropia em gratuidades educacionais, ou seja, concedendo bolsas de integrais (100%) e parciais (50%) para alunos de baixa renda, conforme exigências legais.

Percebe-se que conceder bolsas educacionais é prioridade da entidade, visto que sua atividade principal é a educação e sua receita, é composta, em sua maior parte de anuidades escolares.

Também aplicou parte dos recursos em projetos de assistência social em 2009 e 2010. Em 2011 e 2012, não considerou o valor investido em projetos de assistência social para fins de filantropia, apenas as gratuidades educacionais e em 2013, optou por considerar novamente, os valores destinados aos projetos de assistência social para fins de filantropia.

Dessa forma, possuindo a certificação CEBAS, e caracterizada como entidade filantrópica, destaca-se que nos cinco exercícios em análise, a entidade buscou observar a legislação vigente.

Em 2009 o Decreto 2.536/1998 e nos demais anos a Lei 12.101/09, destinando percentuais maiores que 20% (exigido pela legislação), para fins de gratuidades educacionais e projetos de assistência social. Buscou ainda especificar em Notas Explicativas, suas bases de cálculos da receita efetivamente recebida, com o objetivo de aplicar o percentual exigido.

Nota-se ainda, que a maior parte dos recursos, destinados à filantropia, foram aplicados em gratuidades educacionais com bolsas de 100% e 50% e um percentual menor, foi destinado para projetos sociais, nos anos de 2009, 2010 e 2013.

4.3 REGISTRO CONTÁBIL DAS GRATUIDADES

As gratuidades podem ser contabilizadas de várias formas, conforme orientação do CFC e alguns autores. Elas podem ser consideradas como despesas, como dedução da receita, contabilizadas em contas de compensação e outras.

Conforme DREs visualizou-se que a entidade se utiliza de uma das formas possíveis de contabilizar as gratuidades educacionais concedidas, contabilizando-as como dedução da receita.

Íudicibus (2009) define receita como valor monetário adquirido da produção de bens e serviços da entidade. Sendo assim, dedução da receita deve ser tratado, como os elementos que diminui este valor e que provoca alterações em seu patrimônio. Dessa forma, a entidade

ao contabilizar as gratuidades educacionais como dedução da receita entende que o valor aplicado em filantropia, diminui-a e conseqüentemente provoca alterações no PL.

Na concepção de Olak e Nascimento (2010), as gratuidades provocam alterações do PL e devem ser demonstradas na DRE. A entidade pesquisada, conforme a visão dos autores demonstra o valor destinado em gratuidades, na sua DRE, na composição da receita bruta em cada exercício social e faz a dedução do valor destinado, no item dedução da Receita. A Tabela 11 apresenta a forma como as gratuidades são tratadas na DRE em (R\$).

Tabela 11 - Especificação da RB, Deduções da RB e RL

01/JAN. 2009 A 31/DEZ./2009	
RECEITA BRUTA	12.264.059
Contribuições e donativos	1.851.624
Mensalidades Escolares	7.350.667
Mensalidades Escolares – Gratuidades	973.490
Venda de mercadorias e refeições	1.959.335
Serviços do Centro de Terapias Naturais	92.223
Subvenções do poder público administrativo (Nota 13.)	36.720
DEDUÇÃO DA RECEITA	-1.481.213
Gratuidades escolares	-973.490
Bolsas concedidas por convenção coletiva	-126.692
Serviços cancelados	-866
ICMS sobre vendas	-225.486
Devoluções de mercadorias	0
Descontos concedidos	-154.679
RECEITA LÍQUIDA	10.782.846
01/JAN. 2010 A 31/DEZ./2010	
RECEITA BRUTA	13.406.858
Contribuições e donativos	1.770.285
Mensalidades Escolares	9.151.281
Venda de mercadorias e refeições	2.308.574
Serviços do Centro de Terapias Naturais	90.464
Subvenções do poder público administrativo (Nota 15)	86.254
DEDUÇÃO DA RECEITA	(1.653.944)
Gratuidades escolares	(960.804)
Bolsas por convenção coletiva	(210.782)
Descontos comerciais	(214.888)
ICMS sobre vendas	(264.701)
Serviços cancelados	(2.769)
RECEITA LÍQUIDA	11.752.914
01/JAN. 2011 A 31/DEZ./2011	

RECEITA BRUTA	12.267.339
Contribuições e donativos	1.560.377
Mensalidades Escolares	10.447.680
Venda de mercadorias e refeições	0
Serviços do Centro de Terapias Naturais	131.751
Subvenções do poder público administrativo (Nota 15)	127.531
DEDUÇÃO DA RECEITA	(2.463.309)
Gratuidades escolares	(1.840.446)
Bolsas por convenção coletiva	(238.507)
Descontos comerciais	(382.344)
ICMS sobre vendas	0
Serviços cancelados	(2.012)
RECEITA LÍQUIDA	9.804.030
01/JAN. 2012 A 31/DEZ./2012	
RECEITA BRUTA	14.085.797
Contribuições e donativos	1.834.686
Serviços educacionais	9.642.785
Serviços educacionais – gratuidade	1.754.134
Receitas patrimoniais	714.870
Serviços do Centro de Terapias Naturais	130.302
Subvenções do poder público administrativo	9.020
DEDUÇÃO DA RECEITA	(2.223.828)
Gratuidades escolares	(1.754.134)
Bolsas por convenção coletiva	(257.636)
Descontos comerciais	(209.041)
Serviços cancelados	(3.017)
RECEITA LÍQUIDA	11.861.969
01/JAN. 2013 A 31/DEZ./2013	
RECEITA BRUTA	16.203.015
Contribuições e donativos	1.846.796
Serviços educacionais	11.334.684
Serviços educacionais – gratuidade	1.868.500
Receitas patrimoniais	702.028
Serviços do Centro de Terapias Naturais	170.978
Subvenções do poder público administrativo	280.029
DEDUÇÃO DA RECEITA	(2.278.742)
Gratuidades escolares	(1.868.500)
Bolsas por convenção coletiva	(303.198)
Descontos comerciais	(104.758)
Serviços cancelados	(2.286)
RECEITA LÍQUIDA	13.924.273

Fonte: elaborado pela autora, com base nas DREs de 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013

Visualiza-se na Tabela 11 como a entidade trata as gratuidades educacionais, demonstradas nas DREs. Nota-se que nos anos 2009, 2012 e 2013, o valor destinado às gratuidades escolares, são contabilizados na formação da RB. No entanto, essa demonstração não aparece nos exercícios de 2010 e 2011.

É importante ressaltar que o mesmo valor que ajuda a formar a receita bruta, depois é deduzido desta, para a formação da receita líquida. Em todos os exercícios analisados, as gratuidades foram tratadas como dedução da receita em sua forma de contabilização, ou seja, é compreendida que o valor dispensado a concessão de bolsas educacionais, altera o patrimônio da entidade, diminuindo-o.

As entidades beneficentes de assistência social, por exigência legal precisam contabilizar as gratuidades concedidas, em troca dos benefícios fiscais recebidos.

São várias as alternativas, para a contabilização, conforme já citadas nesta pesquisa. Sendo assim, a entidade pesquisada demonstra os valores das gratuidades concedidas, na composição da receita bruta e contabiliza como dedução da receita. Nos cinco últimos exercícios foi possível visualizar esta forma de contabilização nas suas DREs publicadas.

Sendo assim, a entidade está em conformidade com a legislação, porque optou por uma das formas legais de contabilizar os valores aplicados em filantropia, como dedução da receita bruta, visualizada nas DREs publicada anualmente em cada exercício social.

4.4 IMPACTOS DAS GRATUIDADES NA MISSÃO DA ENTIDADE

Os recursos destinados às gratuidades concedidas, pelas ENSFL correspondem ao valor que a entidade deveria destinar aos cofres públicos e que por serem imunes ou isentas, não contribuem, destinando estes recursos em projetos e atividades que beneficiam pessoas de baixa renda e que necessitam de recursos e não dispõem, seja na educação, saúde e outras áreas.

Conforme Olak e Nascimento (2010), a missão destas entidades é a transformação dos indivíduos e este é o produto final. Transformando estes, transforma também o contexto social em que vivem. Pode-se afirmar que a missão das ENSFL, é transformadora e sua centralidade está na transformação da pessoa e de seu contexto.

Desta forma, embora não havendo um desembolso de recursos para os cofres públicos, há um desembolso de recursos da própria instituição, para tais atividades, para assim concretizar sua missão. A entidade deixa de arrecadar ou investir em outras áreas, ao destinar parte destes recursos para projetos e atividades beneficentes, porque acredita na

transformação da pessoa e na finalidade de sua missão, ao aplicar recursos para aqueles que não teriam condições de dispor de seus serviços pagos.

A entidade pesquisada destina a maior parte dos recursos em gratuidades educacionais, concedendo bolsas para crianças e adolescentes de baixa renda das populações onde estão inseridas. Outra parte destina-se ao custeio de projetos de assistência social, que também atendem populações carentes.

As bolsas educacionais seguem os requisitos da Lei 12.101/09, e com editais que estabelecem critérios para a participação do processo. O processo é anual, contando com a ajuda profissional de assistentes sociais e uma comissão de bolsas, que fazem a seleção dos candidatos.

Assim sendo, o valor destinado às gratuidades impactam diretamente no resultado do exercício da entidade. É um valor não contabilizado na formação da receita líquida, porque ajudou a compor a receita bruta e nesta entidade, o mesmo valor é deduzido da receita bruta, para o cálculo da receita líquida.

A Tabela 12 apresenta o percentual das gratuidades educacionais em relação à dedução total da receita bruta:

Tabela 12 - % das bolsas em relação às deduções da RB

Ano	(%)
2009	65,72
2010	58,09
2011	74,71
2012	78,88
2013	82,00

Fonte: Elaborada pela autora, com base nas DREs da Entidade.

Com base nos dados da Tabela 12, visualiza-se o percentual que as gratuidades educacionais representam em relação às deduções da receita, nos anos de 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013. Sabe-se que, conforme o Quadro 11 a Receita Bruta, da entidade pesquisada, é composta, pelas seguintes contas, conforme os anos em análise:

Quadro 11 - Composição das deduções da RB

2009	2010	2011	2012 e 2013
Gratuidades Escolares; Bolsas concedidas por convenção coletiva; Serviços cancelados; ICMS sobre vendas; Dev. de mercadorias; Desc. Concedidos.	Gratuidades Escolares; Bolsas concedidas por convenção coletiva; Descontos comerciais; ICMS sobre vendas; Serviços cancelados.	Gratuidades Escolares; Bolsas concedidas por convenção coletiva; Desc. comerciais; Serviços cancelados.	Gratuidades Escolares; Bolsas concedidas por convenção coletiva; Descontos Comerciais Serviços cancelados.

Fonte: Elaborada pela autora, com base nas DREs.

No Quadro 11, é possível destacar que as deduções da Receita Bruta nos anos em análise, são basicamente as mesmas, excluindo a partir de 2010, devolução de mercadorias e a partir de 2011, o ICMS sobre vendas. Quanto ao ICMS sobre vendas, não constou mais nas deduções a partir de 2011, porque a entidade não contou mais em sua receita bruta, com a venda de mercadorias e refeições.

Voltando à Tabela 01, observou-se que o percentual da dedução das gratuidades escolares, em relação à RB, é bastante acentuado, ultrapassando 50% do seu valor, considerando as deduções como 100%. Assim considera-se que em 2009, este percentual foi de 65,72%. Em 2010, houve uma queda, mas ainda ficou acima de 50%, com um percentual de 58,09%. A partir de 2011, o percentual de gratuidades em relação às deduções aumentou.

Este fator está relacionado ao crescimento das receitas com mensalidades/anuidades ao longo dos exercícios sociais. Existe uma correlação entre ambos: aumentando o número de alunos pagantes, aumentam também as receitas. Aumentando as receitas, aumentam também o valor a ser aplicado pela entidade a ser aplicado em filantropia. Dessa forma, se justifica o aumento das deduções com gratuidades educacionais, ao longo dos cinco últimos anos na entidade.

Sendo assim em 2011, o percentual das gratuidades quanto à dedução da receita, foi de 74,71%. Em 2012, 78,88%, chegando em 2013, com um percentual maior, de 82%.

Nesse sentido, destinando tais valores às gratuidades educacionais, a entidade sacrifica recursos, ativo, para atender esta exigência legal e manter seu certificado CEBAS. Dessa forma, é possível compreender a contabilização das gratuidades educacionais, como dedução da receita.

Estes valores deveriam se destinar aos cofres públicos, porém, pelo título de entidade beneficente e amparo legal da Lei 12.101/2012, foi aplicado em educação e assistência social, pela entidade.

Nota-se que embora não acrescendo o superávit ou déficit da instituição, em mensuração numérica, contribuiu para a concretização da missão da entidade, e a sua finalidade enquanto ENSF e de Assistência Social. Com a concessão de bolsas educacionais, destinadas à população de baixa renda, ajudou a transformar vidas, através da educação de qualidade e formar novos cidadãos, juntamente com suas famílias. Por isso pode se afirmar que seu impacto para a entidade é positivo, mesmo que não acresça valores monetários, crescem em qualidade, pessoas atendidas, vidas transformadas, que não se consegue mensurar numericamente, mas através de atitudes e de cidadãos transformados.

A Tabela 13 apresenta o número de bolsas educacionais concedidas pela entidade nos últimos cinco exercícios:

Tabela 13 - Qtde. de bolsas concedidas por ano

Ano	Quantidade de Bolsas
2009	606
2010	400
2011	476
2012	391
2013	360

Fonte: autora com base no Relatório “Relação de Gratuidades” da Entidade

Com base nos dados da Tabela 13, visualiza-se a quantidade de bolsas educacionais, concedida pela entidade pesquisada, nos cinco últimos anos. Desta forma observa-se que no ano de 2009, foi o período que mais, a entidade concedeu bolsas. Nos demais anos, notou-se uma diminuição na quantidade de bolsas concedidas, o que não reduziu o valor em dinheiro investido para este fim, apenas na estruturação da entidade na forma de aplicar as suas gratuidades educacionais.

Nesse sentido, concedendo bolsas de estudo integrais e parciais, a entidade buscou adequar-se a legislação vigente e exercer sua missão enquanto entidade sem fins de lucro e que atua na assistência social.

Embora haja sacrifício de valores por um lado, não acrescentando monetariamente no resultado do exercício, por outro há o cumprimento de sua missão, a concretização de sua natureza de entidade beneficente de assistência social e o auxílio para formar novos cidadãos transformados que também farão a diferença no contexto social em que atuam.

Dessa forma é possível compreender que o valor destinado às gratuidades educacionais impactam positivamente no resultado da entidade, conforme sua natureza de ENSFL de assistência social.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Discutir sobre as entidades sem fins lucrativos e beneficentes de assistência social, faz-se necessário, num contexto de permanentes mudanças, inclusive na legislação que as regulamentam.

Assim como as empresas do primeiro e do segundo setor, as ENSFL de assistência social são regulamentadas por legislação que também tem suas exigências para que sejam certificadas e reconhecidas com este título.

Esta pesquisa buscou analisar o tratamento contábil dispensado ao registro das gratuidades educacionais por uma entidade certificada como entidade beneficente de assistência social nos últimos cinco anos, em que sua aplicação principal da filantropia é na área da educação. Também buscou visualizar os impactos dos valores aplicados nestas gratuidades na missão da entidade.

Considera-se que as entidades sem fins lucrativos e beneficentes de assistência social, são regulamentadas pela Lei da Filantropia que é a Lei 12.101/09, que foi alterada pela Lei 12.868/13. O artigo 13 trata especificamente para as entidades da área da educação em que aplica a filantropia em gratuidades educacionais. Este artigo foi alterado pela Lei 12.868/13, no que diz respeito à concessão de bolsas educacionais.

Estas entidades, assim como as dos demais setores, também precisam elaborar demonstrações contábeis, e muitas fazem a publicação anualmente. Existe uma Norma Brasileira de Contabilidade – Técnica, específica, que é a nº 10, que trata de aspectos contábeis específicos em Entidades diversas e o seu item 19, é destinado especificamente para as entidades sem finalidade de lucros, que estabelece critérios e procedimentos quanto aos registros contábeis.

O CFC, preocupado com os profissionais que prestam serviços para as entidades do terceiro setor, lançou em 2003 o Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social, que se tornou um auxílio para a prestação de contas destas entidades, a fim de que suas informações fossem mais transparentes para seus usuários.

Constatou-se que a entidade analisada, aplicou nos últimos cinco anos sua filantropia em gratuidades educacionais e em 2009, 2010 e 2013 também destinou uma parte destes recursos para projetos de assistência social. A maior parte dos recursos é destinada para gratuidades educacionais com a concessão de bolsas educacionais integrais e parciais.

Diante das diversas formas de contabilizar as gratuidades educacionais, a entidade registra sua contabilização como “dedução da receita”, visualizado na Demonstração do

Resultado do Exercício e explicado a composição da base de cálculo da receita efetivamente recebida em Notas Explicativas.

Notou-se que a entidade apresentou uma evolução na receita recebida com mensalidades/anuidades, ao longo dos anos analisados. Diante disso, também foi possível perceber que os valores aplicados em gratuidades também foram aumentando ao longo destes anos, porque há uma correlação entre os dois.

Embora os valores aplicados em filantropia, diminua a receita da entidade, e com isso não acresça o resultado do exercício, pôde-se constatar que as gratuidades educacionais impactam positivamente para a missão da entidade.

Constatou-se ainda que a entidade nos últimos cinco anos, aplicou valores acima do percentual exigido pela legislação, podendo cumprir a sua finalidade e beneficiar cidadãos que não teriam condições de gozar de seus serviços, se não fosse através de bolsas e a destinação destes recursos para este fim. Desta forma, a entidade cumpriu sua missão no processo de transformação da pessoa e da sociedade.

Recomenda-se, a partir dos resultados alcançados neste estudo, que seja realizada uma nova pesquisa na entidade com o mesmo tema, após os cinco anos seguintes, para perceber seu processo de evolução, enquanto entidade sem fins lucrativos, e beneficente de assistência social, para confrontar com os resultados da presente pesquisa.

REFERÊNCIAS

- ANASTASIOU, Léa das Graças Camargos; ALVES, Leonir Pessate. Estratégias de ensinagem. In: ANASTASIOU, Léa das Graças Camargos; ALVES, Leonir Pessate (Org.). **Estratégias de ensinagem na universidade: pressupostos para as estratégias de trabalho em aula**. 6. ed. Joinville: Univille, 2006. p. 11-38.
- BRASIL. . Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 2008.
- BRASIL. **Decreto nº 8.424, de 23 de maio de 2014**. 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 e sobre procedimentos de isenção das contribuições para a seguridade social. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Decreto/D8242.htm>. Acesso em: 15 ago. 2014.
- BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm>. Acesso em: 13 abr. 2014.
- _____. **Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1966**. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9394.htm>. Acesso em: 6 jul. 2014.
- _____. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em 06 abr. 2014.
- _____. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm>. Acesso em: 13 abr. 2014.
- _____. **Lei nº 11.941/09, de 27 de maio de 2009**. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que específica; institui regime tributário de transição. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm>. Acesso em: 13 abr. 2014.
- _____. **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: 08 dez. 2013.
- _____. **Lei nº 12.868, de 15 de outubro de 2013**. Altera a Lei nº 12.793, de 2 de abril de 2013, para dispor sobre o financiamento de bens de consumo duráveis a beneficiários do

Programa Minha Casa, Minha Vida (PMCMV); constitui fonte adicional de recursos para a Caixa Econômica Federal; altera a Lei nº 12.741, de 8 de dezembro de 2012, que dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor, para prever prazo de aplicação das sanções previstas na Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990; altera as Leis nº 12.761, de 27 de dezembro de 2012, nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e nº 9.615, de 24 de março de 1998; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2011-2014/2013/Lei/L12868.htm>. Acesso em: 4 maio 2014.

CERQUEIRA, Daniel Torres de. Nova Lei do CEBAS. **Informativa Educacional**, Brasília, DF, n. 25, p. 66-73, out. 2013.

CERTIFICAÇÃO DE ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL NA ÁREA DE EDUCAÇÃO (CEBAS). **Legislação básica**. Brasília, DF, 2014. Disponível em: <<http://cebas.mec.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 1 jun. 2014.

COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria. Coleta, análise e interpretação dos dados. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 117-144.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº. 877**, de 18 de abril de 2000. Aprova a NBC T 10. 19 – Entidades sem finalidade de lucros. Brasília, DF, 2000. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_877.doc>. Acesso em: 08 dez. 2013.

_____. **Resolução nº. 686, de 14 de dezembro de 1990**. Aprova a NBC T3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis. Brasília, DF, 1990. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t3.htm>>. Acesso em: 09 mar. 2014.

_____. **Resolução nº. 1.121, de 28 de março de 2008**. Aprova a NBC TG Estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das Demonstrações Contábeis. Brasília, DF, 2008. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t1.htm>>. Acesso em: 13 abr. 2014.

_____. **Manual de procedimentos contábeis e prestação de contas das entidades de interesse social**. 2. ed. Brasília, DF: CFC, 2008 a.

DELORS, Jacques (Org.). **Educação: um tesouro a descobrir**. Relatório para a UNESCO da Comissão Internacional sobre a educação para o século XXI. 10. ed. São Paulo: Cortez; Brasília, DF: MEC: UNESCO: 2006.

DOURADO, Luis Fernandes. Políticas e gestão da educação básica no Brasil: limites e perspectivas. 2007. **Revista Educação Social**, Campinas, v. 28, n. 100, p. 921-946, out. 2007. Especial. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/es/v28n100/a1428100.pdf>>. Acesso em: 06 jul. 2014.

DRUCKER, Peter F. **Administração de organizações sem fins lucrativos**. São Paulo: Pioneira, 2002.

ENSINO SOCIAL PROFISSIONALIZANTE (ESPRO). **Perguntas frequentes**: instituições de ensino. São Paulo, [2014?]. Disponível em: <<http://www.espro.org.br/perguntas-requentes/instituicoes-de-ensino>>. Acesso em: 6 jul. 2014.

FISCHER, Rosa Maria; FALCONER, Andrés Pablo. Desafios da parceria governo terceiro setor. **Revista de Administração**, São Paulo: v. 33, n.1, p. 12-19, jan./mar. 1998. Disponível em: <[file:///C:/Users/antonia/Downloads/3301012%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/antonia/Downloads/3301012%20(2).pdf)>. Acesso em: 13 abr. 2014.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HUDSON, Mike. **Administrando organizações do terceiro setor: o desafio de administrar sem receita**. São Paulo: Makron Books, 1999.

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

_____; Marion, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia científica: ciência e conhecimento científico, métodos científicos, teoria, hipóteses e variáveis**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LEAL, Antonio Fernando. **Aprender a empreender: um pilar na educação de jovens e adultos (A experiência do Sebrae)**. 2009. 149 f. Dissertação (Mestrado em Educação) -- Universidade Federal da Paraíba, Programa de Pós-Graduação em Educação, João Pessoa, 2011. Disponível em: <<http://www.ce.ufpb.br/ppge/Dissertacoes/dissert09/ANTONIO%20FERNANDO%20LEAL/aprender%20a%20empreender.pdf>>. Acesso em: 10 jun. 2014.

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. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34144>>. Acesso em 27 abr. 2014.

MARION, José Carlos. **O ensino da contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MENCK, José Thadeu Mascarenhas. **Origem da imunidade das instituições filantrópicas**. Brasília: Associação Nacional de Educação Católica do Brasil, 2008.

NÓVOA, Antonio. **Para uma análise das instituições escolares**. 1995. Disponível em: <<http://www.escolabarao.com.br/pdf/texto2/files/publication.pdf>>. Acesso em: 06 jul. 2014.

OLAK, Paulo A.; NASCIMENTO, Diogo Toledo. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (terceiro setor)**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, Núbia Thais; SOUZA, Maria Auxiliadora. **Filantropia: o direito da imunidade tributária e a obrigação da gratuidade**. 2007. Disponível em: <http://www.inicepg.univap.br/cd/INIC_2007/trabalhos/sociais/inic/INICG00025_01C.pdf>. Acesso em: 4 maio 2014.

PADOVEZE, Luís Clóvis. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PILZ, Nestor. **Accountability em organizações não governamentais (ONGs), beneficiadas com recursos públicos**. 2011. 122 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)

Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, São Leopoldo, 2011. Disponível em:
<<http://biblioteca.asav.org.br/vinculos/tede/NestorPilz.pdf>>. Acesso 16 mar. 2014.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SANTOS, Cleston Alexandre dos. **Práticas de contabilidade das organizações sem fins lucrativos de Curitiba**. 2010. Disponível em:
<<http://www.ppgcontabilidade.ufpr.br/system/files/documentos/Dissertacoes/D035.pdf>>. Acesso em 09 mar. 2014.

SECRETARIA DE REGULAÇÃO E SUPERVISÃO DA EDUCAÇÃO SUPERIOR
DIRETORIA DE POLÍTICA REGULATÓRIA. **O que é CEBAS educação?** Cartilha prática sobre o certificado de Entidades Benéficas de Assistência Social na área da educação. Brasília, DF, 2013. Disponível em:
<http://cebas.mec.gov.br/images/pdf/cartilha_cebas_web.pdf>. Acesso em: 11 maio 2014.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

ANEXO A - DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO - 2009

DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT OU DÉFICIT DOS EXERCÍCIOS (Em Reais R\$ 1)

	PERÍODO	
	01/JAN./2.009	01/JAN./2.008
	A 31/DEZ./2.009	A 31/DEZ./2.008
RECEITA BRUTA	12.264.059	11.959.663
Contribuições e donativos	1.851.624	1.934.276
Mensalidades Escolares	7.350.667	6.647.798
Mensalidades Escolares - Gratuidades	973.490	922.728
Venda de mercadorias e refeições	1.959.335	2.374.814
Serviços do Centro de Terapias Naturais	92.223	75.369
Subvenções do poder público administrativo (Nota 13.)	36.720	4.678
DEDUÇÃO DA RECEITA	-1.481.213	-1.438.033
Gratuidades escolares	-973.490	-922.728
Bolsas concedidas por convenção coletiva	-126.692	-125.406
Serviços cancelados	-866	-476
ICMS sobre vendas	-225.486	-298.086
Devoluções de mercadorias	0	-11.067
Descontos concedidos	-154.679	-80.270
RECEITA LÍQUIDA	10.782.846	10.521.630
CUSTOS	-7.746.509	-7.141.969
Custos das unidades de ensino	-4.186.502	-3.338.211
Custos das mercadorias vendidas	-975.462	-1.563.589
Projetos de assistência social	-2.584.545	-2.240.169
SUPERÁVIT BRUTO	3.036.337	3.379.661
RECEITAS (DESPESAS) OPERACIONAIS	-3.206.218	-2.971.405
Gerais e administrativas	-4.549.380	-3.946.619
Despesas financeiras	-89.892	-71.989
Receitas financeiras	374.078	318.942
Outras receitas operacionais	1.058.976	728.261
RESULTADO OPERACIONAL	-169.881	408.256
Outras receitas	14.000	119.900
Outras despesas	-7.957	-48.936
(DÉFICIT) SUPERÁVIT DO EXERCÍCIO	-163.838	479.220

ANEXO B - DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO 2010 E 2011

DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT OU DÉFICIT DOS EXERCÍCIOS (Em Reais R\$ 1)

	PERÍODOS	
	01/JAN./2.011	01/JAN./2.010
	A 31/DEZ./2.011	A 31/DEZ./2.010
RECEITA BRUTA	12.267.339	13.406.858
Contribuições e donativos	1.560.377	1.770.285
Mensalidades Escolares	10.447.680	9.151.281
Venda de mercadorias e refeições	0	2.308.574
Serviços do Centro de Terapias Naturais	131.751	90.464
Subvenções do poder público administrativo (Nota 15)	127.531	86.254
DEDUÇÃO DA RECEITA	(2.463.309)	(1.653.944)
Gratuidades escolares	(1.840.446)	(960.804)
Bolsas por convenção coletiva	(238.507)	(210.782)
Descontos comerciais	(382.344)	(214.888)
ICMS sobre vendas	0	(264.701)
Serviços cancelados	(2.012)	(2.769)
RECEITA LÍQUIDA	9.804.030	11.752.914
CUSTOS	(4.469.389)	(5.139.200)
Custos das unidades de ensino	(3.867.493)	(3.527.841)
Custos das mercadorias vendidas	0	(1.095.176)
Projetos de assistência social (Nota 13)	(601.896)	(516.183)
SUPERÁVIT BRUTO	5.334.641	6.613.714
RECEITAS (DESPESAS) OPERACIONAIS	(5.052.293)	(5.477.664)
Gerais e administrativas	(6.556.479)	(7.128.154)
Despesas financeiras	(127.605)	(290.675)
Receitas financeiras	656.692	650.550
Receitas de Hospedagens	248.825	228.951
Outras receitas operacionais	726.274	1.061.664
RESULTADO NÃO OPERACIONAL	282.348	1.136.050
Outras receitas	54.333	176.097
Resultado na alienação de bens patrimoniais	(210.507)	(114.001)
SUPERÁVIT (DÉFICIT) DO EXERCÍCIO	126.174	1.198.146

ANEXO C - DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO 2012 E 2013

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO PERÍODO

(Em R\$ 1)

		PERÍODOS	
	NOTA	01/JAN/2.013 A 31/DEZ/2.013	01/JAN/2.012 A 31/DEZ/2.012
RECEITA BRUTA		16.203.015	14.085.797
Contribuições e donativos		1.846.796	1.834.686
Serviços educacionais		11.334.684	9.642.785
Serviços educacionais - gratuidade		1.868.500	1.754.134
Receitas patrimoniais		702.028	714.870
Serviços do Centro de Terapias Naturais		170.978	130.302
Subvenções do poder público administrativo	16	280.029	9.020
DEDUÇÃO DA RECEITA		(2.278.742)	(2.223.828)
Gratuidades escolares	13	(1.868.500)	(1.754.134)
Bolsas por convenção coletiva		(303.198)	(257.636)
Descontos comerciais		(104.758)	(209.041)
Serviços cancelados		(2.286)	(3.017)
RECEITA LÍQUIDA		13.924.273	11.861.969
CUSTOS		(6.366.164)	(5.695.556)
Custos das unidades de ensino		(5.494.283)	(5.046.728)
Serviços, programas e projetos de assistência social	14	(871.881)	(648.828)
SUPERÁVIT BRUTO		7.558.109	6.166.413
RECEITAS (DESPESAS) OPERACIONAIS		(6.877.104)	(6.084.814)
Gerais e administrativas		(7.446.664)	(6.828.553)
Despesas financeiras		(475.928)	(352.438)
Receitas financeiras		530.779	505.899
Outras receitas operacionais		514.709	590.278
RESULTADO OPERACIONAL		681.005	81.599
Outras receitas		23.671	30.500
Outras despesas		(221.602)	(29.339)
SUPERÁVIT DO PERÍODO		483.074	82.760

ANEXO D – NOTAS EXPLICATIVAS - 2009

NOTA 10. CRITÉRIOS DE APURAÇÃO DOS RECURSOS APLICADOS EM FILANTROPIA (2009)

a) RECEITAS

As receitas de mensalidades escolares, comerciais, financeiras e demais receitas contratuais foram registradas por seus valores originais e de acordo com a sua competência; as demais receitas foram registradas por seus valores originais e de acordo com a sua realização financeira, cujo total está discriminado a seguir:

<i>Descrição</i>	2.009	2.008
<i>Contribuições e donativos</i>	1.851.624	1.934.276
<i>Mensalidades Escolares</i>	7.350.667	6.647.798
<i>Mensalidades Escolares – Gratuidades</i>	973.490	922.728
<i>Venda de mercadorias e refeições</i>	1.959.335	2.374.814
<i>Serviços do Centro de Terapias Naturais</i>	92.223	75.369
<i>Subvenções do poder público administrativo</i>	36.720	4.678
<i>Receitas financeiras</i>	374.078	318.942
<i>Outras receitas operacionais</i>	1.058.976	728.261
<i>Outras receitas</i>	0	80.000
Totais	13.697.113	13.086.866

DEDUÇÕES DAS RECEITAS

Estão registradas por seus valores originais e de acordo com a sua competência, conforme discriminado no quadro abaixo:

<i>Descrição</i>	2.009	2.008
<i>Gratuidades escolares</i>	(973.490)	(922.728)
<i>Bolsas concedidas por convenção coletiva</i>	(126.692)	(125.406)

<i>Serviços cancelados</i>	(866)	(476)
<i>ICMS sobre vendas</i>	(225.486)	(298.086)
<i>Devoluções de mercadorias</i>	0	(11.067)
<i>Descontos concedidos</i>	(154.679)	(80.270)
Totais	(1.481.213)	(1.438.033)

CUSTOS E DESPESAS

Estão registrados por seus valores originais e de acordo com a sua competência, conforme discriminado no quadro abaixo:

Descrição	2.009	2.008
<i>Custos Unidades de Ensino</i>	(4.186.502)	(3.338.211)
<i>Custos das mercadorias vendidas</i>	(975.462)	(1.563.589)
<i>Projetos de assistência social</i>	(2.584.545)	(2.240.169)
<i>Despesas gerais e administrativas</i>	(4.549.380)	(3.946.619)
<i>Despesas financeiras</i>	(89.892)	(71.989)
Totais	(12.385.781)	(11.160.577)

RECURSOS APLICADOS EM FILANTROPIA

A Associação mantém critérios de avaliação social para aplicação de recursos em filantropia, os quais estão amparados por medidas judiciais cautelares, expedidas pelo Supremo Tribunal Federal nas Ações Diretas de Inconstitucionalidades ADIN nº 2.028-5 e ADIN nº 2.036-6, cujos benefícios são concedidos das seguintes formas:

Descrição	2.009	2.008
<i>Gratuidades totais e parciais</i>	(973.490)	(922.728)
<i>Projetos de assistência social</i>	(2.584.545)	(2.240.169)
Totais	(3.558.035)	(3.162.897)

ANEXO E – NOTAS EXPLICATIVAS - 2010

NOTA 12. CRITÉRIOS DE APURAÇÃO DOS RECURSOS APLICADOS EM FILANTROPIA (2010)

A partir de 30 de novembro de 2.009, com o início da vigência da Lei 12.101/2.009, regulamentada pelo Decreto 7.237/2.010 e alterações subsequentes, foi alterada a legislação da Certificação das Entidades Beneficentes de Assistência Social e do benefício da isenção das contribuições previdenciárias. Por sua natureza filantrópica, e em cumprimento aos seus objetivos sociais, a entidade se enquadra nos preceitos dessa nova legislação.

Excepcionalmente para o exercício de 2.010, alguns dados não estão apresentados de forma comparativa, haja vista que no exercício de 2.009 o critério para apuração da base de cálculo foi preparado com base na legislação vigente à época (Decreto 2.536/1.998).

a) RECEITA EFETIVAMENTE RECEBIDA

Para fins de mensuração da base de cálculo a ser aplicada em gratuidade educacional, foi considerada a receita anual efetivamente recebida nos termos da Lei 9.870/1.999, que trata das anuidades escolares.

<i>Descrição</i>	2.010
<i>Anuidades recebidas em 2.010 - competência 2.010</i>	6.787.901
<i>Anuidades competência 2.010 – competência 2.011</i>	270.186
Total	7.058.087

RECURSOS APLICADOS EM FILANTROPIA

<i>Descrição</i>	2.010	2.009
<i>Gratuidades educacionais</i>	(960.804)	(973.490)
<i>Projetos de assistência social (Nota 13)</i>	(516.183)	(2.584.545)
Totais	(1.476.987)	(3.558.035)

ANEXO F – NOTAS EXPLICATIVAS – 2011

NOTA 12. CRITÉRIOS DE APURAÇÃO DOS RECURSOS APLICADOS EM FILANTROPIA (2011)

A partir de 30 de novembro de 2.009, com o início da vigência da Lei 12.101/2.009, regulamentada pelo Decreto 7.237/2.010 e alterações subsequentes, foi alterada a legislação da Certificação das Entidades Beneficentes de Assistência Social e do benefício da isenção das contribuições previdenciárias. Por sua natureza filantrópica, e em cumprimento aos seus objetivos sociais, a entidade se enquadra nos preceitos dessa nova legislação.

DESCRIÇÃO	VALORES
1.0 - COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO	
1.1 - (+) Anuidades a Receber início exercício 2011	498.869
1.2 - (+) Antecipação Anuidades 2012 em 2011	258.467
1.3 - (+) Receita Bruta das Anuidades 2011	10.399.570
1.4 - (-) Antecipação Anuidades 2011 em 2010	(250.003)
1.5 - (-) Bolsas de Estudo Integrais (100%)	(1.111.539)
1.6 - (-) Bolsas de Estudo Parciais (50%)	(728.907)
1.7 - (-) Descontos Comerciais	(382.344)
1.8 - (-) Bolsas Convenção Coletiva de Trabalho	(238.507)
1.9 - (-) Devoluções/Cancelamentos de Anuidades	(2.012)
1.10 - (-) Abatimentos Diversos em Anuidades	(93.580)
1.11 - (-) Anuidades a Receber Final Exercício 2011	(584.271)
(=) Total da Receita Efetivamente Recebida para Base de Cálculo	7.765.743

a) RECEITA EFETIVAMENTE RECEBIDA

Para fins de mensuração da base de cálculo a ser aplicada em gratuidade educacional, foi considerada a receita anual efetivamente recebida nos termos da Lei 12.101/2009, a qual trata das anuidades escolares.

b) RECURSOS APLICADOS EM FILANTROPIA

A Entidade mantém critérios de avaliação social para aplicação de recursos em filantropia, cujos benefícios são concedidos das seguintes formas:

Descrição	2.011	2.010
<i>Gratuidades educacionais</i>	<i>(1.840.446)</i>	<i>(960.804)</i>
<i>Projetos de assistência social (Nota 13)</i>	<i>(*)</i>	<i>(516.183)</i>
Totais	(1.840.446)	(1.476.987)

ANEXO G – NOTAS EXPLICATIVAS – 2012

NOTA 13. CRITÉRIOS DE APURAÇÃO DOS RECURSOS APLICADOS EM FILANTROPIA (2012)

A partir de 30 de novembro de 2.009, com o início da vigência da Lei 12.101/2.009, regulamentada pelo Decreto 7.237/2.010 e alterações subsequentes, foi alterada a legislação da Certificação das Entidades Beneficentes de Assistência Social e do benefício da isenção das contribuições previdenciárias. Por sua natureza filantrópica, e em cumprimento aos seus objetivos sociais, a entidade se enquadra nos preceitos dessa nova legislação.

a) RECEITA EFETIVAMENTE RECEBIDA

Para fins de mensuração da base de cálculo a ser aplicada em gratuidade educacional, foi considerada a receita anual efetivamente recebida nos termos da Lei 12.101/2009, a qual trata das anuidades escolares.

DESCRIÇÃO	VALORES
1.0 - COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO	
1.1 - (+) Anuidades a Receber início exercício 2012	584.271
1.2 - (+) Antecipação Anuidades 2013 em 2012	278.703
1.3 - (+) Receita Bruta das Anuidades 2012	11.204.655
1.4 - (-) Antecipação Anuidades 2012 em 2011	(258.467)
1.5 - (-) Bolsas de Estudo Integrais (100%)	(1.250.819)
1.6 - (-) Bolsas de Estudo Parciais (50%)	(503.315)
1.7 - (-) Descontos Comerciais	(209.041)
1.8 - (-) Bolsas Convenção Coletiva de Trabalho	(257.636)
1.9 - (-) Devoluções/Cancelamentos de Anuidades	(3.017)
1.10 - (-) Abatimentos Diversos em Anuidades	(319.985)
1.11 - (-) Anuidades a Receber Final Exercício 2012	(819.367)
(=) Total da Receita Efetivamente Recebida para Base de Cálculo	8.445.982

RECURSOS APLICADOS EM FILANTROPIA

A Entidade mantém critérios de avaliação social para aplicação de recursos em filantropia, cujos benefícios são concedidos das seguintes formas:

Descrição	2.012	2.011
<i>Gratuidades educacionais</i>	<i>(1.754.134)</i>	<i>(1.840.446)</i>
<i>Projetos de assistência social (Nota 14)</i>	<i>(*)</i>	<i>(*)</i>
Totais	(1.754.134)	(1.840.446)

ANEXO H – NOTAS EXPLICATIVAS – 2013

RECEITA EFETIVAMENTE RECEBIDA (2013)

Para fins de mensuração da base de cálculo a ser aplicada em gratuidade educacional, foi considerada a receita anual efetivamente recebida nos termos da Lei 12.101/2009, a qual trata das anuidades escolares.

DESCRIÇÃO	VALORES
1.0 - COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO	
1.1 - (+) Anuidades a Receber início exercício 2013	819.367
1.2 - (+) Antecipação Anuidades 2014 em 2013	355.388
1.3 - (+) Receita Bruta das Anuidades 2013	12.871.318
1.4 - (-) Antecipação Anuidades 2013 em 2012	(278.703)
1.5 - (-) Bolsas de Estudo Integrais (100%)	(1.493.789)
1.6 - (-) Bolsas de Estudo Parciais (50%)	(374.711)
1.7 - (-) Descontos Comerciais	(104.758)
1.8 - (-) Bolsas Convenção Coletiva de Trabalho	(303.198)
1.9 - (-) Devoluções/Cancelamentos de Anuidades	(2.286)
1.10 - (-) Abatimentos Diversos em Anuidades	(432.258)
1.11 - (-) Anuidades a Receber Final Exercício 2013	(1.012.294)
(=) Total da Receita Efetivamente Recebida para Base de Cálculo	10.044.076

RECURSOS APLICADOS EM FILANTROPIA

A Entidade mantém critérios de avaliação social para aplicação de recursos em filantropia, cujos benefícios são concedidos das seguintes formas:

Descrição	2.013	2.012
<i>Gratuidades educacionais</i>	<i>(1.868.500)</i>	<i>(1.754.134)</i>
<i>Projetos de assistência social (Nota 14)</i>	<i>(*) (502.000)</i>	<i>0</i>
Totais	(2.370.500)	(1.754.134)

ANEXO I – GRATUIDADES – 2009

GRATUIDADES 2009

UNIDADE EDUCATIVA A

Curso	Qtde Bolsistas
Educação infantil	30
Ensino Fundamental	284
Ensino Médio	107
Total Geral	421

UNIDADE EDUCATIVA B

Curso	Qtde Bolsistas
Educação infantil	8
Ensino Fundamental	103
Ensino Médio	0
Total Geral	111

UNIDADE EDUCATIVA C

Curso	Qtde Bolsistas
Educação infantil	12
Ensino Fundamental	52
Ensino Médio	10
Total Geral	74

REDE

Curso	Qtde Bolsistas
Educação infantil	50
Ensino Fundamental	439
Ensino Médio	117
Total Geral	606

ANEXO J – GRATUIDADES – 2010

GRATUIDADES 2010	
UNIDADE EDUCATIVA A	
Curso	Qtde Bolsistas
Educação infantil	13
Ensino Fundamental	200
Ensino Médio	52
Total Geral	265
UNIDADE EDUCATIVA B	
Curso	Qtde Bolsistas
Educação infantil	3
Ensino Fundamental	66
Ensino Médio	0
Total Geral	69
UNIDADE EDUCATIVACA C	
Curso	Qtde Bolsistas
Educação infantil	7
Ensino Fundamental	48
Ensino Médio	11
Total Geral	66
REDE	
Curso	Qtde Bolsistas 2010
Educação infantil	23
Ensino Fundamental	314
Ensino Médio	63
Total Geral	400

ANEXO K – GRATUIDADES – 2011

GRATUIDADES 2011		
UNIDADE EDUCATIVA A		
	Qtde Bolsistas	
Curso	50%	100%
Educação infantil	11	1
Ensino Fundamental Anos Iniciais	71	26
Ensino Fundamental Anos Finais	75	45
Ensino Médio	25	15
Total Geral	182	87
UNIDADE EDUCATIVA B		
	Qtde Bolsistas	
Curso	50%	100%
Educação infantil	1	0
Ensino Fundamental Anos Iniciais	22	20
Ensino Fundamental Anos Finais	17	21
Ensino Médio	0	0
Total Geral	40	41
UNIDADE EDUCATIVA C		
	Qtde Bolsistas	
Curso	50%	100%
Educação infantil	3	10
Ensino Fundamental Anos Iniciais	18	26
Ensino Fundamental Anos Finais	13	28
Ensino Médio	9	19
Total Geral	43	83
REDE		
	Qtde Bolsistas 2011	
Curso	50%	100%
Educação infantil	15	11
Ensino Fundamental Anos Iniciais	111	72
Ensino Fundamental Anos Finais	105	94
Ensino Médio	34	34
Total Geral	265	211

ANEXO L – GRATUIDADES – 2012

GRATUIDADES 2012		
UNIDADE EDUCATIVA A		
	Qtde Bolsistas	
Curso	50%	100%
Educação infantil	6	0
Ensino Fundamental Anos Iniciais	37	22
Ensino Fundamental Anos Finais	38	25
Ensino Médio	21	39
Total Geral	102	86
UNIDADE EDUCATIVA B		
	Qtde Bolsistas	
Curso	50%	100%
Educação infantil	0	0
Ensino Fundamental Anos Iniciais	20	40
Ensino Fundamental Anos Finais	7	12
Ensino Médio	0	0
Total Geral	27	52
UNIDADE EDUCATIVA C		
	Qtde Bolsistas	
Curso	50%	100%
Educação infantil	1	4
Ensino Fundamental Anos Iniciais	15	38
Ensino Fundamental Anos Finais	11	26
Ensino Médio	7	22
Total Geral	34	90
REDE		
	Qtde Bolsistas 2012	
Curso	50%	100%
Educação infantil	7	4
Ensino Fundamental Anos Iniciais	72	100
Ensino Fundamental Anos Finais	56	63
Ensino Médio	28	61
Total Geral	163	228

ANEXO M – GRATUIDADES – 2013

GRATUIDADES 2013		
UNIDADE EDUCATIVA A		
	Qtde Bolsistas	
Curso	50%	100%
Educação infantil	2	0
Ensino Fundamental Anos Iniciais	25	28
Ensino Fundamental Anos Finais	27	20
Ensino Médio	18	52
Total Geral	72	100
UNIDADE EDUCATIVA B		
	Qtde Bolsistas	
Curso	50%	100%
Educação infantil	0	0
Ensino Fundamental Anos Iniciais	14	41
Ensino Fundamental Anos Finais	2	14
Ensino Médio	0	0
Total Geral	16	55
UNIDADE EDUCATIVA C		
	Qtde Bolsistas	
Curso	50%	100%
Educação infantil	0	1
Ensino Fundamental Anos Iniciais	15	32
Ensino Fundamental Anos Finais	5	26
Ensino Médio	7	31
Total Geral	27	90
REDE		
	Qtde Bolsistas - 2013	
Curso	50%	100%
Educação infantil	2	1
Ensino Fundamental Anos Iniciais	54	101
Ensino Fundamental Anos Finais	34	60
Ensino Médio	25	83
Total Geral	115	245