



Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social

2ª Edição
2007



FBG
FUNDAÇÃO BRASILEIRA
DE CONTABILIDADE



Conselho Federal
de Contabilidade

MANUAL DE PROCEDIMENTOS
CONTÁBEIS PARA FUNDAÇÕES E
ENTIDADES DE INTERESSE SOCIAL

Brasília-DF
2008

Conselho Federal de Contabilidade

SAS Quadra 5 - Bloco "J" - Ed. CFC
Fone: (61) 314 9600 / Fax: (61) 322 2033
Cep: 70070-920 - Brasília-DF
Site: www.cfc.org.br / E-mail: cfc@cfc.org.br

Fundação Brasileira de Contabilidade

SAS Qd. 5 - Bl. "J" - 5º andar - Ed. CFC
Fone: (61) 314 9673 / Fax: (61) 314 9506
Cep: 70070-920 - Brasília-DF

Profis

Ed. sede do Ministério Público do DF e Territórios (MPDFT)
Praça Municipal, Lt. 2, 1º andar, sala 109 - Eixo Monumental
Cep: 70075-900 – Brasília-DF
Fone: (61) 343-9859 / Fax: (61) 343-9862

Tiragem: 6 mil exemplares

Reimpressão 2008

Distribuição gratuita

Revisão:

Andréa Ribas Silva de Azevedo
Maria do Carmo Nóbrega

Diagramação:

W. Pessoa (*Kaco Gráfica & Editora*)

FICHA CATALOGRÁFICA

C755m

Conselho Federal de Contabilidade

Manual de procedimentos contábeis e prestação de
contas das entidades de interesse social / Conselho Federal
de Contabilidade. 2. ed. reimpr. -- Brasília : CFC, 2008.

128 p.

1. Entidades de Interesse Social – Contabilidade - Brasil
2. Terceiro Setor. 3. Prestação de Contas. I. Título.

CDU – 347.191.11:657

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

Apresentação

As ações voltadas à filantropia consolidaram sua participação, no Brasil, por meio de organizações da sociedade civil. A proliferação dessas entidades motivou a elaboração de leis e regras que demarcaram o espaço a ser ocupado pelo Terceiro Setor. A regulamentação buscou garantir o acesso e a destinação dos recursos públicos àquelas parcelas da sociedade mais necessitadas.

Atualmente, mesmo empresas e instituições que não pertencem ao Terceiro Setor têm assumido suas parcelas de responsabilidade social. Essa postura de manter compromissos de impacto mais direto nas carências da sociedade levou o Conselho Federal de Contabilidade a lançar o Projeto CFC de Responsabilidade Socioambiental, em abril de 2007. Esse Projeto significa o compromisso público da entidade em promover a conscientização ambiental, ampliar a qualidade de vida de nossos colaboradores e da sociedade em geral e estimular o voluntariado e a assistência social.

Para o CFC, essa bandeira levantada nos últimos anos soma-se à missão fundamental do Conselho Federal de Contabilidade, que é registrar, fiscalizar e normatizar a profissão, promovendo o fortalecimento constante da categoria contábil.

Com a finalidade de atender aos profissionais contábeis que prestam serviços às organizações do Terceiro Setor, o CFC lançou o Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social, em 2003. Hoje, diante da demanda crescente dessas instituições privadas, faz-se necessária a reedição da obra.

Esta publicação tem ainda o propósito de contribuir para as prestações de contas dessas entidades, respondendo à aspiração da sociedade por maior transparência em todos os níveis e setores.

Quando da elaboração deste Manual, o CFC contou com a colaboração de um Grupo de Trabalho formado por profissionais da mais alta competência técnica, composto por José Antonio de França, César Augusto Tibúrcio Silva, Iron Brito Mascarenhas, Luciano Rodrigues de Faria e Álvaro Pereira de Andrade. Ao reeditarmos a obra, renovamos também os nossos agradecimentos ao Grupo.

Brasília-DF, maio de 2007.

Maria Clara Cavalcante Bugarim
Presidente do CFC

Apresentação dos componentes do Grupo de Trabalho
Manual de procedimentos contábeis das Entidades de Interesse Social

Componentes do Grupo de Trabalho	Resumo da Qualificação
<p style="text-align: center;">José Antonio de França (Coordenador do GT)</p>	<p>Contador; Master in Amministrazione e Controllo pela Università degli Studi di Torino; Mestre em Administração Contábil e Financeira pela UnB; Especialista em Auditoria e em Análise de Sistemas; Auditor Independente; Professor concursado do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília; Autor do livro <i>Perícia Judicial e Extrajudicial</i>. e-mail: franca@itecon.com.br</p>
<p style="text-align: center;">César Augusto Tibúrcio Silva</p>	<p>Administrador; Doutor em Contabilidade pela USP; Mestre em Administração pela UnB; Professor concursado titular do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília; Autor dos livros <i>Contabilidade Básica</i>, <i>Administração do Capital de Giro</i>, <i>Organização do Exame de Suficiência e Balanço Social</i>. e-mail: tiburciosilva@aol.com</p>
<p style="text-align: center;">Iron Brito Mascarenhas</p>	<p>Contador; Técnico do MPDFT com atuação na fiscalização e acompanhamento de Fundações e outras entidades de interesse social. e-mail: ironm@mpdft.gov.br</p>
<p style="text-align: center;">Luciano Rodrigues de Faria</p>	<p>Contador; Especialista em Gestão da Administração Pública pela UNIFAE/PR; Analista Pericial em Contabilidade do MPDFT com atuação na fiscalização e acompanhamento de Fundações e outras entidades de interesse social. e-mail: luciano.r.faria@pop.com.br</p>
<p style="text-align: center;">Álvaro Pereira de Andrade</p>	<p>Contador; Mestre em Contabilidade e Finanças pela FVG/RJ; Professor do Departamento de Ciências Contábeis Universidade Federal de Pernambuco; Auditor Tributário do Tesouro do Estado de Pernambuco. e-mail: alvaropereira.andrade@bol.com.br</p>

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

Sumário

Introdução	13
Capítulo I - Contextualização Histórica	17
Capítulo II - Entidades de Interesse Social e Terceiro Setor	23
1. As associações	23
1.1. Estrutura e funcionamento	24
2. As fundações.....	25
2.1. Estrutura e funcionamento	26
Capítulo III - Funcionamento das Entidades de Interesse Social.....	29
1. Procedimentos para constituição de uma fundação	29
1.1. O estatuto fundacional.....	30
1.2. Registro civil da escritura pública de instituição e do estatuto da fundação	32
1.3. Síntese das rotinas para constituição de uma fundação	32
2. Procedimentos para constituição de uma associação.....	33
2.1. Ata de criação da associação.....	34
2.2. Estatuto da associação.....	34
2.3. Registro civil da ata de criação e do estatuto da associação.....	35
2.4. Síntese das rotinas para constituição de uma associação.....	36
3. Benefícios concedidos pelo Poder Público às Entidades de Interesse Social	37
4. Imunidade	37
5. Isenção	40
6. Concessão de registros e títulos por órgãos governamentais.....	40
7. Título de utilidade pública federal.....	41
8. Registro de entidade beneficente de assistência social	42
9. Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos	42
10. Organização da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIP ...	44
Capítulo IV - Escrituração e Demonstrações Contábeis	46
1. Elenco de contas.....	46
2. Função das contas.....	51
3. Demonstrações contábeis	54
Capítulo V - Gestão Contábil	60
1. Contabilização de doações	61
1.1. Quando registrar doações.....	62

1.2. Impacto das restrições impostas pelo doador.....	65
1.3. Contabilização de serviços voluntários.....	66
2. Contabilização de gratuidade e benefícios tributários	67
3. Contabilização de custos	70
4. Contabilização da obtenção de fundos.....	71
5. Contabilização da constituição de fundos para propósitos futuros ...	73
6. Contabilização de depreciação	73
7. Contabilização de contratos, convênios e termos de parceria.....	73
8. Contabilização de contrapartida.....	75
9. Papel das notas explicativas	76
10. Demonstração do fluxo do disponível	77
Capítulo VI - Prestação de Contas	78
1. Elementos que compõem as prestações de contas	78
1.1. Relatório de atividades	78
1.2. Demonstrações contábeis	79
1.3. Informações bancárias	79
1.4. Inventário patrimonial	80
1.5. Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ	81
1.6. Relação Anual de Informações Sociais – RAIS.....	81
1.7. Parecer do Conselho Fiscal	81
1.8. Parecer e relatório de auditoria independente	82
1.9. Cópia de convênio, contrato e termo de parceria	82
2. Órgãos que exigem prestações de contas	82
2.1. Ministério Público	82
2.2. Ministério da Justiça	83
2.3. Instituto Nacional do Seguro Social – INSS.....	84
2.4. Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS	84
2.5. Órgãos que celebram termos de parceria com OSCIPs.....	85
Capítulo VII - Controle Interno	87
1. Relatório periódico de atividades	87
2. Demonstrações contábeis	88
3. Segregação de recursos captados e aplicados por projeto	88
4. Órgãos da entidade que participam do controle interno	90
Capítulo VIII - Gestão Operacional e Financeira	91
1. Avaliação	91
2. Avaliação de ações sociais	91
3. Avaliação institucional	92

3.1. Avaliação do perfil do trabalho e do desempenho global da entidade	92
3.2. Auditoria	94
3.3. Revisão periódica do conselho fiscal	95
3.4. Gerenciamento das entidades sociais	95
3.5. Os recursos financeiros	95
3.6. Plano de desembolso	96
3.7. Fluxo do disponível	97
3.8. Indicadores de avaliação de desempenho	98
3.9. Sugestões de índices para avaliação de desempenho	99
Capítulo XI - Regulamentação das Entidades de Interesse Social no Brasil	100
1. Regulamentação da renúncia fiscal do imposto sobre a renda.....	100
2. Regulamentação da renúncia fiscal da contribuição patronal à Previdência Social	101
3. Regulamentação das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público	111
4. Regulamentação contábil	113
Bibliografia	115

Introdução

É da natureza do ser humano colocar em prática atitudes voltadas para atividades de cunhos filantrópico e humanitário. Essas atividades surgem de idéias individuais ou de grupos de pessoas. Colocar em prática idéias de ajuda ao próximo necessitado, na forma de ações comunitárias, exige um planejamento ordenado para que o esforço empreendido seja aproveitado o máximo possível. A experiência tem demonstrado que a melhor forma para desenvolver essas atividades é por meio da criação de uma pessoa jurídica em torno de um patrimônio composto de bens livres afeto a um fim social (fundação), ou da reunião de pessoas em busca de uma finalidade social comum (associação), que aqui são denominadas de Entidades de Interesse Social.

Por compreender a importância das Entidades de Interesse Social no contexto político, econômico e social do Brasil, é que este Manual foi concebido, a partir da identificação das práticas e do conhecimento exigido pela gestão contábil dessas entidades de Interesse Social. No planejamento dos conteúdos, os assuntos foram selecionados e dispostos em capítulos, de forma a tornar o conhecimento progressivo.

Nos conteúdos informativo e prático, na medida do necessário, procurou-se enfatizar as exigências aplicáveis às fundações e as aplicáveis às demais entidades de interesse social. Alguns conteúdos exemplificativos trazem situações bastante simples e outras situações mais elaboradas, que têm a finalidade de convidar para uma reflexão.

Assim, no contexto geral, o Manual está estruturado por capítulos, cujos conteúdos apresentam-se resumidos da seguinte forma:

Capítulo I - Contextualização Histórica

Busca-se contextualizar, de forma evolutiva, o desenvolvimento da filantropia no Brasil sob as várias terminologias utilizadas e interesse dedicado. Apresentam-se as iniciativas governamentais de regulamentação, as exigências de agências financiadoras externas quanto à necessidade de controle, de ações planejadas e de prestação de contas, entre outras, com ênfase na transparência dos atos de gestão.

Capítulo II – Entidades de Fins Sociais e Terceiro Setor

A ênfase do capítulo é a identificação da estrutura de funcionamento das entidades que compõem o Terceiro Setor. São apresentadas as características de fundação e associação, principalmente no que se refere à estrutura e ao funcionamento. São apresentadas ainda as formas de instituição de uma fundação e de constituição de uma associação e a missão do Ministério Público como agente do Estado, a quem incumbe velar pelas fundações.

Capítulo III – Funcionamento

São abordados os aspectos da constituição das entidades do Terceiro Setor relativos ao registro nos órgãos governamentais e ao cumprimento das obrigações acessórias. Enfatiza-se o funcionamento de fundação e de associação, bem como os pontos relevantes do estatuto que se referem aos órgãos deliberativo, executivo e de fiscalização. São mostradas as exigências para obtenção e manutenção dos títulos que garantam os benefícios tributários relativos à imunidade e à isenção, bem como a celebração de convênios ou termos de parceria com o Poder Público ou Privado.

Capítulo IV – Escrituração e Demonstrações Contábeis

Apresenta sugestões de um elenco geral de contas e de estrutura das principais demonstrações contábeis. Sugere a segregação de receitas e despesas por atividade desenvolvida.

Capítulo V – Gestão Contábil

Sugere procedimentos de registro dos fatos praticados e de preparação da informação, segundo características das transações ocorridas. Seleciona transações, entre elas algumas que apresentam divergências de procedimentos profissionais, e desenvolve metodologia com atributos informativos.

Capítulo VI – Prestação de Contas

Aborda a necessidade de prestação de contas, sua periodicidade e a quem deve ser apresentada. Contempla o conteúdo, a finalidade, os documentos que a compõem e a formalidade da apresentação.

Capítulo VII – Controle Interno

Enfatiza características e formalidades de documentos e relatórios. Mostra o funcionamento e a utilidade de informações produzidas, obedecendo aos conteúdos normativos internos e de parcerias. Apresenta sugestões de procedimentos para a preparação e o uso da informação.

Capítulo VIII – Gestão Operacional e Financeira

Este capítulo apresenta sugestão de avaliação de ações sociais e da aplicação quantitativa de recursos financeiros. Apresenta casos de avaliação de execução orçamentária e de fluxo financeiro por meio do fluxo de caixa ou do disponível.

Este, portanto, é o conteúdo do Manual que teve a participação de todos os componentes do grupo e de muitos contabilistas que colaboraram por meio de sugestões, compartilhando experiências e contribuindo para o sucesso desta obra.

Capítulo IX – Regulamentação das Entidades de Interesse Social no Brasil

Neste capítulo, são informadas as principais referências à legislação aplicável às Entidades de Interesse Social, relativas aos benefícios da renúncia fiscal e às exigências para que essas entidades possam usufruir dos benefícios.

Estão também capituladas as Normas Brasileiras de Contabilidade que disciplinam o registro e a evidenciação das transações praticadas por essas entidades.

CAPÍTULO I

Contextualização Histórica

A figura da *filantropia*, abraçada como bandeira pelas organizações sociais, tem origens muito remotas no mundo grego, e quer dizer *humanitarismo* ou *amor à humanidade*. Este amor é traduzido em ações sociais diversas visando ao bem-estar da comunidade como: saúde sanitária, qualidade habitacional, educação infantil, conscientização de coletividade, meio ambiente, etc. São os movimentos sociais, instituídos pela sociedade civil, os precursores das organizações sociais propriamente ditas, tais como: *associações, centros, fundações, institutos*, etc. Nesse contexto, observa-se que se trata de ações sociais paralelas às do Estado, caracterizadas pela ausência de finalidade de lucro.

A Lei nº 4.657/42 (Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro) refere-se a essas organizações, definindo-as como: “*organizações destinadas a fins de interesse coletivo, como as sociedades e as fundações, e que obedecerão à lei do Estado em que se constituírem*”.

O Código Civil Brasileiro de 1916 trouxe alguns tópicos sobre a regulamentação da forma de registro das sociedades e das associações civis e das fundações, definindo que o Ministério Público velaria pelas fundações perante os interesses da sociedade. Observa-se que, no Brasil, as Entidades de Interesse Social têm origens de longas datas, todavia, é por meio dos movimentos sociais de atitudes voluntárias que ocorrem grande parte das intervenções de interesse humanitário.

Velar pelas fundações, de acordo com decisão do STF (RE 44.384-SP, publicada na Revista dos Tribunais, v. 299, p. 735 e seguintes), “significa exercer toda atividade fiscalizadora, de modo efetivo e eficiente, em ação contínua e constante, a fim de verificar se realizam os seus órgãos dirigentes proveitosa gerência da fundação, de modo a alcançar, da forma mais completa, a vontade do instituidor”.

Ao final da Segunda Guerra Mundial, várias transformações sociais ocorreram no mundo em consequência do desenrolar da história. Mudanças radicais nos centros de poder econômico e político, concentração urbana de ações desenvolvimentistas, migrações em massa dos campos para as cidades, entre outras questões contribuíram para o aumento da violência, doenças, pobreza e conflitos, sejam religiosos, étnicos, sociais ou políticos. Tais

problemas, para serem solucionados, dependiam da capacidade de articulação dos agentes sociais e, com isso, incrementou-se uma crescente intervenção da sociedade civil, que tentava ocupar espaços e propor mudanças, resolver os problemas que afetam a comunidade, todavia, de forma organizada.

As organizações da sociedade civil se fortalecem na década final do regime militar no Brasil. A redemocratização levou à ênfase ações dirigidas à população, aliadas às questões de exclusão social, meio ambiente, etc. Entretanto, ainda não se manifestavam preocupações dirigidas aos aspectos legais e institucionais de uma organização no mundo de relações jurídicas.

A garantia da execução das ações sociais e sobrevivência dessas organizações ficaram dependentes dos fundos provenientes das Organizações Não-Governamentais – ONGs – internacionais. Entidades de natureza filantrópica passaram a promover ações sociais no chamado terceiro mundo. Esses fundos eram endereçados às populações excluídas, ao meio ambiente, movimentos sindicais, etc.; e pareciam fluir com certa facilidade para as lideranças sociais brasileiras, que implementavam e executavam os projetos e prestavam contas dentro das regras institucionais dos doadores de fundos. Não havia maiores preocupações para as questões de natureza contábil como: princípios, padrões, regras e práticas tidas, à época, como assuntos apenas de empresas que visam ao lucro.

Na década de 80, houve um avanço considerável no papel das Entidades de Interesse Social em relação à sociedade brasileira, decorrente dos movimentos sociais para questões específicas, tais como: *discriminação racial, pobreza, preconceitos sociais, populações indígenas*, entre outras. Ênfase especial foi dada à questão do meio ambiente como: *preservação de espécies, despoluição do ar, biodiversidade, etc.* Na década seguinte, a ECO-92 (fórum internacional para discussão do meio ambiente, ocorrido no Rio de Janeiro em 1992, com a participação de Chefes de Estado de vários países) torna a discussão desse tema uma responsabilidade de todos: população e governo. O termo ONG se prolifera no Brasil aplicando-se às organizações da sociedade civil, que atuam paralelamente ao Governo em busca do bem-estar da coletividade, constituídas sob a forma de: *associações, centros, grupos, fundações, institutos, etc.*

Nesse contexto, começam a aparecer mais fortemente os fundos governamentais para apoio aos projetos sociais das ONGs. Daí surgem exigências de planejamento e controle de recursos, não-familiares ao perfil dos

dirigentes dessas organizações, que se caracterizam por possuírem formação concentrada na área social. As ONGs internacionais passam a exigir, mais sistematicamente, a auditoria como instrumento de certificação da aplicação dos recursos doados.

Na década de 90, os fundos públicos se diversificam e acentuam-se as exigências governamentais para aferição de sua aplicação. À pouca utilização desses fundos, além de questões políticas, somam-se as dificuldades estruturais administrativas internas das organizações que atendem a contento as demandas da legislação governamental.

A crise financeira que já vinha do final da década de oitenta começa a repercutir mais fortemente nas ONGs internacionais no início dos anos noventa. Isto, aliado às questões de miséria na África e no Leste Europeu, levou as ONGs internacionais a mudarem de foco em termos de doações de fundos para ações sociais no Brasil, transferindo a sua linha de interesse para aquelas regiões. Surge, então, a linha de ação conhecida como *autosustentabilidade* implementada pelos doadores internacionais, que significa: *capacitar os dirigentes de organizações sociais para a gestão institucional, captação de fundos e continuidade da missão institucional*. Os fundos públicos passam a ser o alvo das Entidades de Interesse Social, acompanhados dos investimentos de empresas e de campanhas por doações voluntárias: é um novo aprendizado para essas organizações. Surgem daí questões dantes não enfrentadas com tanta ênfase como:

- a) cumprimento dos aspectos legais institucionais internos;
- b) cumprimentos das exigências legais dos órgãos governamentais;
- c) imunidade ou isenção de tributos como forma de redução de despesas;
- d) estruturação da contabilidade, não apenas como exigência legal, mas como instrumento auxiliar para os relatórios financeiros de prestações de contas dos projetos;
- e) controle de gastos, entre outras.

Neste sentido, o cenário global se altera e surge outra forma de relação com o Estado, por parte das organizações sociais: *a parceria*. Assim, as organizações sociais passaram a adotar uma outra postura, buscando alargar o espaço público no interior da sociedade civil, democratizar o acesso dos cidadãos em políticas públicas e contribuir para a construção de uma nova realidade social, criando canais de inclusão dos excluídos. Ampliam-se as

responsabilidades jurídicas das organizações sociais, pois afloram nos seus dirigentes a consciência de que elas são empregadoras (*passam a enfrentar os problemas da legislação do trabalho*), compram e contratam serviços (*afetos à legislação de consumo, comercial e de licitação pública*), etc.

Num ambiente de amplas mudanças, as organizações sociais procuram se adaptar a esse novo contexto: *pessoas jurídicas, empregadoras, contratantes e contratadas, tomadoras de empréstimos, prestadoras de serviços, produtoras, etc.*, passam a sofrer pela ausência de legislação regulamentadora do seu papel, de sua relação com a coletividade, com o Governo; ausência de padrões contábeis que caracterizem o seu perfil social, etc.

Retoma-se o “antigo” Código Civil Brasileiro, já referenciado neste texto, para traçar as características jurídicas das associações e das fundações, não levadas em conta pelo Poder Legislativo, até o momento, mesmo diante de tanta mudança nas relações sociais e jurídicas dessas organizações para com o Estado e a coletividade. De acordo com o art. 16 do Código Civil Brasileiro, essas entidades da sociedade civil sem finalidade de lucros apresentam características diversas, em seus aspectos jurídicos. Os arts. 20 e 23 do citado Código Civil enunciam as características das associações da seguinte forma:

- a) os fins, os meios próprios e os interesses são estabelecidos pelos associados;
- b) os associados podem alterar os fins;
- c) o patrimônio é constituído pelos associados; e
- d) os associados deliberam livremente.

Já as fundações têm suas características enunciadas nos arts. 24 e 30 do antigo Código Civil, como sendo:

- a) os fins, os meios próprios e os interesses são estabelecidos pelo fundador;
- b) os fins são perenes e imutáveis;
- c) o patrimônio é fornecido pelo instituidor; e
- d) as resoluções são delimitadas pelo instituidor.

Vamos encontrar no campo doutrinário referências sobre o assunto. Abordando sobre a associação, Nunes (1990:98) enfatiza tratar-se de “sociedade civil”, formada com ou sem capital, e por pessoas que conjugam bens, conhecimentos ou atividades com um fim comum não-especulativo, determinado em contrato ou estatuto, podendo ter caráter beneficente,

recreativo, literário, artístico, cultural, proteção, utilidade pública, entre outros. Com isso, podemos admitir que a associação é uma reunião de pessoas, com fins comuns e sem finalidade lucrativa.

Já a fundação, segundo Nunes (1990:102), é uma instituição autônoma, criada por liberalidade privada ou pelo Estado, por meio de escritura pública ou testamento, com personalidade jurídica, patrimônio próprio especificado e fim altruístico, beneficente ou de necessidade, interesse ou utilidade pública ou social, administrada segundo determinações de seu fundadores.

Com o advento da Comunidade Solidária, criou-se um grupo de trabalho para a regulamentação dessas organizações sociais, o que foi denominado de *Marco Legal do Terceiro Setor*. Argumentava-se que o Primeiro Setor, o Estado, e o Segundo Setor, o mercado, tinham suas leis e regras estabelecidas, mas o Terceiro Setor, as Entidades de Interesse Social, ressentiam-se da falta dessa regulamentação. A bandeira alçada foi a da transparência da gestão dos recursos nas organizações sociais. Assim, o marco legal envolvia, além da idéia de uma legislação societária, uma legislação sobre o trabalho voluntário, sobre relações do trabalho em geral, sobre recursos oriundos de incentivos fiscais e sobre a fiscalização e acompanhamento dos recursos gerenciados pela entidade.

Em 1998, foi aprovada e publicada a Lei nº 9.608, que regulamenta o trabalho voluntário no Brasil, especialmente voltado para o recrutamento feito pelas organizações sociais. Muitas dúvidas surgiram sobre os conflitos com a legislação trabalhista, mas, com o passar do tempo, a questão parece se amainar diante da convivência com o voluntário e da definição clara do seu papel na entidade.

Em 1999, foi promulgada a Lei nº 9.790, intitulada de *A Lei das OSCIPs*, que apresentou uma caracterização específica das Entidades de Interesse Social perante o Estado: *a qualidade de interesse público*. Este conceito altera o de *Utilidade Pública*, pois cria dois tipos de organizações sociais: as declaradas de interesse público para fins de relações com o Governo, e aquelas de qualidade social não-declaradas de interesse público. A Lei nº 9.790/99 relacionou as atividades sociais que são admitidas para homologação de uma organização social como de interesse público. O intuito era restringir o acesso generalizado aos recursos públicos de ações sociais, canalizando-os de maneira mais direcionada para as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIPs, dando uma direção orçamentária mais controlada no âmbito do Poder Público.

Essa lei trouxe ainda definições claras para as relações de obtenção de fundos públicos, criando a figura do *Termo de Parceria* em substituição ao contrato e ao convênio, inserindo, assim, exigências adicionais relativas aos aspectos das prestações de contas, auditoria dos projetos e fiscalização institucional promovida pelo conselho fiscal de instituição, obrigatória nessas organizações. Considera-se uma proposta inovadora, no que diz respeito à transparência institucional das organizações sem fins lucrativos. Busca uma gestão comprometida com os princípios da aplicação dos recursos de modo ético e econômico e busca apresentar ao público a prestação de contas dos seus serviços, submetendo a gestão a uma avaliação dos beneficiários da comunidade e do Poder Público fiscalizador.

O novo Código Civil apresentou algumas modificações no seu texto sobre as organizações da sociedade civil, inserindo a expressão *de fins não-econômicos*, o que forçaria interpretações não-favoráveis ao perfil institucional das organizações sociais, em um momento em que se concentram esforços para a busca definitiva da autosustentabilidade por meio da promoção de atividades de cunho essencialmente econômico: *prestação de serviços profissionais, fabricação e venda de artesanatos e de outros produtos*.

As Entidades de Interesse Social se ressentem ainda da ausência de normas que tratem com clareza sobre a incidência dos tributos sobre os seus negócios jurídicos, uma vez que os recursos adquiridos por essas entidades, em sua maior parte, são originários de doações, cujos orçamentos não prevêm fundos suficientes para atendimento das exigências legais do Estado, idênticas às das empresas de fins lucrativos. As organizações que trabalham, exclusivamente, com educação ou assistência social tidas como filantrópicas gozam de imunidade (benefício fiscal disciplinado pela Constituição no art. 150, VI-c, e § 4º). As demais pessoas jurídicas sem fins lucrativos gozam de isenção.

Nesse momento, a expressão Terceiro Setor, admitida como contempladora de todas as Entidades de Interesse Social, tem sido alvo dos trabalhos e estudos de profissionais, pesquisadores, Governo e de organizações interessadas na identificação clara do significado, dos componentes e da regulamentação deste. A regulamentação do Terceiro Setor será o foco, nesse novo século, não somente pela sua representatividade quantitativa – fala-se mais de 200 mil, segundo dados da Relação Anual de Informações Sociais do Ministério do Trabalho (RAIS), mas ainda pelo seu nível de empregabilidade que é mais de 1 milhão de empregados no Brasil.

CAPÍTULO II

Entidades de Interesse Social e Terceiro Setor

Como já visto no capítulo precedente, as entidades de fins sociais contemplam uma ampla variedade de instituições privadas que atuam nas mais diversas áreas de interesse público, tais como promoção da assistência social, educação, saúde, defesa do meio ambiente e pesquisas científicas, entre outras e, para a consecução das finalidades a que se propõem, essas entidades adotam a forma jurídica de associação ou de fundação, ambas previstas pelo Código Civil Brasileiro.

O Terceiro Setor, composto pelas Entidades de Interesse Social, apresenta as seguintes características básicas:

- 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.

Para a consecução das finalidades a que se propõem, essas entidades adotam uma das formas jurídicas previstas pelo Código Civil Brasileiro, de fundação ou associação, cuja forma de constituição está descrita em capítulo subsequente.

1. As associações

As associações são pessoas jurídicas formadas pela união de pessoas que se organizam para a realização de atividades não-econômicas, ou seja, sem finalidades lucrativas. Nessas entidades, o fator preponderante são as pessoas que as compõem.

1.1. Estrutura e funcionamento

O estatuto da associação deverá, necessariamente, definir a composição e o funcionamento dos órgãos deliberativos e administrativos. O órgão de deliberação máxima é a Assembléia Geral. Esta possui as seguintes competências privativas:

- a) eleger os administradores;
- b) destituir os administradores;
- c) aprovar as contas;
- d) aprovar e alterar o estatuto.

Para destituir os administradores e alterar o estatuto é exigido o voto concorde de dois terços dos presentes à assembléia especialmente convocada para essas finalidades, não sendo possível deliberar, em primeira convocação, sem a maioria absoluta dos associados, ou com menos de um terço nas convocações seguintes, conforme evidenciado no quadro seguinte:

Deliberações da Assembléia Geral

Competências	Voto concorde	Quorum mínimo	
		1ª convocação	2ª convocação
Eleger os administradores	*	*	*
Destituir os administradores	2/3	maioria absoluta	1/3
Aprovar as contas	*	*	*
Alterar o estatuto	2/3	maioria absoluta	1/3

* Não especificado no Código Civil

Os administradores compõem o órgão executivo da associação, que pode receber uma das diversas denominações usuais, tais como Diretoria Executiva, Direção-Geral, Diretoria Administrativa, Secretaria Executiva, Superintendência, etc. Cabe a este órgão executar as diretrizes aprovadas pela Assembléia Geral, de acordo com as atribuições definidas no estatuto. Isso inclui gerir os recursos da entidade e prestar contas dos recursos e das atividades à Assembléia Geral.

É competência da Assembléia Geral deliberar a respeito das prestações de contas do órgão executivo da entidade. Sabe-se, entretanto, que, na maioria das vezes, é impraticável que cada associado tenha acesso direto às contas

da associação, que inclui os registros contábeis e respectivos documentos comprobatórios. Assim, normalmente, é designado um Conselho Fiscal, previsto em estatuto, que é constituído por um grupo de associados que terá como finalidade examinar as contas da associação e a atuação desta quanto ao cumprimento das finalidades estatutárias. O Conselho Fiscal deverá apresentar parecer e relatório à Assembléia Geral, para que esta tenha condições de deliberar quanto à aprovação da prestação de contas do órgão administrativo.

Portanto, o controle principal das contas e das atividades de uma associação é feito pelos próprios associados, por meio de sua Assembléia Geral. Este órgão deliberativo é o principal responsável pelo velamento da associação.

O estatuto definirá os fins da entidade, que deverão ser lícitos. É admitida a alteração das finalidades estatutárias das associações pela Assembléia Geral, desde que haja o quorum mínimo estipulado pelo Código Civil, ou seja, a maioria absoluta dos associados, em primeira convocação, e um terço dos associados nas convocações seguintes, bem como o voto concorde de dois terços dos presentes à assembléia, especialmente convocada para esse fim.

2. As fundações

As fundações são entes jurídicos que têm como fator preponderante o patrimônio. Este ganha personalidade jurídica e deverá ser administrado de modo a atingir o cumprimento das finalidades estipuladas pelo seu instituidor. A partir da vigência do Código Civil de 2002, somente podem ser constituídas fundações para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência (parágrafo único do art. 62).

Como o fator preponderante da fundação é o patrimônio, a sua composição e suficiência não devem passar despercebidas quando de sua constituição. Nessa fase, o patrimônio deve ser formado por bens livres, ou seja, legalmente disponíveis ou desonerados. Deverá ainda ser suficiente para a manutenção da entidade e desenvolvimento de suas finalidades estatutárias. Quando o patrimônio for insuficiente para a constituição da fundação, este será incorporado a outra fundação com finalidades estatutárias iguais ou semelhantes, a não ser que o instituidor tenha disposto de outra forma no ato de instituição (escritura pública ou testamento).

2.1. Estrutura e funcionamento

O estatuto da fundação disporá sobre a administração da fundação, especificando que órgãos farão parte da fundação, as suas competências e como se comporão. É faculdade do instituidor declarar, no ato da instituição da fundação, seja por escritura pública, seja por testamento, como se fará a administração.

A administração da fundação será composta de, no mínimo, dois órgãos: um deliberativo e outro executivo. O órgão deliberativo é comumente denominado Conselho Curador. A este cabe, precipuamente, deliberar sobre as diretrizes da fundação para o atingimento dos fins estatutários. Nisso se inclui, entre outras competências:

- a) eleger os membros do órgão executivo da fundação;
- b) aprovar a previsão orçamentária anual, a ser proposta pelo órgão executivo;
- c) deliberar acerca das prestações de contas e relatórios de atividades do órgão executivo;
- d) deliberar acerca da alienação de bens imóveis e aceitação de doações com encargos;
- e) alterar o estatuto.

Com respeito à alteração ou reforma do estatuto da fundação deverá ser observado o quorum mínimo estabelecido no estatuto, e esta deverá ser aprovada pelo Ministério Público. As finalidades estatutárias das fundações são imutáveis. Tornando-se as finalidades ilícitas, impossíveis ou inúteis, o Ministério Público ou qualquer interessado poderá promover a extinção da fundação.

Quando a alteração estatutária não houver sido aprovada por votação unânime, os administradores da fundação deverão requerer ao Ministério Público que este dê ciência à minoria vencida para, querendo, propor impugnação, podendo esta ser feita no prazo de dez dias.

Além do estatuto, algumas fundações, principalmente as de grande porte e maior complexidade, optam por adotar, em adição ao estatuto, um regimento interno. Trata-se de uma regulamentação interna, subordinada ao estatuto, que versa, principalmente, sobre a organização e o funcionamento dos órgãos da fundação.

O órgão executivo da fundação, à semelhança das associações, pode receber uma das denominações comumente utilizadas, tais como diretoria executiva, diretoria administrativa, secretaria executiva, superintendência, etc. ou outras próprias de fundações, tais como conselho diretor ou conselho de administração.

Compete ao órgão executivo da fundação, principalmente:

- a) executar as disposições estatutárias;
- b) cumprir as diretrizes estabelecidas pelo órgão deliberativo;
- c) praticar atos de gestão de recursos patrimoniais e humanos;
- d) propor ao órgão deliberativo a previsão orçamentária anual;
- e) prestar contas e apresentar relatórios de atividades ao órgão deliberativo, ao Ministério Público e a outros órgãos governamentais;
- f) representar judicial e extrajudicialmente a fundação;
- g) manter em guarda e boa ordem todos os registros inerentes à pessoa jurídica, de natureza institucional, tributária, trabalhista, contábil, etc.

Para bem cumprir a tarefa de zelar pelo patrimônio fundacional e assegurar a correta aplicação de seus recursos, o órgão deliberativo, normalmente, utiliza-se de um órgão de fiscalização, quase sempre denominado Conselho Fiscal, incumbido do exame das prestações de contas do órgão executivo. Os componentes do órgão de fiscalização não integram nenhum dos demais órgãos da fundação, possuindo, assim, a independência necessária para analisar, na extensão e profundidade que entender necessárias, as contas da fundação. A atividade do conselho fiscal, preferencialmente composto por pessoas com formação acadêmica compatível com o exercício da função, deve ser permanente. A periodicidade dos relatórios e pareceres a serem submetidos ao órgão deliberativo pode variar, mas não deve ser superior a um ano.

No âmbito interno, o órgão deliberativo é o responsável por zelar pelo patrimônio da fundação e pelo bom cumprimento das finalidades estatutárias. Entretanto, o responsável maior pelo velamento das fundações é o Ministério Público.

De acordo com o art. 66 do Código Civil, “velará pelas fundações o Ministério Público do Estado onde situadas”. Quando as atividades da fundação se estenderem por mais de uma Unidade da Federação, cabe ao

respectivo Ministério Público estadual, ou do Distrito Federal, o encargo do velamento das atividades desenvolvidas dentro de sua jurisdição.

Entre as atividades relacionadas ao velamento pelo Ministério Público está o acompanhamento do processo de criação e constituição da fundação, quanto ao cumprimento de todos os requisitos legais necessários, bem como aqueles não-expressos em lei, ou seja, o velamento da fundação pelo Ministério Público inicia-se antes mesmo de sua existência propriamente dita.

A ação contínua e constante do Ministério Público envolve o acompanhamento das alterações estatutárias, o comparecimento às reuniões deliberativas, exame de prestações de contas anuais e acompanhamento das atividades em geral, quanto ao cumprimento das finalidades estatutárias.

O Ministério Público, finalmente, acompanhará todo o processo de extinção da fundação, cabendo-lhe, inclusive, propor ação civil de extinção. Além da extinção judicial, normalmente precedida de inquérito civil público, a mais comum é a extinção administrativa, deliberada de acordo com a previsão em estatuto e acompanhada pelo Ministério Público.

CAPÍTULO III

Funcionamento das Entidades de Interesse Social

As Entidades de Interesse Social são pessoas jurídicas de direito privado reguladas, quanto à sua criação e funcionamento, pelo Código Civil. Como reconhecimento da atuação dessas pessoas jurídicas, o Poder Público lhes concede benefícios como a imunidade e a isenção de tributos, além da concessão de títulos como de utilidade pública, registro e certificado nos conselhos de assistência social e de organização da sociedade civil de interesse público.

1. Procedimentos para a constituição de uma fundação

O ato constitutivo de uma fundação pode ser uma escritura pública de instituição (normalmente) ou um testamento (raramente).

A escritura pública é um ato unilateral de vontade, lavrado em cartório de notas por um tabelião, portanto dotado de fé pública. Combinados os arts. 62 e 215, parágrafo único, do Código Civil brasileiro, podemos afirmar que são requisitos essenciais da escritura pública:

- a) data e lugar de sua realização;
- b) reconhecimento da identidade e capacidade das partes e de quantos hajam comparecido ao ato, por si, como representantes, intervenientes ou testemunhas;
- c) nome, nacionalidade, estado civil, profissão, domicílio e residência das partes e demais comparecentes, com indicação, quando necessário, do regime de bens do casamento, nome do outro cônjuge e filiação;
- d) manifestação clara da vontade das partes e dos intervenientes;
- e) dotação especial de bens livres, ou seja, legalmente disponíveis ou desonerados;
- f) fim a que se destina a fundação;
- g) referência ao cumprimento das exigências legais e fiscais inerentes à legitimidade do ato;
- h) declaração de ter sido lida na presença das partes e demais comparecentes, ou de que todos a leram;
- i) assinatura das partes e dos demais comparecentes, bem como a do tabelião ou de seu substituto legal, encerrando o ato.

Ainda na escritura pública, o instituidor poderá, opcionalmente, declarar a forma de administrar a fundação e a nomeação dos membros dos seus órgãos internos (conselho curador, conselho fiscal, diretoria executiva, entre outros), com identificação e qualificação completa. Essa nomeação, apesar de não ser obrigatória, é bastante usual e recomendável.

A fundação poderá ser instituída por pessoa física ou jurídica, sem limite para o número de instituidores. Sendo o instituidor pessoa jurídica, deve comparecer o seu representante legal, devidamente comprovado.

A lavratura da escritura pública de constituição da fundação em cartório de notas bem como o registro desta em cartório de registro de pessoas jurídicas dependem, em algumas unidades da federação, de autorização do Ministério Público. É o caso do Distrito Federal que, no art. 216 do Provimento Geral da Corregedoria de Justiça, determina-se que qualquer ato relativo às fundações de direito privado deve ter, obrigatoriamente, a intervenção do Ministério Público. Na maioria dos Estados e no Distrito Federal, existe uma promotoria de justiça especializada no acompanhamento e fiscalização das fundações de direito privado.

O testamento é outro instrumento legal por meio do qual se cria uma fundação. Nesse caso, a pessoa jurídica é criada em razão da morte do instituidor, sendo o testamento uma forma muito rara. Cabe esclarecer apenas que não existe forma especial de testamento para se criar uma fundação, podendo o testamento ser público, cerrado ou particular. A capacidade do testador, a forma e os requisitos de cada tipo de testamento, além de outras observações legais, são tratadas nos arts. 1.857 a 1.885 do Código Civil.

1.1. O estatuto fundacional

Lavrada a escritura pública de constituição da fundação em cartório de notas e levada a registro em cartório de registro de pessoas jurídicas, está constituída a fundação, mas ainda não está dotada de personificação que lhe autorize funcionar regularmente. Isso só acontecerá com o registro do seu estatuto no cartório de registro de pessoas jurídicas. Após o registro da escritura pública, o instituidor, ou quem ele indicar, deverá elaborar o seu estatuto no prazo de 180 (cento e oitenta) dias. Passado esse prazo, caberá ao Ministério Público a incumbência da elaboração do estatuto fundacional.

O instituidor ou quem ele indicar deverá elaborar o estatuto e submetê-lo à aprovação do Ministério Público do local de sua sede, para aprovação e autorização do seu registro no cartório de registro de pessoas jurídicas.

O estatuto deverá conter, no mínimo, os seguintes requisitos legais, conforme art. 46 do Código Civil, combinado com o art. 120 da Lei nº 6.015/73:

- a) a denominação, os fins (os mesmos da escritura), a sede, o tempo de duração e o fundo social, quando houver;
- b) o nome e a individualização dos instituidores e dos diretores (é preferível que esse item seja contemplado na escritura, e não no estatuto, como já foi comentado);
- c) o modo por que se administra e representa, ativa e passivamente, judicial e extrajudicialmente;
- d) se o estatuto é reformável no tocante à administração e de que modo;
- e) se os membros respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais;
- f) as condições de extinção da pessoa jurídica e o destino do seu patrimônio, nesse caso.

Além desses requisitos explícitos na legislação pátria, outros requisitos, apesar de não estarem contemplados explicitamente em lei, são essenciais, como:

- a) se a fundação terá atuação em outras unidades da federação e de que forma, se for o caso;
- b) as fontes de recursos para seu funcionamento e manutenção;
- c) o modo de constituição e funcionamento dos órgãos internos;
- d) as condições para a alteração de disposições estatutárias;
- e) a previsão de acompanhamento do Ministério Público, como a participação nas reuniões de seus órgãos internos, prestações de contas, na autorização do registro de suas deliberações, entre outras, de acordo com instruções específicas do Ministério Público.

Esse último requisito é decorrente da competência legal do Ministério Público de velar pelas fundações. A doutrina, acertadamente, interpreta o termo velar de forma extensiva, podendo o Ministério Público ter uma atuação bastante efetiva, indo da sua instituição até a sua extinção.

Na análise da proposta de estatuto, o Ministério Público poderá requerer alterações, que poderão ser aceitas ou não. No caso de

discordar das alterações requeridas, o instituidor poderá entrar com ação judicial, visando manter a redação original do estatuto, conforme a parte final do art. 65 do Código Civil. No entanto, é preferível que tudo se resolva sem a necessidade da intervenção do Poder Judiciário, por meio de acordo entre as partes.

1.2. Registro civil da escritura pública de instituição e do estatuto da fundação

De posse da autorização do Ministério Público, o instituidor ou quem ele designar levará a escritura e o estatuto para registro a um cartório de registro de pessoas jurídicas. Ocorre que a legislação pátria não definiu a competência territorial de qual cartório deverá efetivar o registro. Embora exista essa lacuna em nossa legislação, entende-se que o registro deverá ser feito no cartório da comarca ou da circunscrição judiciária onde a fundação está sediada e desenvolve suas atividades. Esse entendimento é adotado no Estado de Pernambuco, onde a Corregedoria-Geral de Justiça, acolhendo manifestações do Ministério Público local, por meio do Centro de Apoio Operacional das Promotorias de Fundações e Entidades Assistenciais, expediu a Instrução Normativa nº 4/98, determinando o registro das fundações e associações no cartório competente do local onde venham a exercer suas atividades; sendo mais de um local de estabelecimento, os registros devem ser efetivados em cada um deles.

Como já abordado no capítulo precedente, o registro no cartório far-se-á mediante apresentação de, no mínimo, duas vias da escritura e duas do estatuto, acompanhadas de petição do representante legal da fundação, lançando o oficial, nas vias, a competente certidão do registro, com o respectivo número de ordem, livro e folha. Uma via ficará arquivada no cartório e a outra, ou as demais, será entregue ao representante da fundação, rubricando o oficial as folhas em que estiverem impressos a escritura e o estatuto.

1.3. Síntese das rotinas para constituição de uma fundação

- Procurar o Ministério Público da unidade da federação onde se quer instituir a fundação e buscar orientação. A grande maioria dos estados e o Distrito Federal já possuem promotorias especializadas que fornecem modelos de escritura pública de instituição e do estatuto;

- elaborar minutas da escritura e do estatuto e entregar diretamente na promotoria especializada, por meio de ofício ou petição, em duas vias para protocolo;
- aguardar a manifestação do Ministério Público para dar seguimento;
- havendo solicitação de alterações, providenciá-las e devolver nova(s) minuta(s);
- o Ministério Público irá autorizar, primeiro, a lavratura da escritura. Assim que isso acontecer, o interessado deverá levar a minuta aprovada juntamente com o ato de autorização ao cartório de notas para a lavratura de, pelo menos, duas vias;
- lavrada a escritura, devolvê-la ao Ministério Público, que irá autorizar o registro da escritura e do estatuto;
- de posse do ato de autorização do registro, procurar o cartório de registro de pessoas jurídicas da comarca ou circunscrição em que a fundação irá desenvolver suas atividades e firmar sede para providenciar o registro da escritura e do estatuto;
- o registro no cartório far-se-á mediante apresentação de, no mínimo, duas vias da escritura e duas do estatuto, anexos ao ato do Ministério Público que houver autorizado o registro, acompanhados de petição do representante legal da fundação. O oficial lançará, nas vias, a competente certidão do registro, com o respectivo número de ordem, livro e folha. Uma via ficará arquivada no cartório e a outra, ou as demais, será entregue ao representante da fundação, rubricando o oficial as folhas em que estiverem impressos a escritura e o estatuto;
- devolver uma via da escritura e outra do estatuto para o Ministério Público. Caso tenha registrado apenas duas vias de cada documento, poderão ser apresentadas cópias autenticadas.

Concluída a fase anteriormente descrita, a fundação está dotada de personalidade jurídica. No entanto, para o desenvolvimento efetivo de suas atividades, a entidade deverá cadastrar-se no Ministério da Fazenda e atender a outras obrigações exigidas para cada área de atuação da fundação.

2. Procedimentos para constituição de uma associação

O art. 53 do Código Civil traz a definição legal de associação dizendo: “constituem as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos”.

A constituição de uma associação diferencia-se da de uma fundação, essencialmente, em dois aspectos. Primeiramente, não existe controle estatal prévio dos seus atos constitutivos (ata de criação e estatuto). O segundo aspecto diz respeito ao uso de uma ata de criação em vez de uma escritura pública, portanto um documento elaborado pelos próprios associados e não por um tabelião.

Os associados deverão reunir-se em assembléia para a criação da associação, onde colocarão em votação uma proposta de estatuto, elegerão os membros que irão compor o primeiro mandato dos seus órgãos internos (diretoria, conselho fiscal entre outros órgãos, conforme o estatuto aprovado dispuser), bem como a definição de sua sede provisória ou definitiva.

2.1. Ata de criação da associação

Feita a assembléia, deverá ser elaborada a ata de criação da associação, na qual constará:

- a) explicitamente, a informação de se tratar de uma ata de criação com a denominação da associação;
- b) nome e CPF de cada associado fundador;
- c) a pauta da reunião (criação da associação, aprovação do estatuto, definição da sede e eleição dos membros dos órgãos internos da associação).

A ata deverá ser assinada por todos os associados fundadores ou acompanhada por uma lista de presença que contenha a identificação dos presentes.

2.2 Estatuto da associação

O estatuto deverá conter, no mínimo, os seguintes requisitos legais, conforme arts. 46 e 54 do Código Civil, combinados com o art. 120 da Lei nº 6015/73:

- a) a denominação, os fins, a sede, o tempo de duração e o fundo social, quando houver;
- b) o nome e a individualização dos instituidores e dos diretores (é preferível que esse item seja contemplado na ata de criação e não no estatuto, como já foi comentado);
- c) o modo por que se administra e representa, ativa e passivamente, judicial e extrajudicialmente;

- d) se o estatuto é reformável no tocante à administração, e de que modo;
- e) se os membros respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais;
- f) as condições de extinção da pessoa jurídica e o destino do seu patrimônio, nesse caso;
- g) os requisitos para a admissão, demissão e exclusão dos associados;
- h) os direitos e deveres dos associados;
- i) as fontes de recursos para a sua manutenção;
- j) o modo de constituição e funcionamento dos órgãos deliberativos e administrativos;
- k) as condições para a alteração das disposições estatutárias e para a dissolução.

Se o estatuto não contemplar os itens *a, g, h, i, j e k*, será considerado nulo, para todos efeitos legais, conforme dispõe o art. 54 do Código Civil. Apesar de não ser uma exigência legal de forma explícita, é importante que o estatuto informe se a associação terá atuação restrita ou poderá atuar em todo território nacional.

O estatuto elaborado para ser levado a registro precisa estar assinado pelo presidente da associação e por um advogado, que fará constar o número de seu registro na Ordem dos Advogados do Brasil – OAB.

2.3. Registro civil da ata de criação e do estatuto da associação

Elaborados a ata e o estatuto nos moldes descritos anteriormente, deverão ser levados a registro no cartório de registro de pessoas jurídicas. Quanto à localização do cartório competente, vale a mesma regra do registro das fundações, ou seja, o cartório da comarca ou circunscrição judiciária em que a associação está sediada e desenvolve suas atividades; sendo em mais de uma, registrar em todas.

O registro no cartório far-se-á mediante apresentação de, no mínimo, duas vias da ata de criação e duas do estatuto, acompanhadas de petição do representante legal da associação. O oficial do cartório lança, nas vias, a competente certidão do registro, com o respectivo número de ordem, livro e folha. Uma via ficará arquivada no cartório e a outra, ou as demais, será entregue ao representante da associação, rubricando o oficial as folhas em que estiverem impressos a ata e o estatuto.

2.4. Síntese das rotinas para constituição de uma associação

- Convocar os associados fundadores para a Assembléia Geral de constituição da associação, com, pelo menos, a seguinte pauta:
 - a) aprovação do estatuto;
 - b) eleição dos membros dos órgãos internos (diretoria, conselho fiscal, etc.); e
 - c) definição da sede provisória ou definitiva;
- preparar a proposta do estatuto a ser apresentado na assembléia;
- reunir a assembléia na data definida na convocação e deliberar toda a pauta;
- elaborar a ata de criação da associação em, pelo menos, duas vias (na forma já descrita acima);
- preparar duas vias de inteiro teor do estatuto aprovado na assembléia (com todos os requisitos já descritos acima), que deve estar assinado pelo presidente e por um advogado, fazendo constar o seu número de inscrição na OAB;
- fazer uma relação com identificação da nacionalidade, profissão, número do RG e do CPF e endereço residencial de todos os associados fundadores e membros dos órgãos internos;
- elaborar um requerimento ou petição, assinado pelo presidente da associação, ao oficial do cartório de registro civil das pessoas jurídicas da comarca ou circunscrição onde a associação irá desenvolver suas atividades, solicitando o registro dos atos constitutivos (ata e estatuto). O requerimento deverá estar acompanhado de duas vias da ata de criação, do estatuto e da relação dos fundadores e membros dos órgãos internos;
- o oficial lançará, nas vias, a competente certidão do registro, com o respectivo número de ordem, livro e folha. Uma via ficará arquivada no cartório e a outra, ou as demais, será entregue ao representante da associação, rubricando o oficial as folhas em que estiverem impressos a ata e o estatuto.

Concluída a fase anteriormente descrita, a associação está dotada de personalidade jurídica. No entanto, para o desenvolvimento efetivo de suas atividades, a entidade deverá cadastrar-se no Ministério da Fazenda e atendera outras obrigações exigidas para cada área de atuação da associação.

3. Benefícios concedidos pelo Poder Público às Entidades de Interesse Social

As Entidades de Interesse Social que atuam em benefício da sociedade, sem a finalidade de lucro, têm uma função social da mais alta relevância. Suas atividades são tipicamente públicas, apesar de serem pessoas jurídicas de direito privado. Ocorre que o Estado não consegue desempenhar seu papel social de maneira satisfatória. Daí, a sociedade se organiza em associações e fundações, buscando, ao menos, amenizar a inoperância do Estado. Muito ainda precisa ser feito, mas a sociedade organizada tem desempenhado um papel da mais alta importância social.

Reconhecendo o trabalho dessas entidades, o Poder Público tem procurado conceder alguns benefícios para incentivar a criação de novas associações e fundações e até mesmo propiciar a sobrevivência das que já existem.

Os principais benefícios concedidos são a imunidade e a isenção de impostos e contribuições e a possibilidade do recebimento de recursos públicos, por meio de convênios, contratos, subvenções sociais e termos de parceria.

4. Imunidade

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

No que diz respeito às Entidades de Interesse Social, a Constituição Federal, em seu art. 150, estabelece a seguinte vedação:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI – instituir impostos sobre:

(...)

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, *inclusive suas fundações*, das entidades sindicais dos trabalhadores, *das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei*” (original sem grifo).

Com relação às fundações instituídas por partidos políticos, parece não haver dificuldades em identificá-las. No entanto, no tocante às instituições de educação e de assistência social, a norma não é clara o suficiente para a identificação com sua simples leitura.

As instituições de educação abrangidas pela imunidade são aquelas que prestam serviços educacionais de ensino fundamental, médio ou superior, observados os arts. 206 e 209, incisos I e II, da Constituição Federal. Essas instituições podem ser pessoas jurídicas tanto na forma de associação como de fundação. Cabe ressaltar que desde a vigência no atual Código Civil brasileiro não é mais possível instituir fundação para fins de educação.

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

A parte final da norma constitucional citada impõe que as instituições de educação e de assistência social sejam *sem fins lucrativos, atendidos aos requisitos da lei*. Apesar de existirem discussões sobre que lei poderia estabelecer esses requisitos, se ordinária ou se complementar, o entendimento da maioria dos doutrinadores e da jurisprudência é de que seja lei complementar. Assim, o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), que, originariamente, era lei ordinária, mas foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com *status* de lei complementar (art. 34, § 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias), é quem estabelece esses requisitos.

Desta forma, os requisitos estão contidos no art. 14, incisos I, II e III, do Código Tributário Nacional, que dispõe:

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

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

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

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

De acordo com a norma citada, fica evidente que o patrimônio da entidade só poderá ser aplicado no desenvolvimento de suas finalidades e no

Brasil. O seu patrimônio e suas rendas não poderão ser distribuídos, a qualquer título, ou seja, não poderá haver remuneração de ocupantes de seus órgãos internos. Essas pessoas não podem, nem mesmo, prestar serviços remunerados para a entidade. Só é permitido o ressarcimento de despesas efetuadas em prol da entidade e devidamente comprovadas. Por último, a entidade deve manter a escrituração de seus fatos contábeis em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão. Isso significa livro diário devidamente registrado no Cartório de Pessoas Jurídicas (o mesmo onde foram registrados os atos constitutivos) e livro razão. A documentação que deu suporte aos lançamentos contábeis deve ser arquivada em ordem, pelo menos, por cinco anos, para eventuais averiguações de fiscalização.

Se a qualquer momento a fiscalização verificar que a entidade não está atendendo a qualquer requisito, a imunidade será cassada e ela passará a recolher todos os tributos devidos a partir do exercício da ocorrência do não-atendimento de requisito legal.

Os impostos abrangidos pela imunidade são aqueles relativos ao *patrimônio, renda e serviços* das fundações e associações que se enquadram nas regras já comentadas acima. Como nosso País é constituído sob a forma de federação, a cada esfera de Governo (federal, estadual e municipal) foi dada a competência tributária para cada imposto. Assim, existem impostos de competência da União, dos Estados e dos Municípios. Diante desse fato, a seguir, será demonstrado um quadro dos impostos alcançados pela imunidade tributária, de acordo com a competência para tributar:

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

Resta esclarecer que o Distrito Federal não possui municípios, assumindo, portanto, as competências estadual e municipal sobre os tributos.

Faz-se necessário informar que a contribuição da cota patronal do INSS também é passível de imunidade. Apesar de a norma Constitucional, no § 7º do art. 195, falar em isenção, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende que, por ser tratada na Constituição Federal, é imunidade e não isenção.

5. Isenção

A isenção é a inexigibilidade *temporária* do tributo, devido *previsão em lei*, mesmo com a *ocorrência do fato gerador* e, em tese, da obrigação tributária.

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

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

Desta feita, se as pessoas jurídicas constituídas sob a forma de fundação ou associação não se enquadrarem nas regras da imunidade, deverão procurar identificar todas as normas referentes às isenções (federal, estadual e municipal) para obtenção do benefício. Verificando atender aos requisitos, deverá requerer à autoridade tributária, que não poderá denegar o pedido diante do pleno enquadramento da entidade nas regras da isenção.

6. Concessão de registros e títulos por órgãos governamentais

Visando reconhecer a importância do trabalho desenvolvido pelas entidades civis de assistência social, o Governo lhes concede alguns registros e títulos, atendidos os requisitos legais, que lhes proporcionam benefícios como a imunidade e a isenção de tributos e a possibilidade do recebimento de recursos públicos, por meio de convênios, contratos, subvenções sociais, auxílios, doações e termos de parceria.

Para uma melhor compreensão, a seguir, serão apresentados, de forma resumida, os principais títulos, com seus requisitos e benefícios.

7. Título de Utilidade Pública Federal

Trata-se de título conferido pelo Ministro da Justiça, por meio de decreto, desde que a fundação ou associação atenda aos seguintes requisitos (de acordo com o Decreto nº 50.517/61, modificado pelo Decreto nº 60.931/67, e com a Lei nº 6.630/79):

- a) que se constitua no país;
- b) que tenha personalidade jurídica;
- c) que tenha estado em normal funcionamento, nos últimos 3 (três) anos, em respeito aos estatutos;
- d) não-remuneração nem recebimento de vantagens pelos diretores e associados;
- e) que comprove, por meio de relatórios trianuais, a promoção de educação, de atividades científicas, culturais, artísticas ou filantrópicas;
- f) que os diretores possuam folha corrida e moralidade comprovada;
- g) que se obriga a publicar, anualmente, a demonstração de *superávit* ou *déficit* do período anterior, desde que contemplada com subvenção da União.

Por outro lado, os benefícios proporcionados pelo título são:

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

Outros requisitos podem ser exigidos e a entidade interessada deverá informar-se na Divisão de Outorga de Títulos do Ministério da Justiça, responsável pelo recebimento e análise dos pedidos, para esclarecimentos adicionais.

Nos âmbitos municipal e estadual também são expedidos Títulos de Utilidade Pública. Cada município e estado possui legislação própria que regulamenta a concessão de tais títulos.

8. Registro de entidade beneficente de assistência social

É o registro concedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, que poderá ser requerido por qualquer entidade, sem fins lucrativos, que promova:

- a) proteção à família, à infância, à maternidade, à adolescência e à velhice;
- b) amparo às crianças e aos adolescentes carentes;
- c) ações de prevenção, habitação, reabilitação e integração à vida comunitária de pessoas portadoras de deficiência;
- d) integração ao mercado de trabalho;
- e) assistência educacional ou de saúde;
- f) desenvolvimento da cultura;
- g) atendimento e assessoramento aos beneficiários da Lei Orgânica da Assistência Social e a defesa e garantia de seus direitos.

Os principais benefícios são: a isenção da Cofins e da cota patronal do INSS e a obtenção do certificado do CNAS, atendidos os demais requisitos.

Cada município e cada estado possui um Conselho de Assistência Social, onde a entidade deverá se inscrever, obedecendo à legislação de cada conselho. O registro nesses conselhos é requisito indispensável para o registro no CNAS. Caso o município ainda não tenha instituído o Conselho Municipal de Assistência Social, a entidade deverá inscrever-se no Conselho do Estado em que estiver localizada sua sede.

9. Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos

Título previsto pela Lei nº 8.742/93, regulamentada pelo Decreto nº 2.536/98 e pela Resolução CNAS nº 177/2000, concedido a entidades beneficentes de assistência social.

Consideram-se como entidade beneficente de assistência social aquelas pessoas jurídicas de direito privado instituídas para:

- a) proteger a família, a maternidade, a infância, a adolescência e a velhice;
- b) amparar crianças e adolescentes carentes;
- c) promover ações de prevenção, habilitação de pessoas portadoras de deficiência;

- d) promover, gratuitamente, assistência educacional ou de saúde;
- e) promover a integração ao mercado de trabalho.

Para fazer jus ao certificado, a entidade deverá demonstrar, nos três anos imediatamente anteriores ao requerimento, cumulativamente, o cumprimento dos seguintes requisitos:

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

k) seja declarada de utilidade pública federal.

Os principais benefícios são: isenção da Cofins, da CPMF e da cota patronal do INSS, observados outros requisitos legais.

10. Organização da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP

Título regulado pela Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, considerado como o novo marco legal do Terceiro Setor. Em princípio, a lei permitiu a detenção concomitante da qualificação de OSCIP e demais títulos por um período de dois anos, ou seja, até 23/3/2001. Esse prazo foi postergado com a edição da Medida Provisória nº 2.216-37, de 31/8/2001. Assim, as entidades poderão ser detentoras de ambos os títulos até 23/3/2004, ocasião em que deverão optar pela qualificação como OSCIP, fato que implicará a renúncia automática das demais qualificações.

Tanto as fundações como as associações podem ser qualificadas como OSCIPs, desde que não-enquadradas na relação a seguir. O legislador optou por enumerar as pessoas jurídicas que não podem obter essa qualificação:

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

Portanto, as Entidades de Interesse Social poderão requerer, no Ministério da Justiça, a qualificação de OSCIP, desde que não-enquadradas nas hipóteses relacionadas acima e atendidos os requisitos expressos na Lei nº 9.790/99.

Os principais benefícios da qualificação de OSCIP são:

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

Capítulo IV

Escrituração e Demonstrações Contábeis

Os procedimentos de escrituração das transações praticadas pelas Entidades de Interesse Social no Brasil, em alguns aspectos, diferem dos utilizados para as demais entidades jurídicas, conforme disciplinado pelas Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC T 10.4 – Fundações e NBC T 10.19 – Entidades sem finalidades de lucros), elaboradas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

As citadas NBCs reconhecem que essas entidades são diferentes das demais e recomendam a adoção de terminologias específicas para as contas de Lucros, Capital e para a denominação da Demonstração do Resultado, com a finalidade de adequação dessas terminologias ao contexto das referidas entidades.

Em sintonia com o conteúdo das citadas NBCs 10.4 e 10.19, este capítulo apresenta um elenco de contas que foi baseado em plano de contas utilizado por inúmeras entidades de interesse social no Brasil, e poderia ser observado pelas entidades, no que couber, com a finalidade de orientação e, jamais, de padronização.

1. Elenco de contas

Código	Título da Conta
1.	Ativo
1.1	Circulante
1.1.1	Disponibilidades
1.1.1.01	Caixa
1.1.1.02	Bancos Conta Movimento – Recursos Livres
1.1.1.03	Bancos Conta Movimento – Recursos de Terceiros
1.1.1.04	Bancos Conta Movimento – Recursos com Restrições
1.1.1.05	Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata – Recursos Livres
1.1.1.05	Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata – Recursos de Terceiros
1.1.1.07	Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata – Recursos com Restrições
1.1.2	Créditos a Receber
1.1.2.01	Aplicações Financeiras a Prazo
1.1.2.02	Cheques a Depositatar
1.1.2.03	Mensalidades a Receber
1.1.2.04	Atendimento a Receber
1.1.2.05	(-) Provisão para Devedores Duvidosos
1.1.2.06	(-) Títulos Descontados
1.1.2.07	Adiantamentos a Empregados
1.1.2.08	Adiantamento a Fornecedores
1.1.2.09	Desembolsos para Ressarcimento Futuro

Código	Título da Conta
1.1.2.10	Valores Pendentes de Prestação de Contas
1.1.2.11	Créditos Tributários a serem Compensados ou Ressarcidos
1.1.2.12	Antecipação de Recursos em Projetos e Parcerias
1.1.2.13	Despesas Antecipadas
1.1.2.14	Outros Valores a Receber
1.1.2.20	Gratuidade – Renúncia de Receita
1.1.3	Permanente
1.1.3.01	Investimentos
1.1.3.02	Imobilizado
1.1.3.03	(-)Depreciação Acumulada
1.1.3.04	Diferido
1.1.3.05	(-)Amortização Acumulada
2.	Passivo + Patrimônio Social
2.1	Circulante
2.1.1	Obrigações com Instituições de Crédito
2.1.1.01	Empréstimos para Financiamento de Capital de Trabalho
2.1.1.02	Parcela de Empréstimos transferida do Longo Prazo
2.1.1.03	Créditos Rotativos
2.1.1.04	Outras Operações de Crédito
2.1.2.05	Parcela de Outras Operações de Crédito transferidas do Longo Prazo
2.1.2	Vinculado ao fornecimento de Material e Serviços
2.1.2.01	Fornecedores
2.1.3	Vinculado a Consignações
2.1.3.01	Previdência Social
2.1.3.02	Imposto de Renda na Fonte
2.1.3.03	Sindical
2.1.3.04	Pensão Alimentícia
2.1.3.05	Convênios
2.1.3.06	Outras Consignações
2.1.4	Vinculado a Obrigações Tributárias
2.1.4.01	Previdência Social Patronal
2.1.4.02	PIS/PASEP
2.1.4.03	Impostos e Contribuições – Renúncia Fiscal
2.1.4.04	Cofins
2.1.4.05	CSLL
2.1.5	Obrigações com Empregados
2.1.5.01	Salários a Pagar
2.1.5.02	Provisão para 13º Salário
2.1.5.03	Provisão para férias
2.1.6	Recursos de Projetos
2.1.6.01	Recursos de Entidade Pública Nacional
2.1.6.02	(-) Recursos Aplicados de Entidade Pública Nacional
2.1.6.03	Recursos de Entidade Privada Nacional
2.1.6.04	(-) Recursos Aplicados de Entidade Privada Nacional
2.1.6.05	Recursos de Entidade Internacional
2.1.6.06	(-) Recursos Aplicados de Entidade Internacional
2.1.7	Recursos Pendentes de Convênios e Contratos Encerrados
2.1.7.01	Recursos de Entidade Pública Nacional
2.1.7.03	Recursos de Entidade Privada Nacional

Código	Título da Conta
2.1.7.05	Recursos de Entidade Internacional
2.1.8	Outras Obrigações
2.1.8.01	Obrigações Não-Reclamadas
2.1.9	Antecipações de Receita
2.1.9.01	Recebimentos Antecipados
2.2	Exigível a Longo Prazo
2.2.1	Obrigações com Instituições de Crédito
2.2.1.01	Empréstimos para Financiamento de Capital de Trabalho
2.2.1.02	(-) Parcela de Empréstimos Exigível a Curto Prazo
2.2.1.03	Créditos Rotativos
2.2.1.04	Outras Operações de Crédito
2.2.1.05	(-) Parcela de Outras Operações de Crédito Exigível a Curto Prazo
2.2.2	Outras Obrigações de Longo Prazo
2.3	Patrimônio Social
2.3.1	Fundo Patrimonial
2.3.1.01	Fundo Institucional
2.3.1.02	Fundos Especiais
2.3.1.03	Doações e Subvenções
2.3.2	<i>Superávit</i> ou <i>Déficit</i> Acumulado
2.3.2.01	<i>Superávit</i> Acumulado
2.3.2.02	<i>Déficit</i> Acumulado
3.	Despesas
3.1	Recursos Humanos
3.1.1	Remuneração de Pessoal com Vínculo Empregatício
3.1.1.01	Salários
3.1.1.02	Décimo Terceiro Salário
3.1.1.03	Férias
3.1.1.04	Diárias
3.1.1.05	Ajuda de Custos
3.1.1.06	Serviços Extraordinários
3.1.2	Benefícios a Pessoal com Vínculo Empregatício
3.1.2.01	Condução Urbana
3.1.2.02	Alimentação
3.1.2.03	Aperfeiçoamento Profissional
3.1.3	Encargos Sociais
3.1.3.01	Previdência Social
3.1.3.02	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
3.1.3.03	PIS/PASEP
3.1.3	Remunerações de Pessoal sem Vínculo Empregatício
3.1.3.01	Bolsa de Estagiário
3.1.3.02	Honorários Profissionais
3.1.3.03	Previdência Social
3.1.3.04	Indenização de Gastos de Trabalho Voluntário
3.2	Despesas Administrativas
3.2.1	Manutenção de Infra-estrutura
3.2.1.01	Conservação de Imóveis
3.2.1.02	Conservação de Equipamentos

Código	Título da Conta
3.2.1.03	Conservação de Instalações
3.2.2	Serviços Comunicação
3.2.2.01	Locação de Equipamento de comunicação
3.2.2.02	Uso da Internet
3.2.2.03	Tarifa de Telefonia
3.2.3	Apoio Administrativo
3.2.3.01	Aluguel de imóveis
3.2.3.02	Taxas de Condomínio
3.2.3.03	Tarifa de Energia Elétrica
3.2.3.05	Material de Limpeza
3.2.3.06	Material de escritório
3.2.3.07	Aluguel de equipamentos
3.2.3.08	Tarifa de Água e Esgoto
3.2.3.09	Combustíveis e Lubrificantes
3.2.3.10	Viagens e Estadas
3.2.4	Despesas Financeiras
3.2.4.01	Juros moratórios
3.2.4.02	Comissões e Encargos Financeiros
3.2.4.03	Multas
3.3	Atividade Educacional
3.3.1	Atendimento a Criança
3.3.2	Atendimento a Adolescente
3.3.3	Atendimento a Idoso
3.3.4	Atendimento a Deficiente
3.3.5	Atendimento a Comunidade Indígena
3.4	Assistência Social
3.4.1	Atendimento a Criança
3.4.2	Atendimento a Adolescente
3.4.3	Atendimento a Idoso
3.4.4	Atendimento a Deficiente
3.4.5	Atendimento a Comunidade Indígena
3.5	Atividade Esportiva
3.5.1	Atendimento a Criança
3.5.2	Atendimento a Adolescente
3.5.3	Atendimento a Idoso
3.5.4	Atendimento a Deficiente
3.5.5	Atendimento a Comunidade Indígena
3.6	Assistência de Saúde
3.6.1	Atendimento a Criança
3.6.2	Atendimento a Adolescente
3.6.3	Atendimento a Idoso
3.6.4	Atendimento a Deficiente
3.6.5	Atendimento a Comunidade Indígena
3.7	Proteção Ambiental
3.7.1	Preservação de Florestas
3.7.2	Preservação de Recursos Hídricos
3.8	Provisões
3.8.1	Provisão para Depreciação
3.8.1.01	Depreciação de Bens Imóveis

Código	Título da Conta
3.8.1.02	Depreciação de Bens Móveis
3.8.2	Impostos Taxas e Contribuições
3.8.2.01	Impostos Taxas e Contribuições Federais
3.8.2.02	Impostos Taxas e Contribuições Estaduais
3.8.2.03	Impostos Taxas e Contribuições Municipais
3.9	Despesa Extraordinária
3.9.1	Perda na Baixa de Bens do Ativo Permanente
3.9.2	Contrapartida de Convênios e Contratos
3.9.2.01	Pessoal Encargos e Benefícios
3.9.2.02	Material de Uso e Consumo
3.9.2.03	Equipamentos
3.9.2.04	Serviços
4.	Receitas
4.1	Ordinárias
4.1.1	Custeio
4.1.1.01	Doações
4.1.1.02	Subvenções
4.1.1.03	Taxas de Administração
4.1.1.04	Repasse Financeiros
4.1.1.05	Venda de Bens e Serviços
4.1.5.06	Mensalidades
4.1.5.07	Atendimento Hospitalar
4.1.2	Atividade Educacional
4.1.2.01	Atendimento a Criança
4.1.2.02	Atendimento a Adolescente
4.1.2.03	Atendimento a Idoso
4.1.2.04	Atendimento a Deficiente
4.1.2.05	Atendimento a Comunidade Indígena
4.1.3	Assistência Social
4.1.3.01	Atendimento a Criança
4.1.3.02	Atendimento a Adolescente
4.1.3.03	Atendimento a Idoso
4.1.3.04	Atendimento a Deficiente
4.1.3.05	Atendimento a Comunidade Indígena
4.1.4	Atividade Esportiva
4.1.4.01	Atendimento a Criança
4.1.4.02	Atendimento a Adolescente
4.1.4.03	Atendimento a Idoso
4.1.4.04	Atendimento a Deficiente
4.1.4.05	Atendimento a Comunidade Indígena
4.1.5	Assistência de Saúde
4.1.5.01	Atendimento a Criança
4.1.5.02	Atendimento a Adolescente
4.1.5.03	Atendimento a Idoso
4.1.5.04	Atendimento a Deficiente
4.1.5.05	Atendimento a Comunidade Indígena
4.1.6	Proteção Ambiental
4.1.6.01	Preservação de Florestas
4.1.6.02	Preservação de Recursos Hídricos
4.2	Receitas Financeiras

Código	Título da Conta
4.2.1	Fundos Próprios
4.2.1.01	Renda de Títulos
4.2.1.02	Renda Moratória
4.3	Outras Receitas
4.3.1	Recuperações
4.9	Receitas Extraordinárias
4.9.1	Ganho na Baixa de Bens do Ativo Permanente
5	Variações Patrimoniais
5.1	Benefícios Obtidos – Gratuidade
5.1.1	Obtenção de Renúncia Fiscal
5.1.1.01	Impostos, Taxas e Contribuições Federais
5.1.1.02	Impostos, Taxas e Contribuições Estaduais
5.1.1.03	Impostos, Taxas e Contribuições Municipais
5.1.2	Obtenção de Serviços Voluntários
5.1.2.02	Educação
5.1.2.03	Assistência Social
5.1.2.04	Esporte
5.1.2.05	Assistência à Saúde
5.1.2.06	Preservação Ambiental
5.2	Benefícios Concedidos – Gratuidade
5.2.1	Benefício Integral
5.2.1.02	Educação
5.2.1.03	Assistência Social
5.2.1.04	Esporte
5.2.1.05	Assistência à Saúde
5.2.1.06	Preservação Ambiental
5.2.2	Benefício Proporcional
5.2.2.02	Educação
5.2.2.03	Assistência Social
5.2.2.04	Esporte
5.2.2.05	Assistência à Saúde
5.2.2.06	Preservação Ambiental
6	Encerramento do Exercício
6.1	Apuração do Resultado
6.1.1	<i>Superávit</i> do Exercício
6.1.2	<i>Déficit</i> do Exercício

2. Função das contas

A função das contas é parte descritiva do funcionamento da conta que, juntamente com o elenco, compõe o plano de contas. Neste trabalho, apresenta-se, a título de exemplo, o funcionamento das contas “Bancos conta Movimento” e “Aplicação Financeira de Liquidez Imediata”, por serem contas específicas do controle de recursos financeiros de Entidades de Interesse Social.

Título da conta	Bancos Conta Movimento – Recursos Livres – Código 1.1.2.02.
Função da conta	Registra os recursos financeiros de livre aplicação nas atividades sociais.
Funcionamento da conta	É debitada pela entrada dos recursos financeiros para aplicação nas atividades sociais.
Natureza do saldo	Devedor.

Título da conta	Bancos Conta Movimento – Recursos de Terceiros – Código 1.1.2.03.
Função da conta	Registra os recursos financeiros de terceiros em poder da entidade em virtude de parcerias, enquanto aguardam retorno aos proprietários.
Funcionamento da conta	É debitada pela entrada dos recursos financeiros para aplicação nas atividades sociais.
	É creditada pela entrega dos recursos financeiros em cumprimento da parceria e pela taxa de administração da entidade.
Natureza do saldo	Devedor.

Título da conta	Bancos Conta Movimento – Recursos com Restrições – Código 1.1.2.04.
Função da conta	Registra os recursos financeiros de entidades convenientes ou contratantes com aplicação específica no objeto do contrato ou convênio.
Funcionamento da conta	É debitada pela entrada dos recursos oriundos das entidades convenientes ou contratantes.
	É creditada pela aplicação dos recursos financeiros no objeto conveniado ou contratante.
Natureza do saldo	Devedor.

Título da conta	Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata – Recursos Livres – Código 1.1.2.05.
Função da conta	Registra os recursos financeiros de propriedade da entidade aplicados.
Funcionamento da conta	É debitada pela entrada dos recursos em renda fixa ou variável.
	É creditada pelo resgate dos recursos aplicados pelo imposto de renda.
Natureza do saldo	Devedor.

Título da conta	Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata – Recursos de Terceiros – Código 1.1.2.06.
Função da conta	Registra os recursos financeiros de parceiros aplicados em poder da entidade.
Funcionamento da conta	É debitada pela aplicação dos recursos em renda fixa.
	É creditada pelo resgate dos recursos aplicados e pelo imposto de renda.
Natureza do saldo	Devedor.

Título da conta	Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata – Recursos com Restrição – Código 1.1.2.07.
Função da conta	Registra os recursos financeiros de entidades convenientes ou contratantes, em poder da entidade, aplicados.
Funcionamento da conta	É debitada pela aplicação dos recursos em renda fixa.
	É creditada pelo resgate dos recursos aplicados e pelo imposto de renda.
Natureza do saldo	Devedor.

As demais contas do elenco não terão o funcionamento descrito neste trabalho.

3. Demonstrações contábeis

As demonstrações contábeis das Entidades de Interesse Social apresentam terminologias específicas diferentes das entidades de fins lucrativos. Essas especificidades se localizam no Balanço Patrimonial, na Demonstração do Resultado e na Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados. Como sugestão, está apresentada a seguir a estrutura de cada uma dessas demonstrações para as Entidades de Interesse Social.

Denominação Social: Entidade Exemplo CNPJ 00.000.000/0000-00 Balanço Patrimonial Consolidado

	200X+1	200X
Ativo	XXXX	XXXX
Circulante	XXX	XXX
Disponibilidades	XX	XX
Caixa	X	X
Bancos Conta Movimento – Recursos Livres	X	X
Bancos Conta Movimento – Recursos de Terceiros	X	X
Bancos Conta Movimento – Recursos com Restrições	X	X
Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata – Recursos Livres	X	X
Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata – Recursos de Terceiros	X	X
Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata – Recursos com Restrições	X	X
Créditos a Receber	XX	XX
Aplicações Financeiras a Prazo	XX	XX
Cheques a Depositar	XX	XX
Mensalidades a Receber	XX	XX
Atendimento a Receber	XX	XX
(-) Provisão para Devedores Duvidosos	XX	XX
Adiantamentos a Empregados	XX	XX
Adiantamento a Fornecedores	XX	XX
Desembolsos para Ressarcimento Futuro	XX	XX
Valores Pendentes de Prestação de Contas	XX	XX
Créditos Tributários a serem compensados ou ressarcidos	XX	XX
Antecipação de Recursos em Projetos e Parcerias	XX	XX
Despesas Antecipadas	XX	XX
Outros Valores a Receber	XX	XX
Gratuidade – Renúncia de Receita	XX	XX
Permanente	XX	XX
Investimentos	X	X
Imobilizado	X	X
(-) Depreciação Acumulada	X	X
Diferido	X	X
(-) Amortização Acumulada	X	X
Passivo + Patrimônio Social	XXXX	XXXX
Circulante	XXX	XXX
Obrigações com Instituições de Crédito	XX	XX
Empréstimos para Financiamento de Capital de Trabalho	X	X
Parcela de Empréstimos Transferida do Longo Prazo	X	X

Créditos Rotativos	X	X
Outras Operações de Crédito	X	X
Parcela de Outras Operações de Crédito Transferidas do Longo Prazo	X	X
Vinculado ao fornecimento de Material e Serviços	XX	XX
Fornecedores	X	X
Vinculado a Consignações	XX	XX
Previdência Social	X	X
Imposto de Renda na Fonte	X	X
Sindical	X	X
Pensão Alimentícia	X	X
Convênios	X	X
Outras Consignações	X	X
Vinculado a Obrigações Tributárias	XX	XX
Previdência Social Patronal	X	X
PIS/PASEP	X	X
Impostos e Contribuições – Renúncia Fiscal	X	X
Obrigações com Empregados	XX	XX
Salários a Pagar	X	X
Provisão para 13º Salário	X	X
Provisão para Férias	X	X
Recursos de Projetos	XX	XX
Recursos de Entidade Pública Nacional	X	X
(-) Recursos Aplicados de Entidade Pública Nacional	X	X
Recursos de Entidade Privada Nacional	X	X
(-) Recursos Aplicados de Entidade Privada Nacional	X	X
Recursos de Entidade Internacional	X	X
(-) Recursos Aplicados de Entidade Internacional	X	X
Recursos Pendentes de Convênios Encerrados	XX	XX
Recursos de Entidade Pública Nacional	X	X
Recursos de Entidade Privada Nacional	X	X
Recursos de Entidade Internacional	X	X
Outras Obrigações	XX	XX
Obrigações Não-Reclamadas	X	X
Antecipações de Receita		
Recebimentos Antecipados	X	X
Exigível a Longo Prazo	XXX	XXX
Obrigações com Instituições de Crédito	XX	XX
Empréstimos para Financiamento de Capital de Trabalho	X	X
(-) Parcela de Empréstimos Exigível a Curto Prazo	X	X
Créditos Rotativos	X	X
Outras Operações de Crédito	X	X
(-) Parcela de Outras Operações de Crédito Exigível a Curto Prazo	X	X
Outras Obrigações de Longo Prazo	XX	XX
Patrimônio Social	XXX	XXX
Fundo Patrimonial Social	X	X
Fundos Institucionais	X	X
Fundos de Projetos Sociais	X	X
Doações e Subvenções	X	X
Superávit ou Déficit Acumulados	XX	XX
Superávit Acumulado	X	X
Déficit Acumulado	X	X

Denominação Social: Entidade Exemplo CNPJ 00.000.000/0000-00
Demonstração do Superávit ou Déficit Consolidada

	200X+1	200X
Receitas Ordinárias não-Vinculadas	XX	XX
Receita de Venda de Bens e de Serviços	X	X
Receita de Taxa de Administração	X	X
Receita de Repasses Financeiros	X	X
Receita de Mensalidades e de Atendimento Hospitalar	X	X
Custo e Despesas Gerais não-Vinculados	XX	XX
Custo dos Bens e Serviços Vendidos	X	X
Despesas de Pessoal	X	X
Despesas Administrativas	X	X
<i>Superávit ou Déficit Ordinário não vinculado</i>	XX	XX
Atividades Ordinárias Vinculadas		
Receita de Atividade Educacional	X	X
Despesa de Atividade Educacional	X	X
<i>Superávit ou Déficit de Atividade Educacional</i>	X	X
Receita de Atividade de Assistência Social	X	X
Despesa de Atividade de Assistência Social	X	X
<i>Superávit ou Déficit de atividade Social</i>	X	X
Receita de Atividade Esportiva	X	X
Despesa de Atividade Esportiva	X	X
<i>Superávit ou Déficit de Atividade Esportiva</i>	X	X
Receita de Atividade de Saúde	X	X
Despesa de Atividade de Saúde	X	X
<i>Superávit ou Déficit de Atividade de Saúde</i>	X	X
Receita de Atividade Ambiental	X	X
Despesa de Atividade Ambiental	X	X
<i>Superávit de Atividade Ambiental</i>	X	X
<i>Superávit ou Déficit de Atividades Ordinárias Vinculadas</i>	X	X
Resultado Financeiro (Receita Financeira menos Despesa Financeira)	X	X
Provisões e Perdas Líquidas	X	X
Outras Receitas Líquidas (Receitas menos Despesas)	X	X
Variações Patrimoniais Líquidas	X	X
Benefícios Obtidos – Gratuidade	X	X
Benefícios Concedidos – Gratuidade	X	X
<i>Déficit ou Superávit antes dos Tributos</i>	X	X
Tributos incidentes sobre o <i>Superávit</i>	X	X
<i>Superávit ou Déficit Líquido do Exercício</i>	X	X

Denominação Social: Entidade Exemplo CNPJ 00.000.000/0000-00
Demonstração das Origens e Aplicação de Recursos

1	O rigens dos Recursos	200X+1	200X
	<i>Superávit</i> Líquido do Exercício	X	X
	Encargos de Depreciação e Amortização	X	X
	Variações Patrimoniais – Gratuidade na Concessão de Benefícios	X	X
	Variações Patrimoniais – Gratuidade na Obtenção de Benefícios	X	X
	Custo da baixa do ativo permanente	X	X
	Redução de Ativo Realizável a Longo Prazo	X	X
	Captação de Recursos Exigíveis a Longo Prazo	X	X
	Doações e Subvenções Recebidas para Investimento	X	X
	Total das O rigens dos Recursos	X	X
2	A plicação de Recursos	X	X
	<i>Déficit</i> Líquido do Exercício	X	X
	Aquisições para o Ativo Permanente	X	X
	Aplicação de recursos no Ativo Realizável a Longo Prazo	X	X
	Redução do Passivo Exigível a Longo Prazo	X	X
	Redução do Patrimônio social	X	X
	Total da A plicação de Recursos	X	X
3	V ariação dos Recursos C irculantes L íquidos (1 – 2)	X	X
	D em onstração da V ariação dos Recursos C irculantes L íquidos		
4	Ativo circulante líquido no início do exercício	X	X
5	Ativo circulante líquido no final do exercício	X	X
6	V ariação do ativo circulante líquido (5 – 4)	X	X
7	Passivo circulante líquido no início do exercício	X	X
8	Passivo circulante líquido no final do exercício	X	X
9	V ariação do passivo circulante líquido (8 – 7)	X	X
10	V ariação dos Recursos Circulantes Líquidos no Exercício (9 – 8)	X	X

Denominação Social: Entidade Exemplo CNPJ 00.000.000/0000-00
Demonstração das Mutações do Patrimônio Social

Descrição	Fundo patrimonial	Fundo institucional	Fundos especiais	Doações e subvenções	<i>Superávit</i> <i>déficit</i>	Patrimônio Social
Saldo inicial	X	X	X	X	X	X
Doações				X		X
Subvenções				X		X
<i>Superávit</i> Livre		X	X		X	X
<i>Superávit</i> com Restrição					X	X
<i>Déficit</i>					X	
Saldo final	X	X	X	X	X	X

Denominação Social: Entidade Exemplo CNPJ 00.000.000/0000-00**Balço Patrimonial Consolidado de Projetos Data: xx/xx/xxxx**

	200X+1	200X
Ativo	XXXX	XXXX
Circulante	XXX	XXX
Disponibilidades	XX	XX
Caixa	X	X
Bancos Conta Movimento – Recursos de Terceiros	X	X
Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata – Recursos de Terceiros	X	X
Créditos a Receber	XX	X X
Aplicações Financeiras a Prazo	X	X
Adiantamento a Fornecedores	X	X
Valores Pendentes de Prestação de Contas	X	X
Créditos Tributários a compensados ou ressarcidos	X	X
Passivo	XXXX	XXXX
Circulante	XXXX	XXXX
Recursos de Projetos	XXX	XXX
Recursos de Entidade Pública Nacional	XX	XX
(-) Recursos Aplicados de Entidade Pública Nacional	X	X
Recursos de Entidade Privada Nacional	X	X
(-) Recursos Aplicados de Entidade Privada Nacional	X	X
Recursos de Entidade Internacional	X	X
(-) Recursos Aplicados de Entidade Internacional	X	X
Recursos Pendentes de Convênios Encerrados	XX	XX
Recursos de Entidade Pública Nacional	X	X
Recursos de Entidade Privada Nacional	X	X
Recursos de Entidade Internacional	X	X

Denominação Social: Entidade Exemplo**CNPJ 00.000.000/0000-00****Balço Patrimonial por Projeto****Data: xx/xx/xxxx**

	Projeto 1	Projeto 2	Projeto 3	Projeto 4	Conso- lidado
Ativo	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
Circulante	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Disponibilidades	XX	XX	XX	XX	XX
Caixa	X	X	X	X	X
Bancos Conta Movimento – Recursos de Terceiros	X	X	X	X	X
Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata – Recursos de Terceiros	X	X	X	X	X
Créditos a Receber	XX	XX	X X	X X	XX
Aplicações Financeiras a Prazo	X	X	X	X	X
Adiantamento a Fornecedores	X	X	X	X	X
Valores Pendentes de Prestação de Contas	X	X	X	X	X
Créditos Tributários a compensados ou ressarcidos	X	X	X	X	X
Passivo	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX
Circulante	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Recursos de Projetos	XX	XX	X X	X X	XX
Recursos de Entidade Pública Nacional	X	X	X	X	X
(-) Recursos Aplicados de Entidade Pública Nacional	X	X	X	X	X
Recursos de Entidade Privada Nacional	X	X	X	X	X
(-) Recursos Aplicados de Entidade Privada Nacional	X	X	X	X	X
Recursos de Entidade Internacional	X	X	X	X	X
(-) Recursos Aplicados de Entidade Internacional	X	X	X	X	X
Recursos Pendentes de Convênios Encerrados	XX	XX	XX	XX	XX
Recursos de Entidade Pública Nacional	X	X	X	X	X
Recursos de Entidade Privada Nacional	X	X	X	X	X
Recursos de Entidade Internacional	X	X	X	X	X

CAPÍTULO V

Gestão Contábil

Os aspectos contemplados nesse capítulo dizem respeito à metodologia de reconhecimento, avaliação e mensuração dos elementos contábeis típicos das Entidades de Interesse Social, conforme definidos no capítulo precedente. Neste sentido, apesar de reconhecer a existência de diversidade de atuação das Entidades de Interesse Social, abrangendo setores como saúde, educação e assistência social, entre outros, os pontos aqui considerados são de natureza geral, aplicando-se a todas essas entidades. Este capítulo deve ser entendido como uma proposta de práticas dos procedimentos contábeis que devem ser seguidos por essas entidades no Brasil, consubstanciadas nas Normas Brasileiras de Contabilidade.

Os conceitos aqui apresentados devem ser considerados sob a ótica da materialidade, relevância e consistência no registro dos eventos, mas com a finalidade de melhorar a informação contábil disponível para os usuários com a adoção e melhoria dos procedimentos contábeis. Assim, os conceitos são, predominantemente, aplicáveis à contabilidade para fins de evidenciação externa, à denominada *contabilidade financeira* o que, evidentemente, não exclui a utilização de metodologias da *contabilidade gerencial*.

Em que pesem as peculiaridades das Entidades de Interesse Social, a gestão contábil dessas entidades deve seguir, de uma maneira geral, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, elaboradas pelo Conselho Federal de Contabilidade, disciplinadas pelas NBCs T 10.4 e 10.19.

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.

Eventualmente, legislações específicas podem contrariar preceitos aqui emanados. Isso pode ocorrer dado aos interesses divergentes do setor público em relação aos interesses dos usuários de uma maneira geral. Entretanto, isso não é um impeditivo para que as sugestões aqui apresentadas sejam seguidas,

concomitantes com essas normatizações legais, que devem, quando for o caso, ser preparadas em registros auxiliares.

Devido às características das Entidades de Interesse Social, este capítulo irá destacar os seguintes procedimentos contábeis:

- Contabilização de doações
- Contabilização de gratuidades
- Contabilização de custos
- Contabilização da obtenção de fundos
- Contabilização de constituição de fundos para propósitos futuros
- Contabilização de depreciação
- Contabilização de contratos, convênios e termos de parceria
- Contabilização de Contrapartida
- Papel das Notas Explicativas
- Demonstração do Fluxo do Disponível.

1. Contabilização de doações

As doações são para muitas Entidades de Interesse Social a mais importante fonte de recursos. Essas doações podem ser em dinheiro, gêneros alimentícios, equipamentos ou outro ativo qualquer ou também por meio de prestação de serviços. Considera-se doação uma transferência ou uma promessa de transferência de dinheiro ou outros ativos para uma entidade, ou um cancelamento de um passivo, sem a necessidade de uma contrapartida.

Uma doação pode ser condicional ou incondicional: *incondicional*, quando o doador não impõe nenhuma condição a ser cumprida pela entidade; *condicional*, sujeita ao cumprimento de certas obrigações por parte da entidade donatária. A utilização dessa classificação é importante para o usuário externo, devendo constar do Plano de Contas da entidade.

Para o adequado reflexo da doação na entidade é necessário que a contabilidade tenha um tratamento para essa situação. A NBC T 10, que trata dos aspectos contábeis específicos em entidades diversas, no seu item NBC T 10.19 – Entidades sem Finalidades de Lucros, afirma que “10.19.2.3 – As doações, subvenções e contribuições para custeio são contabilizadas em contas de receitas. As doações, subvenções e contribuições patrimoniais, inclusive as arrecadadas na constituição da entidade, são contabilizadas no patrimônio social.”

Os principais pontos que precisam ser considerados: quando as doações serão registradas; qual o impacto das restrições impostas pelo doador; e como determinar a contabilização dos serviços prestados.

1.1. Quando registrar as doações

Conforme a NBC T 10.19, no seu item 10.19.2.4, “as receitas de doações, subvenções e contribuições para custeio ou investimento devem ser registradas mediante documento hábil.” O registro das doações, quando existe uma transferência de dinheiro para uma entidade, ocorre, de uma maneira geral, no momento da sua transferência utilizando o seguinte lançamento:

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

Débito – Caixa (1.1.1.01)

Crédito – Doações (4.1.1.01)

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

Débito – Bancos conta Movimento (1.1.1.02)

Crédito – Doações (4.1.1.01)

Quando as doações forem recebidas em cheque a ser compensado em data futura, geralmente conhecido como *cheque pré-datado*, os registros ocorrem na seguinte forma:

Doações para custeio sem restrições recebidas em cheque pré-datado

Débito – Cheques a Depositar (1.1.2.02)

Crédito – Doações (4.1.1.01)

Depósito do cheque na data aprazada

Débito – Bancos Conta Movimento (1.1.1.02)

Crédito – Cheques a Compensar (1.1.2.02)

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

Débito – Imobilizado (1.1.3.02 – conta específica do bem)

Crédito – Doações e Subvenções(2.3.1.03)

Observe-se que o lançamento a crédito é para satisfazer a já citada NBCT 10.19, que afirma que “as doações, subvenções e contribuições patrimoniais, inclusive as arrecadadas na constituição da entidade, são contabilizadas no patrimônio social”.

Na hipótese de recebimento de doação de um investimento permanente, sob a forma de participação societária ou de outros bens tangíveis, o registro ocorreria da seguinte forma:

Débito – Investimento (1.1.3.01 – Conta específica do bem)

Crédito – Doações e Subvenções (2.3.1.03)

Quando a doação não for em dinheiro, deve ser efetuada avaliação do bem doado pelo seu valor justo de mercado, menos as despesas necessárias para colocá-lo em operação ou à venda, e o valor obtido é o valor a ser registrado.

De igual modo, uma doação pode ocorrer sob a forma de perdão de dívida. Preliminarmente, uma doação dessa natureza exigirá uma pesquisa no registro da contrapartida da dívida, com a finalidade de obter informação sobre a aplicação do bem doado, se foi utilizado para custeio ou se para investimento, pois em função dessa aplicação é que deverá ser efetuado o registro da doação, se em conta de resultado ou se em conta do patrimônio social.

Se os recursos da dívida perdoada foram aplicados em custeio, o registro deverá ser feito utilizando as seguintes contas:

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

Crédito – Doações (4.1.1.01)

Se os recursos da dívida perdoada foram aplicados em investimento, o registro deverá ser feito utilizando as seguintes contas:

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

Crédito – Doações e Subvenções (2.3.1.03)

É importante ressaltar que não se deve fazer o registro em conta patrimonial nas situações onde o doador impõe condições para concretizar

a transferência de propriedade do bem doado. Ocorrendo essa situação, o registro deve ser efetuado em conta de compensação até que a condição seja satisfeita, quando, então, o bem devidamente avaliado deve ser registrado nas contas específicas. Um exemplo que pode ser oferecido de uma situação assim é uma doação de um terreno, cuja transferência de propriedade só se concretizará se os recursos para edificação forem obtidos e as benfeitorias forem efetuadas em determinado prazo pela entidade beneficiária da doação. Caso contrário, o bem será revertido ao patrimônio do doador. Nessas circunstâncias, é prudente registrar o bem em conta de compensação, inicialmente, e, após a obtenção dos recursos e a realização das benfeitorias, registrá-lo em conta patrimonial.

Nas circunstâncias onde houver promessa de doação incondicional de recebíveis, com regularidade, o registro deverá ser efetuado em contas a receber, obedecendo à periodicidade da intenção. O registro deve estar sustentado em documento que comprove a existência da promessa por parte do doador de informa incondicional. Não se enquadram nessa categoria as promessas de doações feitas em testamento enquanto o doador estiver vivo, pois não existe uma previsibilidade da doação. Nas circunstâncias normais, o registro deverá ser efetuado utilizando as seguintes contas, quando a doação não contiver restrição:

Débito – Mensalidades a Receber (1.1.2.03)

Crédito – Doação (4.1.1.01)

No momento do recebimento, efetuar-se-á o registro utilizando-se as seguintes contas:

Débito – Caixa (1.1.1.01) ou

Bancos conta Movimento (1.1.1.02)

Crédito – Mensalidades a Receber (1.1.2.03)

Nas situações de promessa de doação incondicional de recebíveis, a entidade poderá optar pela constituição de provisão para o não-recebimento, baseada no histórico dos créditos não-realizados como requerido na NBC T 10.19, item 2.2.

As Entidades de Interesse Social podem utilizar o conceito de valor presente para as doações ou promessas de doações quando forem satisfeitas as seguintes condições:

- a) a promessa de doação for certa e condicional;
- b) quando o valor for representativo para a entidade;
- c) quando beneficiar mais de um exercício social. Presume-se que, nesse caso, a informação do valor a receber ajustado a valor presente é mais relevante para o usuário da informação.

1.2. Impacto das restrições impostas pelo doador

A doação recebida pela entidade pode ser classificada quanto à restrição imposta pelo doador em:

- a) sem restrição;
- b) com restrição permanente;
- c) temporariamente restrita.

Essa classificação é importante para fins analíticos, devendo ser incentivada sua evidenciação, seja em notas explicativas ou nas demonstrações contábeis.

A *doação sem restrição* é aquela cujo doador não estipula condições específicas a serem cumpridas pela entidade. Pequenas doações feitas por diferentes doadores devem, usualmente, ser classificadas nesse item. Ainda se enquadram como doação sem restrição os volumes substanciais de doações para a entidade quando também não existem condições a serem seguidas para seu usufruto. Os recursos oriundos de campanhas de arrecadação, sem restrição quanto à utilização, devem ser classificados como *doação sem restrição*.

Cada doação tem por suposto que a entidade irá utilizar esses recursos para cumprir sua missão. Essa pressuposição não é suficiente para considerar uma doação como *com restrição*.

A *doação com restrição permanente* diz respeito àquela que não possui prazo de validade e não permite a liberalidade na utilização da coisa doada. Essa doação tem especificadas, no termo de doação, as condições para seu uso e impõe penalidades, incluindo a devolução do bem doado, caso as condições de uso não sejam satisfeitas. Uma universidade pode receber um terreno desde que o utilize para construir uma biblioteca. A doação foi condicionada para essa finalidade, sendo uma doação com restrição permanente.

A *restrição temporária* ocorre para aquelas doações em que a entidade pode satisfazer as imposições com o passar do tempo ou por

meio de ações realizadas pela entidade. Para ser classificada como uma doação, com restrição temporária, o doador deve especificar, quando do ato de doação como o ativo deveria ser gasto ou utilizado pela entidade e qual o seu propósito.

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

É importante observar que a entidade deve levar em consideração, no registro da doação, as despesas necessárias para que o bem doado possa ser utilizado. Nesse caso, o valor a ser contabilizado como ativo doado deverá ser o valor líquido, descontado das despesas. Nessas circunstâncias, o registro contábil poderia ser processado utilizando as contas seguintes, considerando as hipóteses de haver restrição ou não.

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

Débito – Bancos conta Movimento (1.1.1.02)

Débito – Despesas Financeiras (3.2.4 – conta específica)

Crédito – Doações (4.1.1.01)

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

Débito – Bancos conta Movimento (1.1.1.04)

Débito – Despesas (grupo 3 – conta específica)

Crédito – Doações (4.1.1.01)

1.3. Contabilização de serviços voluntários

As Entidades de Interesse Social utilizam o trabalho de voluntários para auxiliar a entidade na sua missão. Algumas entidades obtêm esse serviço por meio de uma contraprestação monetária inferior aos valores cobrados no mercado; outras conseguem a prestação de serviço de forma gratuita. Configura doação somente quando ocorre a situação em que o serviço prestado é especializado (contadores, médicos, eletricitas, advogados, enfermeiros, professores, etc.), sendo que a entidade pagaria por este serviço caso não ocorresse o serviço voluntário. Nesses casos, deve-se registrar o fato pelo valor justo; e a tabela de remuneração de serviços utilizada pelas entidades de classe poderá servir de parâmetro na determinação do valor dos serviços prestados.

Especial atenção deverá ser dada a matérias, efeitos fiscais e tributários, que, por sua constante variação e mudanças, podem envolver este assunto.

Pode haver alternativas de registro contábil da doação de um serviço. Uma delas, a que será orientada neste Manual, é o registro simultâneo em conta de despesa, correspondente à natureza do serviço consumido, e em conta de receita, correspondente à gratuidade obtida. Neste caso, para sustentar o registro contábil dos serviços prestados, é necessária a existência do “termo de voluntariado”, que é um contrato de trabalho dativo, e a contabilização do serviço é semelhante à contabilização de gratuidade recebida.

Débito – Despesa (grupo 3 – conta correspondente)

Crédito – Gratuidade (5.1.2.xx)

Se o benefício é colocado à disposição da entidade pelo uso de infraestrutura e instalações, onde haveria um desembolso financeiro em situação normal, o registro ocorrerá de forma equivalente ao registro de serviços prestados, devendo ser avaliado pelo seu preço justo.

2. Contabilização de gratuidade e benefícios tributários

De forma geral, uma das atividades mais significativas das Entidades de Interesse Social é a prestação de serviços de interesse social à coletividade, sem a finalidade lucrativa. Nesse sentido, essas entidades devem prestar serviços sem contrapartida financeira, em contraposição à idéia do lucro. São exemplos de gratuidade a prestação de serviço não-oneroso, a concessão de bolsas de estudo, a distribuição de cestas básicas, a doação de roupas e medicamentos à população carente, entre outros. A existência de uma contrapartida financeira para fazer jus ao benefício descaracterizaria a gratuidade.

Para algumas Entidades de Interesse Social, o registro contábil da gratuidade é de fundamental importância. Entretanto, a atribuição monetária a esses eventos é difícil, porém essencial. Conforme a Resolução CFC nº 774/94, “o atributo quantitativo refere-se à expressão dos componentes patrimoniais em valores, o que demanda que a Contabilidade assumira posição sobre o que seja ‘Valor’.” Pelas características da gratuidade, que é um evento ofertado pela entidade de maneira não-onerosa, pode existir dificuldade de fazer atribuição do valor monetário.

As demonstrações contábeis devem orientar o usuário sobre o impacto da gratuidade na capacidade de sobrevivência de longo prazo de uma entidade.

Outro aspecto que é necessário levar em consideração é a classificação da gratuidade. E aí há dois componentes a serem considerados. Um é o consumo de ativo na geração 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. Entretanto, assumindo que a gratuidade concedida é uma renúncia de receita e, por isso, assemelha-se ao consumo de ativo, este Manual orienta o registro da seguinte forma.

Pelo consumo de ativo na geração do serviço objeto da gratuidade

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

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

Pelo prestação do serviço objeto da gratuidade

Débito – Ativo (1.1.2.20)

Crédito – Receita (4.1.x.xx)

Pela colocação do serviço à disposição do beneficiário (assistido)

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

Crédito – Ativo (1.1.2.20)

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

Pode ocorrer que a gratuidade a ser concedida exija algum requisito do beneficiário e, neste caso, a baixa do registro efetuado em conta de ativo

(1.1.2.20) só deverá ocorrer quando a exigência for satisfeita. Essa exigência, para os serviços de saúde e assistência social, poderá estar relacionada à comprovação de renda; para os serviços de educação, poderá estar relacionada à obtenção de boa avaliação nas disciplinas escolares. Outra situação possível de ocorrer é a concessão de gratuidade adicional, inicialmente não-prevista, em função da inclusão de novos assistidos pela perda de capacidade financeira ou qualificação por critérios seletivos. Esses novos fatos poderão provocar reclassificação dos registros contábeis iniciais, onde um crédito a ser recebido pode se transformar em gratuidade ou uma gratuidade pode se transformar em crédito realizável. Em quaisquer das situações citadas, o registro contábil deverá ser reclassificado.

Contudo, não deve se confundir a renúncia do direito de receber um crédito por meio da concessão de desconto financeiro com o instituto da gratuidade. Na gratuidade, não está presente a possibilidade de realização financeira do direito enquanto que no perdão ao devedor, pela concessão do desconto financeiro, essa possibilidade existia. Ainda é importante que seja observado que, em decorrência do cumprimento das exigências para baixar o crédito objeto da gratuidade, o valor pendente registrado na conta do ativo não deve ser incluso em provisão de risco de recebimento de créditos (provisão para devedores duvidosos), pois o risco inclui a possibilidade de não-recebimento para um crédito que é esperado para alimentar o fluxo de caixa, enquanto a gratuidade não tem essa finalidade.

Outro aspecto que é relevante na contabilização da gratuidade está relacionado com a obtenção da renúncia fiscal de tributos. O benefício da renúncia fiscal carece de registro para que a informação seja evidenciada nas demonstrações contábeis. A renúncia fiscal abordada no contexto deste Manual está relacionada somente com o imposto de renda da pessoa jurídica, com a contribuição social sobre o líquido e com a contribuição patronal à previdência social. Os demais tributos, como os de competência dos estados e dos municípios, não serão tratados neste Manual. A sugestão de registro contábil da renúncia fiscal dos tributos contextualizados é a que se segue:

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

Débito – despesa (3.8.2.01)

Crédito – passivo (2.1.4.03)

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

Débito – passivo (2.1.4.03)

Crédito – gratuidade (5.1.1.01)

Contabilização da contribuição patronal à previdência social como se devida fosse

Débito – despesa (3.1.3.01)

Crédito – passivo (2.1.4.03)

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

Débito – passivo (2.1.4.03)

Crédito – gratuidade (5.1.1.01)

3. Contabilização de custos

A contabilidade de custos é importante na segregação dos custos indiretos entre as atividades de captação de recursos e os programas desenvolvidos pela entidade. Nesse sentido, é interessante que as atividades desenvolvidas pela entidade sejam classificadas em atividades-fim e atividades-meio. As atividades-meio podem ser relacionadas à administração geral da entidade ou à obtenção de fundos.

Tendo em vista a necessidade de informação para o usuário, é interessante que as Entidades de Interesse Social façam uma distinção entre as despesas com atividades-fim e as despesas gerais e administrativas e as despesas decorrentes do esforço de obtenção de fundos para a entidade. A comparação entre o esforço feito pela entidade e as contribuições recebidas pela entidade é um importante indicador analítico.

Para isso, faz-se necessária a existência de uma contabilidade de custos para a adequada alocação dos custos indiretos. Essa alocação dos custos indiretos torna possível que uma entidade possa ter, caso seja necessário, contabilidade por programas ou fundos. Nesse sentido, a contabilidade deve determinar os critérios a serem utilizados na alocação de maneira clara e consistente temporalmente.

Quando um doador ou financiador faz imposições sobre a forma de alocação de custos indiretos, a metodologia de custo utilizada pela entidade

para fins de demonstrações contábeis deve ser consistente com a utilizada no programa, ou seja, não é recomendável a existência de mais de um sistema de custos para fins da elaboração das demonstrações contábeis.

4. Contabilização da obtenção de fundos

Existem situações em que a entidade utiliza seus recursos em atividades não-vinculadas à sua missão, como a venda de produtos com a marca da entidade. Quando o resultado obtido nessas atividades é direcionado para os programas sociais, isso deve ser considerado como esforço para a obtenção de fundos. Nesse caso, deve-se fazer a contabilização da forma usual e o valor do resultado da venda de produtos deve ser considerado como similar à receita de doação, devendo ser evidenciado na demonstração de *superávit* pelo seu valor líquido. As vendas de produtos e serviços devem ser reconhecidas em conformidade com os princípios da oportunidade e da competência.

Nas situações em que a entidade tem a posse de um determinado produto de terceiros e, realizando a venda, passa a deter parte do resultado obtido; os registros contábeis devem ser feitos como os de transação em conta alheia, conforme sugerido a seguir:

Na venda do produto

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

Crédito – Passivo – Outras Consignações (2.1.3.06)

Na transferência de parte dos recursos ao consignante

Débito – Passivo – Outras Consignações (2.1.3.06)

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

Retenção da remuneração da entidade sobre a venda do produto

Débito – Bancos conta Movimento – Recursos Livres (1.1.1.02)

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

Reconhecimento da Receita sobre a venda do produto

Débito – Passivo – Outras Consignações (2.1.3.06)

Crédito – Vendas de Bens e Serviços (4.1.1.05)

Na operação em conta alheia, uma possibilidade de exercício de controle do produto em poder da entidade seria o registro em contas de compensação pelo recebimento do produto em consignação e a baixa

pela venda. A transação em conta alheia oriunda de venda de produto em consignação requer um dos seguintes procedimentos:

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

As despesas com publicidade devem ser consideradas como parte do programa de obtenção de fundos. Como existe uma dificuldade natural de confrontação entre essa despesa e a receita de doação, sugere-se que a despesa seja registrada no exercício em que foi veiculada a publicidade. Outras despesas com a mesma finalidade da despesa de publicidade, ou seja, atrair recursos para a entidade, devem ter tratamento idêntico.

Também deve ser registrado na demonstração de *superávit* da entidade o resultado dos investimentos, incluindo dividendos e a remuneração por juros e aluguéis, pelo valor líquido.

Os recursos provenientes do governo e outras entidades públicas devem ter o mesmo tratamento, devendo também ser evidenciados em nota explicativa quando relevantes.

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

5. Contabilização da constituição de fundos para propósitos futuros

Quando uma Entidade de Interesse Social obtém fundos para futuros programas ou ampliação significativa dos programas existentes, com ou sem restrição, a critério da entidade, pode ou não ser constituída reserva específica para essa finalidade. Entretanto, para mais esclarecimentos da finalidade dos recursos que estão sendo acumulados, é importante que tal fato seja, divulgado nas notas explicativas, principalmente para justificar o *superavit* que essa obtenção de fundos possa formar.

6. Contabilização de depreciação

De acordo com a NBC T 10.19, “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 (...)”. A Resolução CFC nº 877/00 determina que as receitas e despesas devem ser reconhecidas pelos Princípios Fundamentais de Contabilidade. Finalmente, a NBC T 4 determina que “os componentes do ativo imobilizado são avaliados ao custo de aquisição ou construção, atualizado monetariamente, deduzido das respectivas depreciações, amortizações e exaustões acumuladas, calculadas com base na estimativa de sua utilidade econômica.”

Desse modo, não existe razão para deixar de utilizar o processo de depreciação¹, inclusive em relação aos bens doados. Em quaisquer circunstâncias o registro deve ser o seguinte:

Débito – Despesa de Depreciação (3.8.1)

Crédito – Depreciação Acumulada (1.1.3.03)

7. Contabilização de contratos, convênios e termos de parceria

Contratos, convênios e termos de parceria são instrumentos jurídicos e operacionais utilizados pelas Entidades de Interesse Social na consecução de seus objetivos. É relevante observar nesses instrumentos as cláusulas de prestação de contas e as de remuneração. Normalmente, os convênios são firmados com entidades públicas e não admitem cláusula de remuneração. Contratos podem ser firmados tanto com entidades públicas como privadas e admitem remuneração.

¹ Os aspectos comentados para depreciação também são válidos para amortização e exaustão.

Termos de parceria são firmados entre órgãos públicos e entidades que possuem a qualificação de Organização da Sociedade Civil de Interesse Público. O registro contábil dessas transações pode ser assim efetuado:

Recebimento de recursos de convênio

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

Crédito – Recursos de Projetos (2.1.6.xx)

Aplicação de recursos de convênio

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

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

Entrada de recursos de contratos

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

Crédito – Recursos de Entidade (2.1.6.xx)

Aplicação de recursos no objeto do projeto

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

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

Aplicação financeira de recursos de entidade (quando permitido)

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

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

Rendimento líquido da aplicação financeira de recursos de entidade

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

Crédito – Recursos de Entidade (2.1.6.xx)

Despesa de remuneração do contrato – na contabilidade do contrato

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

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

Receita de remuneração do contrato – na contabilidade da entidade

Débito – Bancos conta Movimento – Recursos Livres (1.1.1.02)

Crédito – Receita (4.1.1.03)

Prestação de contas de convênio e contrato – pelos recursos aplicados

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

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

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

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

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

Prestação de contas de convênio e contrato – retenções de recursos

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

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

Devolução dos recursos retidos à entidade conveniente ou contratante

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

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

Incorporação dos recursos retidos pela entidade conveniada ou contratada

Débito – Bancos conta Movimento – Recursos Livres (1.1.1.02)

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

e

simultaneamente reconhecer a receita de doação

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

Crédito – Doações (4.1.1.01)

8. Contabilização de contrapartida

O que se chama de contrapartida no contexto das Entidades de Interesse Social é o compromisso de a entidade conveniada ou contratada aportar recursos adicionais aos aportados pela conveniente ou contratante para atingir os objetivos do projeto. Esses recursos devem fazer parte do plano de trabalho e são quantificados, normalmente, como material, serviço, apoio ou, até mesmo, em espécie. Constando esses recursos do termo celebrado entre as partes devem ser registrados em rubrica específica e destacados na prestação de contas.

O registro contábil dessa transação deve ser efetuado a débito de conta específica, induviduando a natureza dos recursos alocados e a crédito, quando não for em espécie, de conta retificadora de onde os recursos foram transferidos. Assim, os registros de uma contrapartida poderão ser orientados da seguinte forma:

Contrapartida de Pessoal – na contabilidade da entidade conveniada ou contratada

Débito – Pessoal e Encargos (3.9.2.01)

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

Contrapartida de Material – na contabilidade da entidade conveniada ou contratada

Débito – Material de Uso e Consumo (3.9.2.02)

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

Contrapartida de Pessoal – na contabilidade da entidade conveniente ou contratante

Débito – Recursos Aplicados (2.1.6.xx)

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

Contrapartida de Material – na contabilidade da entidade conveniente ou contratante

Débito – Recursos Aplicados (2.1.6.xx)

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

9. Papel das notas explicativas

As notas explicativas devem ser utilizadas pelas Entidades de Interesse Social para aumentar o poder informativo das Demonstrações Contábeis. Essas notas devem ser consideradas como parte integrante das Demonstrações Contábeis, como requerido pelas Normas Brasileiras de Contabilidade.

São exemplos de informações que podem ser divulgadas nas notas explicativas:

- Descrição dos registros da entidade nos organismos públicos competentes.
- Composição da estrutura administrativa.
- Mecanismos de prestação de contas.
- Relacionamento com outras entidades, inclusive partes relacionadas.
- Localização e área de atuação da entidade.
- Missão e programas sociais executados pela entidade.
- Descrição de alguma restrição imposta à atuação da entidade por parte do Poder Público ou de doador.
- Descrição da estrutura organizacional e como as decisões são tomadas.

- Revisão das atividades e programas da entidade no contexto da sua estratégia.
- Reserva financeira que a entidade está constituindo para propósitos futuros.
- Doações significativas recebidas no período ou com perspectivas futuras a receber.
- Considerações sobre a política financeira da entidade, incluindo risco.
- Garantias cedidas.
- Contencioso com o Poder Público, donatários ou aportadores de recursos.
- Gratuidades concedidas e recebidas.

10. Demonstração do fluxo do disponível

Apesar de ser obrigatória apenas para algum segmento da economia autorizado pelo Banco Central do Brasil, a Demonstração do Fluxo do Disponível é uma informação relevante para as Entidades de Interesse Social. Desse modo, a divulgação da Demonstração do Fluxo do Disponível, também denominada de Demonstração do Fluxo de Caixa Realizado ou Balanço Financeiro, deve ser preparada e divulgada com um instrumento de transparência da gestão financeira.

A Demonstração do Fluxo do Disponível apresenta a movimentação ocorrida nas contas do disponível da entidade, evidenciando de onde vieram os recursos financeiros e onde foram aplicados. Essa demonstração poderá ser apresentada por dois métodos: pelo método direto ou pelo método indireto.

Pelo método indireto é feita uma conciliação entre o *superávit/déficit* do exercício social e as contrapartidas da movimentação ocorrida nas contas do disponível (caixa, bancos e aplicações financeiras de liquidez imediata). Pelo método direto são demonstradas todas as contas que tiveram contrapartida com as contas do disponível.

A Demonstração do Fluxo do Disponível deverá apresentar, de forma segregada, as transações relacionadas com as atividades próprias da entidade, as relacionadas com financiamento e as relacionadas com investimentos. O Capítulo VIII apresenta sugestão de uma Demonstração do Fluxo do Disponível simplificada.

CAPÍTULO VI

Prestação de Contas

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

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

1. Elementos que compõem as prestações de contas

Os elementos que compõem a prestação de contas são exigidos pelos órgãos interessados e autoridades, de acordo com os atos normativos que regem a entidade e a atuação de cada um deles. A extensão das exigências pode variar, mas, de um modo geral, os documentos e informações são semelhantes. O responsável pela prestação de contas deve observar quais são as exigências específicas de cada órgão, para que não encaminhe elementos aquém ou além do necessário.

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

1.1. Relatório de atividades

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

Deve ser elaborado um relatório para cada período da gestão ou exercício financeiro, mesmo que o período da prestação de contas englobe vários exercícios. O relatório deve ter uma linguagem acessível e conter elementos que possibilitem ao usuário verificar a atuação da entidade de

acordo com seus fins estatutários. Deve-se mencionar, por exemplo, os programas realizados pela entidade, o número de pessoas beneficiadas, os meios utilizados para atingir as finalidades, como, por exemplo, os valores gastos, o número de voluntários, etc. Relatórios demasiadamente analíticos devem ser evitados, a não ser que solicitados pelo órgão incumbido da análise. A concisão, porém, não deve prejudicar a visão sistêmica das atividades e os meios utilizados para alcançar os objetivos.

1.2. Demonstrações contábeis

Normalmente, são exigidos o Balanço Patrimonial, Demonstração do *Superávit* ou *Déficit* do Exercício, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Social. As Demonstrações Contábeis devem ser firmadas por contabilista habilitado pelo representante legal da entidade. Devem ainda ser elaboradas de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicáveis à entidade e são obrigatórias para todas as Entidades de Interesse Social.

1.3. Informações bancárias

As informações bancárias podem ser exigidas em dois diferentes níveis. No primeiro nível, é exigida uma relação das contas bancárias da entidade, com identificação da instituição financeira, número da conta, tipo da conta indicando se os depósitos são em conta-corrente, conta de aplicação, poupança, etc. e agência.

No segundo nível, são exigidas cópias de extratos bancários ou de documentos equivalentes emitidos pelas instituições financeiras, que comprovem os saldos das contas bancárias (conta-corrente e aplicação), na data do encerramento do exercício, acompanhada de conciliação. Se houver pendência demonstrada na conciliação, o representante da entidade deve providenciar os esclarecimentos relativos a cada valor pendente e os esforços alocados para solucionar a pendência demonstrada. Em qualquer situação deve haver conciliação da conta mesmo que o saldo do extrato seja igual ao saldo do razão contábil.

Modelo de Conciliação Bancária

CONCILIAÇÃO BANCÁRIA				
Nome da entidade: <i>Associação Brasileira de Amparo ao Menor Carente</i>				
Banco: <i>Banco Patrimonial S/A</i>				
Conta-corrente: <i>600.001-1 Conta do razão: 1.1.1.02</i>				
1. Saldo em conta corrente em 31/12/X1	200,00			
2. Mais (+)				
2.1. Débitos contabilizados e não-constantas no extrato	30,00			
3. Menos (-)				
3.1. Cheques emitidos e não-compensados	40,00			
4. Saldo bancário ajustado (1+2-3)	190,00			
5. Saldo Contábil	190,00			
Cheques emitidos e não-compensados				
Cheque	Emitted em	Compensado em	Histórico	Valor
12001	23.12.X1	03.01.X2	Material de expediente	25,00
12003	28.12.X1	05.01.X2	Serviço de manutenção	15,00
TOTAL				40,00
Observações:				
Local e data:	Responsável	Visto		
<i>Brasília, 10.01.X2</i>				

1.4. Inventário patrimonial

O inventário patrimonial é uma relação de todos os bens patrimoniais móveis e imóveis, com identificação e características do bem, data e forma de incorporação ao patrimônio, localização e valor individual, de propriedade da entidade em seu poder e em poder de terceiros, bem como os bens de terceiros em poder da entidade. O total financeiro consignado nessa relação deve ser idêntico ao saldo do razão contábil dos bens do ativo permanente.

Os bens da entidade em poder de terceiros e os bens de terceiros em poder da entidade devem ser inventariados e relacionados à parte e devem ser escriturados em conta contábil específica.

Modelo de Inventário Patrimonial

Associação Brasileira de Amparo ao Menor Carente						
Relação Patrimonial			data : xx/xx/xxxx			
N.º	Identificação	Incorporação				
		Data	Conta	Forma	Localização	Valor
001	Veículo VW Kombi, ano 98, cor branca, placa JJJ5555	01.06.98	1.1.3.02	Compra	Sede	9.000,00
002	Refrigerador Bom sul 370 L	20.09.98	1.1.3.02	Doação	Cheche da Vila Rococó	200,00
TOTAL						9.200,00
Representante legal						

1.5. Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ

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

Na prestação de contas, devem estar apensadas todas fichas que compõem a DIPJ e o recibo de entrega.

1.6. Relação Anual de Informações Sociais – RAIS

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

1.7. Parecer do Conselho Fiscal

O cumprimento dessa exigência dependerá da estrutura administrativa da entidade, quanto à previsão ou não no estatuto da entidade. De qualquer forma, cabe ao órgão deliberativo máximo da entidade a aprovação final da prestação de contas no âmbito interno. Assim, a ata da reunião em que houver

deliberação acerca da prestação de contas do órgão executivo poderá suprir a inexistência do parecer do Conselho Fiscal.

1.8. Parecer e relatório de auditoria independente

O exame de auditoria das contas das Entidades de Interesse Social, feito por auditores independentes, é uma exigência que pode ser feita pelo Poder Público, por aportadores de recursos ou estar prevista no estatuto da entidade. Por exigência de quaisquer dos interessados citados, deve a auditoria ser feita por auditor independente, contador regularmente registrado no conselho regional de sua jurisdição, cujo relatório e parecer circunstanciado devem acompanhar a prestação de contas, contendo as recomendações que forem julgadas oportunas e necessárias, especialmente, em relação aos controles internos.

1.9. Cópia de convênio, contrato e termo de parceria

Devem ser relacionados e apensados cópias de convênios, contratos e termos de parceria realizados com órgãos públicos ou privados, acompanhados, quando for o caso, de parecer ou documento equivalente do órgão responsável pela fiscalização.

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

2. Órgãos que exigem prestações de contas

2.1. Ministério Público

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

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

- a) requerer a dissolução de entidade de fins assistenciais que receba auxílio ou subvenção do Poder Público ou que se mantenha, no todo ou em parte, com contribuições periódicas de populares, que

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

Portanto, ao Ministério Público cabe fiscalizar a prestação de contas das associações qualificadas como Entidade de Interesse Social. O velamento das fundações e a fiscalização das associações são realizados de acordo com atos normativos dos ministérios públicos dos estados e do Distrito Federal. Em função da independência de cada Ministério Público, pode haver diferentes exigências, devendo os gestores e os contabilistas se informar no órgão do Ministério Público incumbido do exame da prestação de contas.

2.2. Ministério da Justiça

A prestação de contas é devida ao Ministério da Justiça pelas entidades que possuem o título de Utilidade Pública Federal. De acordo com o art. 4º da Lei nº 91, de 28/8/1935, as entidades declaradas de utilidade pública ficam obrigadas a apresentar, anualmente, relação circunstanciada dos serviços que houver prestado à coletividade.

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

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

- a) relatório circunstanciado de atividades;
- b) demonstração do *déficit* ou *superávit* do exercício.

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

2.3. Instituto Nacional do Seguro Social – INSS

De acordo com o art. 209 do Decreto nº 3.048, de 6/5/1999, a entidade que for beneficiada com a isenção da contribuição patronal é obrigada a apresentar, anualmente, até o dia 30 de abril, relatório circunstanciado de suas atividades no exercício anterior, contendo as seguintes informações e documentos:

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

2.4. Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS

A prestação de contas ao CNAS ocorre no momento em que é solicitada a concessão ou renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS, nos termos do Decreto nº 2.536, de 6 de abril de 1998. De acordo com o referido decreto, a entidade deverá apresentar

ao CNAS, além do relatório de execução de plano de trabalho aprovado, as seguintes demonstrações contábeis, relativas aos três últimos exercícios:

- a) balanço patrimonial;
- b) demonstração do *déficit* ou *superávit*;
- c) demonstração de mutações do patrimônio social;
- d) demonstração das origens e aplicações de recursos;
- e) notas explicativas, evidenciando o resumo das principais práticas contábeis e os critérios de apuração do total das receitas, despesas, gratuidades, doações, subvenções e aplicações de recursos, bem como a mensuração dos gastos e despesas relacionados com a atividade assistencial, especialmente daqueles necessários à comprovação do percentual mínimo de gratuidades;
- f) evidenciação das contribuições previdenciárias devidas, como se a entidade não gozasse de imunidade ou isenção.

As entidades cujas receitas brutas de cada um dos três exercícios em análise excedam R\$ 1.200.000,00 devem submeter suas contas à auditoria independente. Quando a receita de qualquer um dos três exercícios ultrapassar R\$ 2.400.000,00, a auditoria deverá ser realizada por auditores registrados na Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

2.5. Órgãos que celebram termos de parceria com OSCIPs

Para as entidades qualificadas como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIPs, a Lei nº 9.790, de 23/3/1999 determina que as normas para prestações de contas a serem observadas pela entidade devem constar do estatuto e deverão conter, no mínimo:

- a) a observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade;
- b) que se dê publicidade por qualquer meio eficaz, no encerramento do exercício fiscal, ao relatório de atividades e das demonstrações contábeis da entidade, incluindo-se as certidões negativas de débitos com INSS e FGTS, colocando-os à disposição para exame de qualquer cidadão;
- c) a realização de auditoria, inclusive por auditores externos; se for o caso, a aplicação dos eventuais recursos objeto do termo de parceria;
- d) a prestação de contas de todos os recursos e bens de origem pública recebidos pela OSCIP será feita conforme determina o parágrafo

único do art. 70 da Constituição Federal, segundo o qual “prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária”.

O Decreto nº 3.100, de 30/7/1999, que regulamenta a Lei das OSCIPs, estabelece que as prestações de contas anuais das OSCIPs serão realizadas sobre a totalidade das operações patrimoniais e resultados da entidade, e deverão ser instruídas com os seguintes documentos:

- a) relatório anual de execução de atividades;
- b) demonstração do *déficit* ou *superávit* do exercício;
- c) balanço patrimonial;
- d) demonstração das origens e aplicações de recursos;
- e) demonstração das mutações do patrimônio social;
- f) notas explicativas das demonstrações contábeis, caso necessário;
- g) parecer e relatório de auditoria, que é obrigatória quando a soma dos recursos originários dos termos de parceria for maior ou igual a R\$ 600.000,00.

Além da aludida documentação, deve ser feita a prestação de contas específica do termo de parceria, comprovando-se, perante o órgão estatal parceiro, a correta aplicação dos recursos públicos recebidos e do adimplemento do objeto do termo de parceria, mediante a apresentação dos seguintes documentos:

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

CAPÍTULO VII

Controle Interno

O instrumento de gestão que permite acompanhar e criticar o desempenho das atividades, proteger os ativos, disciplinar o relacionamento dos agentes de execução com as atividades e orientar a elaboração de informação confiável, é, normalmente, denominado controle.

O controle, quando executado de forma permanente no âmbito interno da entidade e voltado para o aperfeiçoamento da organização e segurança do patrimônio, é denominado controle interno. Quando executado de fora para dentro e, normalmente, por entidade reguladora ou fiscalizadora, é denominado controle externo.

No âmbito das Entidades de Interesse Social, o controle interno pode ser executado por uma estrutura concebida com essa finalidade ou pelas demais estruturas como conselho fiscal, conselho curador ou até mesmo pela assembléia. Já o controle externo é, normalmente, executado pelo Ministério Público, a quem cabem as funções de efetuar diligências e exigir procedimentos por entidades fiscalizadoras a quem a Entidade de Interesse Social estiver subordinada.

A ação do controle interno no âmbito das Entidades de Interesse Social visa manter sob controle o patrimônio, verificar o cumprimento de acordos e contratos, zelar pelo cumprimento estatutário e pelas determinações das autoridades nos âmbitos federal, estadual e municipal.

1. Relatório periódico de atividades

O acompanhamento das atividades deve ser feito por meio de vários instrumentos e num espaço de tempo regularmente definido. O relatório periódico das atividades desenvolvidas, elaborado pelo órgão executivo da Entidade de Interesse Social, traz informações de todo o funcionamento da entidade num determinado período.

Os dados do relatório de atividades devem ser confrontados com outras informações produzidas pela entidade, como: a) com o estatuto da entidade, com o objetivo de verificar se as atividades estão amparadas pelas finalidades estatutárias da entidade; b) com as demonstrações contábeis, visando averiguar se as atividades elencadas no relatório foram devidamente registradas na contas próprias.

2. Demonstrações contábeis

As demonstrações contábeis são uma importante fonte de informações. Para isso, somente podem ser elaboradas por profissional habilitado e trazer as informações completas.

Além das demonstrações convencionais, como Balanço Patrimonial, Demonstração do *Superávit* ou *Déficit* do Exercício e Demonstração do Patrimônio Social, a entidade poderá elaborar outras demonstrações de natureza gerencial, como a Demonstração do Fluxo do Disponível e Demonstração de Informações Sociais. Todas as demonstrações devem estar assinadas por contabilista habilitado e pelo responsável legal da entidade.

3. Segregação de recursos captados e aplicados por projeto

Entre as diversas formas utilizadas pelas entidades de interesse social para alavancar recursos, destaca-se a celebração de convênios, contratos e termos de parcerias. Esses recursos têm um tratamento especial devido ao controle que deve haver sobre eles, exigindo uma contabilização que possibilite a segregação por projetos. Essa individualização permite um maior controle e possibilita elaborar a prestação de contas com mais transparência e segurança.

É importante a diferenciação dessas três formas de ajustes entre partes. Primeiramente, vamos diferenciar os contratos dos convênios que, segundo Di Pietro², são as seguintes:

- “a) no contrato, os **interesses** são opostos e contraditórios, enquanto no convênio são recíprocos; por exemplo, em um contrato de compra e venda, o vendedor quer alienar o bem para receber o melhor preço e o comprador quer adquirir o bem pagando o menor preço; no convênio, também chamado de **ato coletivo**, todos os participantes querem a mesma coisa;
- b) os entes conveniados têm **objetivos institucionais comuns** e se reúnem, por meio de convênio, para alcançá-los; por exemplo, uma universidade pública — cujo objetivo é o ensino, a pesquisa e a prestação de serviços à comunidade — celebra convênio com outra entidade, pública ou privada, para realizar um estudo, um projeto, de interesse de ambas, ou para prestar serviços de competência comum a terceiros; é o que ocorre com os convênios celebrados entre Estados e entidades particulares, tendo por

² Di Pietro, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. São Paulo: Atlas, 14. Ed., 2002, p. 292/293.

- objeto a prestação de serviços de saúde ou educação; é também o que se verifica com os convênios firmados entre estados, municípios e União em matéria tributária para coordenação dos programas de investimentos e serviços públicos e mútua assistência para fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações;
- c) no convênio, os partícipes objetivam a obtenção de um **resultado comum**, ou seja, um estudo, um ato jurídico, um projeto, uma obra, um serviço técnico, uma invenção etc., que serão usufruídos por todos os partícipes, o que não ocorre no contrato;
 - d) no convênio, verifica-se a **mútua colaboração**, que pode assumir várias formas, como repasse de verbas, uso de equipamentos, de recursos humanos e materiais, de imóveis, de *know-how* e outros; por isso mesmo, no convênio não se cogita de preço ou remuneração, que constitui cláusula inerente aos contratos;
 - e) dessa diferença resulta outra: no contrato, o valor pago a título de remuneração passa a integrar o patrimônio da entidade que o recebeu, sendo irrelevante para o repassador a utilização que será feita deste; no convênio, se o conveniado recebe determinado valor, este fica vinculado à utilização prevista no ajuste; assim, se um particular recebe verbas do poder público em decorrência de convênio, esse valor não perde a natureza de dinheiro público, só podendo ser utilizado para os fins previstos no convênio; por essa razão, a entidade está obrigada a prestar contas de sua utilização, não só ao ente repassador, como ao Tribunal de Contas;
 - f) nos contratos, “as vontades são antagônicas, se compõem, mas não se adicionam, delas resultando uma terceira espécie (vontade contratual, resultante e não soma) — ao passo que nos convênios, como nos consórcios, as vontades se somam, atuam paralelamente, para alcançar interesses e objetivos comuns” (cf. Edmir Netto de Araújo, 1992: 145).

Destaque especial deve ser dado ao penúltimo item da citação anterior (letra e), onde informa que os recursos recebidos de convênios ficam vinculados à utilização prevista no ajuste, não perdendo a natureza de dinheiro público, ficando a entidade obrigada a prestar contas de sua utilização ao órgão que lhe repassou recursos (conveniente), bem como ao Tribunal de Contas da União, ou do estado, ou do município, conforme a origem orçamentária dos recursos recebidos. Portanto, os recursos recebidos por meio de convênios não são considerados como receita, pois eles jamais perdem a natureza de dinheiro público, tanto que eventuais sobras são devolvidas.

Já no contrato, a entidade é contratada para prestar um serviço, e ao contratante interessa o cumprimento do que foi avençado, seja a prestação de um serviço ou a entrega de uma obra. O recurso é repassado à entidade e ela

não sofre qualquer restrição na sua aplicação. Portanto, no caso de contrato, os recursos recebidos são de propriedade da entidade.

Importante ressaltar que pode acontecer que, em determinados ajustes que são tipicamente de convênio, se utilize o termo contrato. No entanto, o que interessa é a essência e não a simples nomenclatura.

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

Veja que o termo de parceria muito se aproxima do convênio, pois é um acordo de cooperação entre as partes. Portanto, pode-se concluir que os recursos, como no convênio, não perderão sua característica de dinheiro público, não podendo ser considerado como receita da entidade parceira.

A contabilização dos recursos oriundos de convênios, contratos e termos de parceria já foi tratada no Capítulo V.

4. Órgãos da entidade que participam do controle interno

Embora o controle interno deva ser executado pela própria administração da entidade, outros órgãos podem participar desse controle, como é o caso do conselho fiscal e do órgão de deliberação.

Conforme a estrutura organizacional da entidade, poderá existir setor responsável pela coordenação e avaliação de todo o controle interno. Essas pessoas farão parte do corpo funcional da entidade ou, eventualmente, serão terceirizadas.

O conselho fiscal da entidade exercerá também esse controle, já que a ele cabe a fiscalização dos atos da administração. Para isso, o conselho deverá ter total independência para a realização do seu trabalho e deve, na sua composição, ter pessoas com qualificação compatível.

Os órgãos de deliberação acabam também exercendo um certo controle, uma vez que são órgãos de deliberação máxima da entidade e a eles cabe a aprovação ou reprovação das contas apresentadas pelo órgão de execução.

CAPÍTULO XIII

Gestão Operacional e Financeira

1. Avaliação

O vocábulo *avaliação* tem no seu significado acepções como: *apreciação, análise, mensuração, entre outras*. Todavia, torna-se extensivo quando aplicado num contexto processual:

- a) *avaliação formativa – feita no decorrer de um programa instrucional, visando corrigir falhas ou aperfeiçoá-lo;*
- b) *avaliação somativa – feita ao final de programa para os graus de julgamento do avaliador.*

Definições diversas existem sobre o termo avaliação. Nesse contexto, Weiss afirmou que:

“o objeto da pesquisa avaliativa é comparar os efeitos de um programa com as metas que se propôs alcançar a fim de contribuir para a tomada de decisões subseqüentes acerca do mesmo e para assim melhorar a programação futura” (Cohen: 1998).

Depreende-se que o processo avaliativo tem como objetivo atingir as metas propostas; os resultados devem ser utilizados para as decisões de ajustes, revisões e redimensões de programas futuros.

Como as palavras são dinâmicas em relação ao contexto em que são inseridas, o termo *avaliação*, nos dias atuais, é aplicado no mundo da complexidade das atividades de gestão dos negócios de natureza empresarial e social, compreendendo as variáveis qualitativas e quantitativas na mensuração dos resultados da atividade vista de *per si* e de sua gestão.

2. Avaliação de ações sociais

No âmbito das organizações sociais, a avaliação tem seus precedentes associados aos efeitos qualitativos das ações sociais promovidas pela realização dos projetos. Esta forma de pensar a avaliação foca-se nos efeitos específicos dos projetos, considerando as influências internas e externas ao projeto, e em outros efeitos não-previstos *ex ante*; isto é o que se tem denominado de avaliação de impacto (Roche, 2000).

O termo *impacto nas organizações sociais* foi definido de maneira operacional pela Oxfam e pela Novib da seguinte forma: “*mudanças sustentadas nas vidas das pessoas, que têm como causa alguma intervenção específica*” (Roche, 2000:36). Nesta linha de abordagem, foi dada a seguinte definição para a expressão avaliação de impacto:

“Avaliação de impacto é a análise sistemática das mudanças duradouras ou significativas – positivas ou negativas, planejadas ou não – nas vidas das pessoas e ocasionadas por determinada ação ou série de ações.” (Roche, 2000:37)

A expressão *mudanças duradouras* traduz a idéia de longo prazo, mas não exclui os resultados de curto prazo. O que se espera é a sua repercussão por longo tempo, nas vidas das pessoas. Assim, podemos concluir que numa avaliação de impacto de intervenções sociais, uma cadeia básica se sucede (Roche, 2000:38):

**INSUMOS → ATIVIDADES → RESULTADOS → RESULTADOS/
IMPACTOS**

(curto, médio e longo prazos)

3. Avaliação institucional

3.1. Avaliação do perfil do trabalho e do desempenho global da entidade

A avaliação institucional compreende as atividades levadas a efeito na execução e monitoramento dos projetos sociais e os planos e metas globais da entidade. Envolvem os planos de trabalho: captação de fundos, nível de aprovação de projetos negociados, implementação de projetos de geração de renda, nível qualitativo e quantitativo das aplicações de recursos nos projetos, etc.

Dessa forma, a avaliação interioriza-se na própria entidade para alcançar a gestão dos recursos dos empreendimentos sociais; foca-se, neste ponto, o planejamento, a coordenação e o controle dos recursos disponibilizados para os dirigentes das organizações buscarem o cumprimento da missão institucional.

A avaliação de elementos quantitativos das atividades sociais passa primeiro pela fase prévia do estudo de viabilidade do projeto social que será

lançado, o monitoramento de suas atividades: ação que compara um plano aos seus resultados (Cohen, 1998), para fazer as devidas correções durante o processo executório das atividades e a avaliação *ex-post* que mede os resultados finalísticos.

É importante ressaltar que a avaliação pode ser levada a efeito tanto por avaliadores externos quanto internos. Tem-se primado pela avaliação externa, em virtude de sua maior imparcialidade em relação aos executores e beneficiários dos projetos.

Para os recursos humanos, a forma de avaliação segue a mesma linha definida pelos profissionais da área que buscam mensurar o desempenho dos indivíduos, convivência em grupos, ações desenvolvidas em equipe, engajamento com a missão social da instituição, etc.

No aspecto da aplicação dos recursos institucionais financeiros e materiais, na avaliação de desempenho nas Entidades de Interesse Social, recomenda-se utilizar, com maior ênfase, o instrumental da gestão empresarial, conhecido como análise de orçamentos (*previsto x realizado*), uma vez que orçamento é um item essencial para todos os projetos elaborados por estas organizações, constituindo-se a base de aprovação financeira dos doadores, portanto, bastante familiar a seus dirigentes. Apesar de o orçamento ser um instrumento comumente utilizado pelas Entidades de Interesse Social, em todos os seus projetos para captação dos fundos perante os doadores públicos e privados, a análise da execução dos orçamentos é algo aplicado muito recentemente como forma de avaliação, e ainda de maneira muito incipiente.

Vejamos um exemplo de um quadro orçamentário, com possibilidades elementares de avaliação dos valores previstos (*aprovados, na linguagem comum das Entidades de Interesse Social*) e dos valores efetivamente gastos (*realizados*):

Itens	Valor aprovado	Gastos do período	Saldo em oeda (R \$)	Saldo em %	C rítica
	A	B	C =A -B	C /A x100	
Salários	10.000,00	9.600,00	400,00	4,00	
Encargos sociais	4.500,00	4.900,00	(400,00)	(9,00)	*
Material de consumo	2.500,00	2.800,00	(300,00)	(12,00)	*
Materiais para manutenção	3.000,00	3.000,00	0,00	0,00	
Serviços de terceiros	5.000,00	6.200,00	(1.200,00)	(24,00)	*
Totais	25.000,00	26.500,00	(1.500,00)	(6,00)	*

Este tipo de avaliação comportamental do orçamento deve ser feito em periodicidade mensal e as variações negativas, *indicadas na coluna Saldo em Moeda e com um asterisco na coluna Crítica para chamar a atenção dos gestores*. A crítica assinalada por asterisco, que se refere à realização excedente ao orçado, deve ser explicada pelo gestor.

Esta é uma medida de avaliação de desempenho não apenas dos dirigentes em relação ao monitoramento financeiro, mas também das equipes de trabalho, quando se trabalha com os dados em quantidades físicas, como demonstrado no quadro seguinte:

Itens	Unidade	Previsto	Utilizado	Diferença	Posição %	C crítica
		A	B	C = A - B	C / A x 100	
Pessoal na atividade H	Indivíduo	6	5	1	17,00	
Material didático	Peça	100	115	(15)	(15,00)	*
Material de limpeza	Peça	150	160	(10)	(6,67)	*
Combustível	Litros	400	435	(35)	(8,75)	*
Totais	-					

Vê-se que este é um tipo de monitoramento dos itens físicos previstos no orçamento, cuja discussão sistemática com a equipe de trabalho sobre as divergências detectadas traduz-se num processo de avaliação de desempenho importante, principalmente nas Entidades de Interesse Social onde os recursos financeiros são escassos.

3.2. Auditoria

A auditoria é um modelo avaliatório que tem enfoque nas contas da entidade. Toma como base de dados as informações contábeis constantes dos seus relatórios anuais e objetiva opinar sobre a veracidade e adequação das informações prestadas nos relatórios financeiros.

A auditoria nas Entidades de Interesse social, na prática, tem apenas abordado os projetos sociais de forma individualizada, não se atendo aos aspectos globais da entidade. Objetiva, exclusivamente, opinar sobre a correta aplicação dos recursos doados para uma ação social específica. A auditoria, normalmente, se apóia nas normas contratuais constantes dos documentos (contrato ou convênio) firmados com os agentes doadores. Assim, a Auditoria Independente segue as Normas Brasileiras de Contabilidade das Demonstrações Contábeis (NBC T 11) nos exames de quaisquer demonstrações contábeis.

Nesta forma de auditoria, perde-se a visão estrutural da entidade, de suas relações legais, operacionais e negociais, além dos processos globais de planejamento e controle. Mesmo reconhecendo as demandas pontuais por auditorias que focam projetos específicos, recomenda-se que as auditorias sejam sistemáticas, com periodicidade anual ou inferior e que se apoiem nas informações contábeis elaboradas e chanceladas por contador devidamente habilitado técnica e legalmente.

3.3. Revisão periódica do conselho fiscal

Todas as Entidades de Interesse Social deveriam instituir e instalar um conselho fiscal, para dar maior transparência às decisões institucionais empreendidas pelos gestores. É importante criar mecanismos de participação do conselho fiscal nas questões estratégicas da organização durante o seu planejamento e ao longo do processo executório, para oferecer uma visão abrangente aos membros do conselho fiscal em avaliar os resultados reportados periodicamente.

3.4. Gerenciamento das entidades sociais

A gestão das organizações sociais compreende, como qualquer outro empreendimento, os recursos humanos, materiais e financeiros. Neste contexto, o foco do Manual foi todo dirigido para os recursos financeiros e para os recursos materiais, ambos considerados ativos na forma tradicional, sobre os quais os gestores têm de executar o planejamento e o controle rigorosos.

3.5. Os recursos financeiros

Os recursos financeiros são como, no dizer de Brinckerhoff (2000, 179), *o sangue e a água para uma organização*. Logo, como essas organizações, normalmente, dependem de dinheiro alheio, isto é, da boa vontade e compreensão dos doadores, tendo em vista as suas políticas de apoio financeiro a projetos sociais, os administradores precisam acompanhar a passos curtos as entradas e saídas de recursos financeiros na entidade.

Para uma gestão eficiente dos recursos financeiros é necessário administrar o orçamento de operações e de investimentos.

O orçamento: para dimensionar a capacidade de a entidade administrar determinado volume de recursos, isto avaliado como um todo e não apenas projeto a projeto, recomenda-se que a entidade elabore um orçamento anual global, a partir dos objetivos de trabalho que forem traçados pela administração e aprovados

pela assembléia para se ter uma visão total da entidade. É uma consolidação de todos os orçamentos por cada linha de atividade e depois pelos insumos necessários à execução dos projetos no ano seguinte. Vejamos:

Orçamento por linha de atividade

Financiadores → Linhas de Atividades ↓	AAA R\$	BBB R\$	CCC R\$	DDD R\$	Total R\$
Educação	10.000,00	5.000,00	5.000,00	0,00	20.000,00
Saúde	5.000,00	0,00	2.000,00	0,00	7.000,00
Políticas públicas	0,00	15.000,00	0,00	0,00	15.000,00
Mobilização social	0,00	5.000,00	3.000,00	5.000,00	13.000,00
TOTAL	15.000,00	25.000,00	10.000,00	5.000,00	55.000,00

Orçamento por insumos

Linhas de Atividades → Insumos ↓	Educação R\$	Saúde R\$	Políticas públicas R\$	Mobilização Social R\$	Total R\$
Pessoal	8.000,00	3.000,00	6.500,00	0,00	17.500,00
Encargos sociais	3.360,00	1.200,00	2.730,00	0,00	7.290,00
Material didático	4.000,00	0,00	0,00	4.700,00	8.700,00
Material de consumo	2.500,00	2.000,00	1.060,00	2.310,00	7.870,00
Transporte	1.190,00	470,00	4.000,00	5.370,00	11.030,00
Subtotal	19.050,00	6.670,00	14.290,00	12.380,00	52.390,00
Imprevistos	950,00	330,00	710,00	620,00	2.610,00
TOTAL	20.000,00	7.000,00	15.000,00	13.000,00	55.000,00

O valor dos imprevistos varia até o máximo de 5%. Representa aqueles gastos que podem ocorrer de surpresa, não-incluídos no orçamento, ou que atendam a variações de preços dos insumos, ocasionados pelas variações normais do mercado.

3.6. Plano de desembolso

O plano de desembolso é um planejamento encaminhado para o financiador de cada projeto para que este efetue as transferências financeiras dos recursos aprovados para o projeto. Este plano de desembolso deve ser elaborado mediante o levantamento das necessidades de cada fase de execução do projeto, com o seguinte fluxo:

**IMPLANTAÇÃO → DESENVOLVIMENTO → CONCLUSÃO →
APRESENTAÇÃO DE RESULTADOS**

(Inclui os processos de monitoramento e avaliação)

Estas necessidades se referem aos insumos necessários, em função das estratégias e logísticas adotadas.

O plano de desembolso é importante porque oferece ao financiador a segurança de que os gestores têm conhecimento dos recursos necessários para cada fase do projeto, e que não faria sentido solicitação de desembolso em parcelas iguais se, por exemplo, no início do projeto fossem necessários 70% dos recursos totais.

3.7. Fluxo do disponível

O fluxo do disponível ou fluxo de caixa, já comentado no Capítulo V, é um instrumento de controle financeiro recomendável a todas as Entidades de Interesse Social. Porém, referido instrumento deve ser utilizado, também, como instrumento preditivo de sobra ou de escassez de recursos financeiros. Assim, deve-se partir do orçamento de operações e de investimento e, a partir da previsão das atividades que deverão ser executadas, efetuar a projeção das receitas que serão recebidas dos doadores e aquelas que poderão ser ganhas por meio da geração de renda própria e contrapor o total dos ingressos previstos às necessidades de desembolso na forma das despesas projetadas. Essas projeções devem ser efetuadas por valores mensais, onde serão identificados eventuais excedentes ou necessidade de embolso complementar.

Exemplo de Fluxo do Disponível

Meses → Receitas/Gastos ↓	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maiο	Junho	Total
1. Receitas							
Saldo disponível	0,00	7.285,00	3.825,00	415,00	455,00	(5,00)	0,00
A receber	20.000,00	0,00	0,00	5.000,00	3.000,00	0,00	28.000,00
Subtotal	20.000,00	7.285,00	3.825,00	5.415,00	3.455,00	(5,00)	0,00
2. Gastos							
Pessoal	1.450,00	1.450,00	1.450,00	1.450,00	1.450,00	1.450,00	8.700,00
Encargos sociais	610,00	610,00	610,00	610,00	610,00	610,00	3.660,00
Material didático	5.655,00	0,00	0,00	1.200,00	0,00	0,00	6.855,00
Material de consumo	3.500,00	500,00	450,00	600,00	500,00	0,00	5.550,00
Transporte	1.500,00	900,00	900,00	1.100,00	900,00	900,00	6.200,00
Subtotal	12.715,00	3.460,00	3.410,00	4.960,00	3.460,00	2.960,00	30.965,00
3. Saldo disponível ao final do mês (1- 2)	7.285,00	3.825,00	415,00	455,00	(5,00)	(2.965,00)	(2.965,00)

O fluxo de caixa acima nos informa que a entidade prevê receber um total de R\$ 28.000,00 em três parcelas, nos meses de janeiro, abril e maio. Entretanto, o montante dos gastos fixos previstos é de R\$ 30.965,00, o que levará a um *deficit* financeiro de R\$ 2.965,00. Como instrumento preditivo, o fluxo de caixa estará cumprindo sua finalidade de informar aos gestores a necessidade de obtenção de R\$ 2.965,00 para satisfação das necessidades de desembolso nos dois meses futuros.

Se o gestor efetuar este tipo de previsão financeira, estará se antecipando às circunstâncias de dificuldades financeiras da entidade e, logo no mês de janeiro, poderá tomar as decisões necessárias para evitar o problema, isto é, antes mesmo de acontecer, e não precisará tomar medidas corretivas que podem não surtir os efeitos esperados.

3.8. Indicadores de avaliação de desempenho

Neste tópico, procurou-se apresentar uma abordagem sobre as possibilidades de indicadores para a avaliação de desempenho das Entidades de Interesse Social. Dada a estrutura de procedimentos demonstrada neste Manual, estão apresentadas algumas sugestões, todavia, separando-se por índices financeiros e econômicos, que visam dar um enfoque qualitativo aos números das demonstrações contábeis, e índices de eficiência de gestão, que visam avaliar o perfil dos recursos em relação aos beneficiários, trazendo a possibilidade de avaliação qualitativa de desempenho.

3.9. Sugestões de índices para avaliação de desempenho

Índices financeiros e econômicos		
Expressão	Título	Finalidade
AC/PC	Liquidez Corrente	Ativos circulantes disponíveis para liquidar obrigações de curto prazo.
Disponível/Saldo de projetos	Liquidez Específica	Expressa o montante de recursos disponíveis para cumprir as atividades do projeto no período seguinte.
Patrimônio Social/Imobilizado X100	Grau de Imobilização do PS	Expressa o percentual de imobilização do patrimônio social.
PC/PC+ELP+PS X 100	Grau de endividamento a curto prazo	Expressa o percentual de endividamento a curto prazo.
PC+ELP/PC+PELP+PS X 100	Grau de endividamento Geral	Expressa o percentual de endividamento total.
Despesa realizada/Receita recebida X100	Relação de despesa realizada dos projetos e receitas recebidas	Expressa o percentual das despesas efetivamente realizadas em relação às receitas recebidas no período. Deve ser analisado em separado: doações vinculadas a projetos e os recursos próprios.
Gratuidade/Despesa total X100	Relação gratuidade e despesas totais	Avaliar o percentual de gratuidades concedidas no período em relação às despesas totais.
Gratuidade/Receita total X 100	Relação gratuidade e receitas totais	Avaliar o percentual de gratuidades recebidas no período em relação às receitas totais.
Despesas por atividade/Despesa total X100	Participação de cada atividade nas despesas totais	Avalia o nível de representatividade de cada atividade nas despesas totais.
Receitas por atividade/Receita total X100	Participação de cada atividade nas receitas totais	Avalia o nível de representatividade das receitas auferidas em relação a receita total.
Receitas próprias/Receita Total X100	Esforço de captação própria	Avalia a capacidade de de uma entidade gerar renda própria em receitas totais.

Índices de eficiência de gestão		
Expressão	Título	Finalidade
Despesa realizada/número de beneficiários	Eficiência aplicação recursos	na dos Avalia o valor unitário gasto por beneficiário. Pode se tratar de recuperação de crianças de rua, de gastos por crianças em escola, por idoso em lares de apoio, pacientes em hospital, etc.
Despesa realizada/área demarcada	Eficiência aplicação recursos	na dos Avalia o valor unitário gasto por área demarcada, quando se tratar de projeto indígena. Substituindo-se por área apenas, tem-se o gasto unitário por área de atuação.
Custo orçado/custo realizado X100	Eficiência controle recursos	no dos Avalia a capacidade de previsão e planejamento. É interessante que seja feito por projetos.
Área construída em m ² /beneficiários	Eficiência estrutura física	da Avalia a acomodação dos beneficiários por metro quadrado.
Ativos/Beneficiários	Eficiência distribuição ativos diversos	na de Avalia os resultados alcançados na aplicação de ativos como medicamentos, vacinas, cestas básicas, material escolar, etc.

Estes indicadores aqui apresentados são apenas sugestões. Outros podem ser desenvolvidos pelos usuários dos relatórios contábeis e gerenciais, para melhor avaliação do desempenho da gestão das Entidades de Interesse Social.

CAPÍTULO IX

Regulamentação das Entidades de Interesse Social no Brasil

A legislação brasileira tem dedicado tratamento diferenciado às Entidades de Interesse Social, principalmente quando relacionado com procedimentos de tributação que visam conceder benefícios por meio da renúncia fiscal.

A concessão desses benefícios, embora relevante, ainda reflete uma ação tímida do Estado, tendo em vista que alguns deles não se estendem a todas as entidades, como, por exemplo, a renúncia da contribuição patronal à previdência social, por exigir rigorosos critérios seletivos.

Outros benefícios, porém, com exigências mais amenas, são extensivos a todas as entidades, como, por exemplo, a renúncia do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido relativos ao *superávit* apurado na exploração das atividades próprias.

A administração de alguns benefícios da renúncia fiscal e da carga tributária suportada pelas Entidades de Interesse Social requer conhecimento da legislação aplicada e das atividades exploradas por cada entidade, principalmente em relação ao cumprimento das obrigações acessórias que são essenciais para garantir os benefícios.

Assim, no contexto geral, a regulamentação dos benefícios da renúncia fiscal oferecida pelo Estado às Entidades de Interesse Social está inserida na legislação própria de cada tributo e demonstrada no transcorrer deste Capítulo.

1. Regulamentação da renúncia fiscal do imposto sobre a renda

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

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

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

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

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

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

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

2. Regulamentação da renúncia fiscal da contribuição patronal à previdência social

Os benefícios da renúncia fiscal relativa à contribuição patronal à previdência social, disponibilizados às Entidades de Interesse Social, estão regulamentados pelos arts. 206 a 210 do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, que assim se manifestam:

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

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal;

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

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

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

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais,

apresentando, anualmente, relatório circunstanciado de suas atividades ao Instituto Nacional do Seguro Social; e

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

VII - esteja em situação regular em relação às contribuições sociais. (Inciso incluído pelo Decreto nº 4.032, de 26.11.2001)

§ 1º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem destes necessitar.

§ 2º Considera-se pessoa carente a que comprove não possuir meios de prover a própria manutenção, nem tê-la provida por sua família, bem como ser destinatária da Política Nacional de Assistência Social, aprovada pelo Conselho Nacional de Assistência Social.

§ 3º Para efeito do parágrafo anterior, considera-se não possuir meios de prover a própria manutenção, nem tê-la provida por sua família, a pessoa cuja renda familiar mensal corresponda a, no máximo, R\$ 271,99 (duzentos e setenta e um reais e noventa e nove centavos), reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento do benefício de prestação continuada da assistência social.

§ 4º Considera-se também de assistência social beneficente a pessoa jurídica de direito privado que, anualmente, ofereça e preste efetivamente, pelo menos, sessenta por cento dos seus serviços ao Sistema Único de Saúde, não se lhe aplicando o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo.

§ 5º A isenção das contribuições é extensiva a todas as entidades mantidas, suas dependências, estabelecimentos e obras de construção civil da pessoa jurídica de direito privado beneficente, quando por ela executadas e destinadas a uso próprio.

§ 6º A isenção concedida a uma pessoa jurídica não é extensiva e nem abrange outra pessoa jurídica, ainda que esta seja mantida por aquela, ou por ela controlada.

§ 7º O Instituto Nacional do Seguro Social verificará, periodicamente, se a pessoa jurídica de direito privado beneficente

continua atendendo aos requisitos de que trata este artigo.

§ 8º O Instituto Nacional do Seguro Social cancelará a isenção da pessoa jurídica de direito privado beneficente que não atender aos requisitos previstos neste artigo, a partir da data em que deixar de atendê-los, observado o seguinte procedimento:

I - se a fiscalização do Instituto Nacional do Seguro Social verificar que a pessoa jurídica a que se refere este artigo deixou de cumprir os requisitos nele previstos, emitirá Informação Fiscal na qual relatará os fatos que determinaram a perda da isenção;

II - a pessoa jurídica de direito privado beneficente será cientificada do inteiro teor da Informação Fiscal, sugestões e conclusões emitidas pelo Instituto Nacional do Seguro Social e terá o prazo de quinze dias para apresentação de defesa e produção de provas;

III - apresentada a defesa ou decorrido o prazo sem manifestação da parte interessada, o Instituto Nacional do Seguro Social decidirá acerca do cancelamento da isenção, emitindo Ato Cancelatório, se for o caso; e

IV - cancelada a isenção, a pessoa jurídica de direito privado beneficente terá o prazo de quinze dias, contados da ciência da decisão, para interpor recurso com efeito suspensivo ao Conselho de Recursos da Previdência Social.

*§ 9º Não cabe recurso ao Conselho de Recursos da Previdência Social da decisão que cancelar a isenção com fundamento nos incisos I, II e III do **caput**.*

§ 10. O Instituto Nacional do Seguro Social comunicará à Secretaria de Estado de Assistência Social, à Secretaria Nacional de Justiça, à Secretaria da Receita Federal e ao Conselho Nacional de Assistência Social o cancelamento de que trata o § 8º.

§ 11. As pessoas jurídicas de direito privado beneficentes, resultantes de cisão ou desmembramento das que se encontram em gozo de isenção nos termos deste artigo, poderão requerê-la, sem qualquer prejuízo, até quarenta dias após a cisão ou o desmembramento, podendo, para tanto, valer-se da mesma documentação que possibilitou o reconhecimento da isenção da pessoa jurídica que lhe deu origem.

§ 12. *A existência de débito em nome da requerente, observado o disposto no § 13, constitui motivo para o cancelamento da isenção, com efeitos a contar do primeiro dia do segundo mês subsequente àquele em que a entidade se tornou devedora de contribuição social. (Parágrafo incluído pelo Decreto nº 4.032, de 26.11.2001)*

§ 13. *Considera-se entidade em débito, para os efeitos do § 12 deste artigo e do § 3º do art. 208, quando contra ela constar crédito da seguridade social exigível, decorrente de obrigação assumida como contribuinte ou responsável, constituído por meio de notificação fiscal de lançamento, auto-de-infração, confissão ou declaração, assim entendido, também, o que tenha sido objeto de informação na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social. (Parágrafo incluído pelo Decreto nº 4.032, de 26.11.2001)*

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

§ 1º *O valor da isenção a ser usufruída pela pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos da área de educação corresponde ao percentual resultante da relação existente entre o valor efetivo total das vagas cedidas, integral e gratuitamente, e a receita bruta mensal proveniente da venda de serviços e de bens não integrantes do ativo imobilizado, acrescida da receita decorrente de doações particulares, a ser aplicado sobre o total das contribuições sociais devidas.*

§ 2º *Não será considerado, para os fins do cálculo da isenção de que trata o parágrafo anterior, o valor das vagas cedidas com gratuidade parcial, nem cedidas a alunos não carentes.*

§ 3º *O valor da isenção a ser usufruída pela pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos que presta serviços ao Sistema Único de Saúde corresponde ao percentual resultante da relação existente entre a receita auferida com esses serviços e o total*

da receita bruta mensal proveniente da venda de serviços e de bens não integrantes do ativo imobilizado, acrescida da receita decorrente de doações particulares, excluída a receita decorrente dos atendimentos ao Sistema Único de Saúde, a ser aplicado sobre o total das contribuições sociais devidas.

§ 4º O cálculo do percentual de isenção a ser utilizado mês a mês será efetuado tomando-se por base as receitas de serviços e contribuições relativas ao mês anterior ao da competência, à exceção do mês de abril de 1999, que será efetuado tomando-se por base os valores do próprio mês.

§ 5º No caso de pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos que preste simultaneamente serviços nas áreas de educação e saúde, a isenção a ser usufruída será calculada nos termos dos §§ 1º e 3º, em relação a cada uma daquelas atividades, isoladamente.

§ 6º O recolhimento das contribuições previstas nos arts. 201 e 202, para a pessoa jurídica de direito privado de que trata este artigo, deduzida a isenção calculada com base nos §§ 1º e 3º, deverá ser efetuado até o dia dois do mês seguinte ao da competência.

§ 7º A isenção das contribuições é extensiva a todas as entidades mantidas, suas dependências, estabelecimentos e obras de construção civil da pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos, quando por ela executadas e destinadas a uso próprio, desde que voltadas a atividades educacionais ou de atendimento ao Sistema Único de Saúde, na forma deste Regulamento.

§ 8º O Instituto Nacional do Seguro Social verificará, periodicamente, se a pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos continua atendendo aos requisitos de que trata este artigo.

*§ 9º Caberá ao órgão gestor municipal de assistência social, bem como ao respectivo conselho, acompanhar e fiscalizar a concessão das vagas, integrais e gratuitas, cedidas anualmente pela pessoa jurídica de direito privado de que trata o **caput**.*

*§ 10. Aplica-se à pessoa jurídica de direito privado de que trata o **caput** o disposto nos §§ 2º, 3º, 6º, 8º, 9º, 10 e 11 do art. 206.*

*§ 11. Para os efeitos deste artigo, considera-se carente o aluno de curso de educação superior cuja renda familiar mensal **per capita***

corresponda, no máximo, a R\$ 313,83 (trezentos e treze reais e oitenta e três centavos), reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento do benefício de prestação continuada da assistência social.

art. 208. A pessoa jurídica de direito privado deve requerer o reconhecimento da isenção ao Instituto Nacional do Seguro Social, em formulário próprio, juntando os seguintes documentos:

I - decretos declaratórios de entidade de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II - Registro e Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pelo Decreto nº 4.032, de 26.11.2001)

III - estatuto da entidade com a respectiva certidão de registro em cartório ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas;

IV - ata de eleição ou nomeação da diretoria em exercício, registrada em cartório ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas;

V - comprovante de entrega da declaração de imunidade do imposto de renda de pessoa jurídica, fornecido pelo setor competente do Ministério da Fazenda;

VI - relação nominal de todas as suas dependências, estabelecimentos e obras de construção civil, identificados pelos respectivos números de inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica ou matrícula no Cadastro Específico do Instituto Nacional do Seguro Social; e

VII - resumo de informações de assistência social, em formulário próprio.

§ 1º O Instituto Nacional do Seguro Social decidirá sobre o pedido no prazo de trinta dias contados da data do protocolo.

§ 2º Deferido o pedido, o Instituto Nacional do Seguro Social expedirá Ato Declaratório e comunicará à pessoa jurídica requerente a decisão sobre o pedido de reconhecimento do direito à isenção, que gerará efeito a partir da data do seu protocolo.

§ 3º A existência de débito em nome da requerente constitui impedimento ao deferimento do pedido até que seja regularizada

a situação da entidade requerente, hipótese em que a decisão concessória da isenção produzirá efeitos a partir do 1º dia do mês em que for comprovada a regularização da situação. (Redação dada pelo Decreto nº 4.032, de 26.11.2001)

§ 4º No caso de não ser proferida a decisão de que trata o § 1º, o interessado poderá reclamar à autoridade superior; que apreciará o pedido da concessão da isenção requerida e promoverá a apuração de eventual responsabilidade do servidor omissor, se for o caso.

§ 5º Indeferido o pedido de isenção, cabe recurso ao Conselho de Recursos da Previdência Social, que decidirá por uma de suas Câmaras de Julgamento.

§ 6º Os documentos referidos nos incisos I a V poderão ser apresentados por cópia, conferida e autenticada pelo servidor encarregado da instrução, à vista dos respectivos originais.

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

I - localização de sua sede;

II - nome e qualificação completa de seus dirigentes;

III - relação dos seus estabelecimentos e obras de construção civil identificados pelos respectivos números do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica ou no Cadastro Específico do Instituto Nacional do Seguro Social;

IV - descrição pormenorizada dos serviços assistenciais, de educação ou de saúde prestados a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência, mencionando a quantidade de atendimentos e os respectivos custos, para o caso da pessoa jurídica de direito privado a que se refere o art. 206;

V - demonstrativo mensal por atividade, no qual conste a quantidade de atendimentos gratuitos oferecidos a pessoas carentes, o valor efetivo total das vagas cedidas, a receita

proveniente dos atendimentos prestados ao Sistema Único de Saúde, o valor da receita bruta, da contribuição social devida, o percentual e o valor da isenção usufruída, para o caso da pessoa jurídica de direito privado a que se refere o art. 207; e

VI - resumo de informações de assistência social.

*§ 1º A pessoa jurídica de direito privado de que trata o **caput** será, ainda, obrigada a manter à disposição do Instituto Nacional do Seguro Social, durante dez anos, os seguintes documentos:*

I - balanço patrimonial e da demonstração de resultado do exercício, com discriminação das receitas e despesas, relativos ao exercício anterior, para o caso da pessoa jurídica de direito privado de que trata o art. 206;

II - demonstrações contábeis e financeiras relativas ao exercício anterior, para o caso da pessoa jurídica de direito privado de que trata o art. 207, abrangendo:

- a) balanço patrimonial;*
- b) demonstração de resultado do exercício, com discriminação das receitas e despesas;*
- c) demonstração de mutação de patrimônio; e*
- d) notas explicativas.*

*§ 2º A pessoa jurídica de direito privado de que trata o **caput** deverá apresentar, até 31 de janeiro de cada ano, plano de ação das atividades a serem desenvolvidas durante o ano em curso.*

§ 3º A pessoa jurídica de direito privado manterá, ainda, as folhas de pagamento relativas ao período, bem como os respectivos documentos de arrecadação que comprovem o recolhimento das contribuições ao Instituto Nacional do Seguro Social, além de outros documentos que possam vir a ser solicitados pela fiscalização do Instituto, devendo, também, registrar na sua contabilidade, de forma discriminada, os valores aplicados em gratuidade, bem como o valor correspondente à isenção das contribuições previdenciárias a que fizer jus.

§ 4º O Ministério da Previdência e Assistência Social poderá determinar à pessoa jurídica de direito privado isenta das contribuições sociais nos termos dos arts. 206 ou 207 que obedeça a plano de contas padronizado segundo critérios por

ele definidos, aos princípios fundamentais de contabilidade e às normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade.

§ 5º Aplicam-se à pessoa jurídica de direito privado no exercício do direito à isenção as demais normas de arrecadação, fiscalização e cobrança estabelecidas neste Regulamento.

*§ 6º A falta da apresentação do relatório anual circunstanciado ou de qualquer documento que o acompanhe ao Instituto Nacional do Seguro Social constitui infração ao inciso III do **caput** do art. 225.*

§ 7º A pessoa jurídica de direito privado que se enquadre nos arts. 206 ou 207 deverá manter, em seu estabelecimento, em local visível ao público, placa indicativa da respectiva disponibilidade de serviços gratuitos de assistência social, educacionais ou de saúde a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência, indicando tratar-se de pessoa jurídica de direito privado abrangida pela isenção de contribuições sociais, segundo modelo estabelecido pelo Ministério da Previdência e Assistência Social.

art. 210. O Instituto Nacional do Seguro Social, a Secretaria de Estado de Assistência Social e o Conselho Nacional de Assistência Social manterão intercâmbio de informações, observados os seguintes procedimentos:

I - o Conselho Nacional de Assistência Social comunicará mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social e à Secretaria de Estado de Assistência Social as decisões sobre deferimento ou indeferimento dos pedidos de concessão ou renovação do Registro e do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos;

II - os Conselhos de Assistência Social dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e os órgãos gestores desses entes estatais comunicarão, a qualquer época, ao Instituto Nacional do Seguro Social, à Secretaria de Estado de Assistência Social e ao Conselho Nacional de Assistência Social as irregularidades verificadas na oferta dos serviços assistenciais prestados pela pessoa jurídica de direito privado abrangida pela isenção de contribuições sociais; e

III - o Instituto Nacional do Seguro Social repassará à Secretaria de Estado de Assistência Social e ao Conselho Nacional de Assistência Social as informações de assistência social relativas

às pessoas jurídicas de direito privado abrangidas pela isenção de contribuições sociais.

Parágrafo único. O Instituto Nacional do Seguro Social publicará anualmente, até 30 de junho, para fins de controle de fiscalização, informando à Secretaria de Estado de Assistência Social, ao Conselho Nacional de Assistência Social, à Secretaria da Receita Federal e à Secretaria Nacional de Justiça, a lista das entidades beneficentes ou as isentas a que se referem os arts. 206 e 207, especialmente as de educação e de saúde.”

Outra forma de regulação das entidades de interesse social no Brasil surgiu com a Lei 9.790, de 23 de março de 1999, que instituiu as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, conhecidas pela sigla OSCIP. Essa lei estabelece critérios seletivos para que uma entidade de interesse social possa candidatar-se a uma OSCIP, conforme definido no art. 3º.

“art. 3º A qualificação instituída por esta Lei, observado em qualquer caso, o princípio da universalização dos serviços, no respectivo âmbito de atuação das Organizações, somente será conferida às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, cujos objetivos sociais tenham pelo menos uma das seguintes finalidades:

I - promoção da assistência social;

II - promoção da cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico;

III - promoção gratuita da educação, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta Lei;

IV - promoção gratuita da saúde, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta Lei;

V - promoção da segurança alimentar e nutricional;

VI - defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável;

VII - promoção do voluntariado;

VIII - promoção do desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza;

IX - experimentação, não lucrativa, de novos modelos sócio-produtivos e de sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito;

X - promoção de direitos estabelecidos, construção de novos direitos e assessoria jurídica gratuita de interesse suplementar;

XI - promoção da ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos, da democracia e de outros valores universais;

XII - estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos que digam respeito às atividades mencionadas neste artigo.

Parágrafo único. Para os fins deste artigo, a dedicação às atividades nele previstas configura-se mediante a execução direta de projetos, programas, planos de ações correlatas, por meio da doação de recursos físicos, humanos e financeiros, ou ainda pela prestação de serviços intermediários de apoio a outras organizações sem fins lucrativos e a órgãos do setor público que atuem em áreas afins.”

3. Regulamentação das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público

As Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, conhecidas como OSCIPs, foram instituídas pela Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999. Como citado em capítulo anterior, a referida lei vem sendo considerada o marco do Terceiro Setor no Brasil. No art. 2º, estão relacionadas as entidades e respectivas atividades que não podem requerer a qualificação de OSCIP, e no art. 3º estão relacionadas as exigências para que uma entidade de interesse social possa obter a referida qualificação.

“art. 2º Não são passíveis de qualificação como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, ainda que se dediquem de qualquer forma às atividades descritas no art. 3º desta Lei:

I - as sociedades comerciais;

II - os sindicatos, as associações de classe ou de representação de categoria profissional;

III - as instituições religiosas ou voltadas para a disseminação de credos, cultos, práticas e visões devocionais e confessionais;

IV - as organizações partidárias e assemelhadas, inclusive suas fundações;

V - as entidades de benefício mútuo destinadas a proporcionar bens ou serviços a um círculo restrito de associados ou sócios;

VI - as entidades e empresas que comercializam planos de saúde e assemelhados;

VII - as instituições hospitalares privadas não gratuitas e suas mantenedoras;

VIII - as escolas privadas dedicadas ao ensino formal não gratuito e suas mantenedoras;

IX - as organizações sociais;

X - as cooperativas;

XI - as fundações públicas;

XII - as fundações, sociedades civis ou associações de direito privado criadas por órgão público ou por fundações públicas;

XIII - as organizações creditícias que tenham quaisquer tipo de vinculação com o sistema financeiro nacional a que se refere o art. 192 da Constituição Federal.”

”art. 3º A qualificação instituída por esta Lei, observado em qualquer caso, o princípio da universalização dos serviços, no respectivo âmbito de atuação das Organizações, somente será conferida às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, cujos objetivos sociais tenham pelo menos uma das seguintes finalidades:

I - promoção da assistência social;

II - promoção da cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico;

III - promoção gratuita da educação, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta Lei;

IV - promoção gratuita da saúde, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta Lei;

V - promoção da segurança alimentar e nutricional;

VI - defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável;

VII - promoção do voluntariado;

VIII - promoção do desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza;

IX - experimentação, não lucrativa, de novos modelos sócio-produtivos e de sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito;

X - promoção de direitos estabelecidos, construção de novos direitos e assessoria jurídica gratuita de interesse suplementar;

XI - promoção da ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos, da democracia e de outros valores universais;

XII - estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos que digam respeito às atividades mencionadas neste artigo.

Parágrafo único. Para os fins deste artigo, a dedicação às atividades nele previstas configura-se mediante a execução direta de projetos, programas, planos de ações correlatas, por meio da doação de recursos físicos, humanos e financeiros, ou ainda pela prestação de serviços intermediários de apoio a outras organizações sem fins lucrativos e a órgãos do setor público que atuem em áreas afins.”

4. Regulamentação contábil

A regulamentação contábil, como orientação básica para registro e evidenciação das transações praticadas pelas Entidades de Interesse Social, foi disciplinada pelo Conselho Federal de Contabilidade por meio das NBCs T 10.4 e 10.19, que segregaram essas entidades em fundações e entidades sem fins lucrativos.

Tanto a NBC T 10.4 quanto a NBC T 10.19 devem ser aplicadas em contexto amplo e, em especial, os itens 10.4.1.2 e 10.4.5.2, relativos às fundações, e os itens 10.19.1.6, 10.19.2.5, 10.19.2.6 e 10.19.3.2, relativos às entidades sem fins lucrativos.

O contexto deste Manual transcende as normas citadas e deverá provocar, de forma natural, a adequação das referidas NBCs à evolução das Entidades de Interesse Social no Brasil.

Bibliografia

BRINCKKERHOFF, Peter C. *Mission-Based Management – Leading your Not-for-Profit in the 21^a Century*, John Wiley & Sons, Inc, 2. ed., New York, 2000.

ANDRADE, Alvaro Pereira; BARROS, Maria das Dores et alli. *Administração Financeira para Organizações da Sociedade Civil*. Periópolis: Brasília, 2003.

ASB. Accounting Standard Board. *Accounting and reporting by charities: statement of recommended practice*. 2000.

BENICIO, João Carlos. *Gestão Financeira para Organizações da Sociedade Civil*. Global: São Paulo, 2000.

BUARQUE, Christovam. *Avaliação econômica de projetos*. 1994.

CODIGO CIVIL BRASILEIRO. Editora Escala, 2003.

COHEN, Ernesto. *Avaliação de Projetos Sociais*. 1998.

CRUZ, Célia Meireles; ESTRAVIZ, Marcelo. *Captação de Diferentes Recursos para Organizações sem Fins Lucrativos*. Global: São Paulo, 2000.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DINIZ, Gustavo Saad. *Direito das fundações privadas: teoria geral e exercício de atividades econômicas*. Porto Alegre: Síntese, 2000.

FOSTER, Mary; BECKER, Howard; TERRANO, Richard. *Non-profit reporting*. Gaithersburg: Aspen Law, 2001.

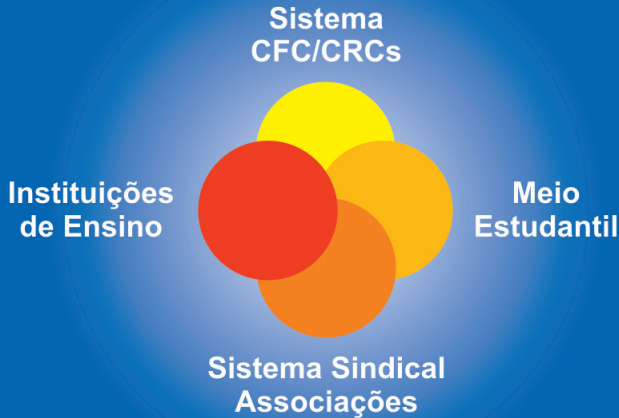
FREZATTI, Fábio. *Orçamento Empresarial – Planejamento e Controle Gerencial*. Atlas: São Paulo, 1999.

HUDSON, Mike. *Administrando Organizações do Terceiro Setor – O desafio de administrar sem receita*, São Paulo: Makron Books, 1999.

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

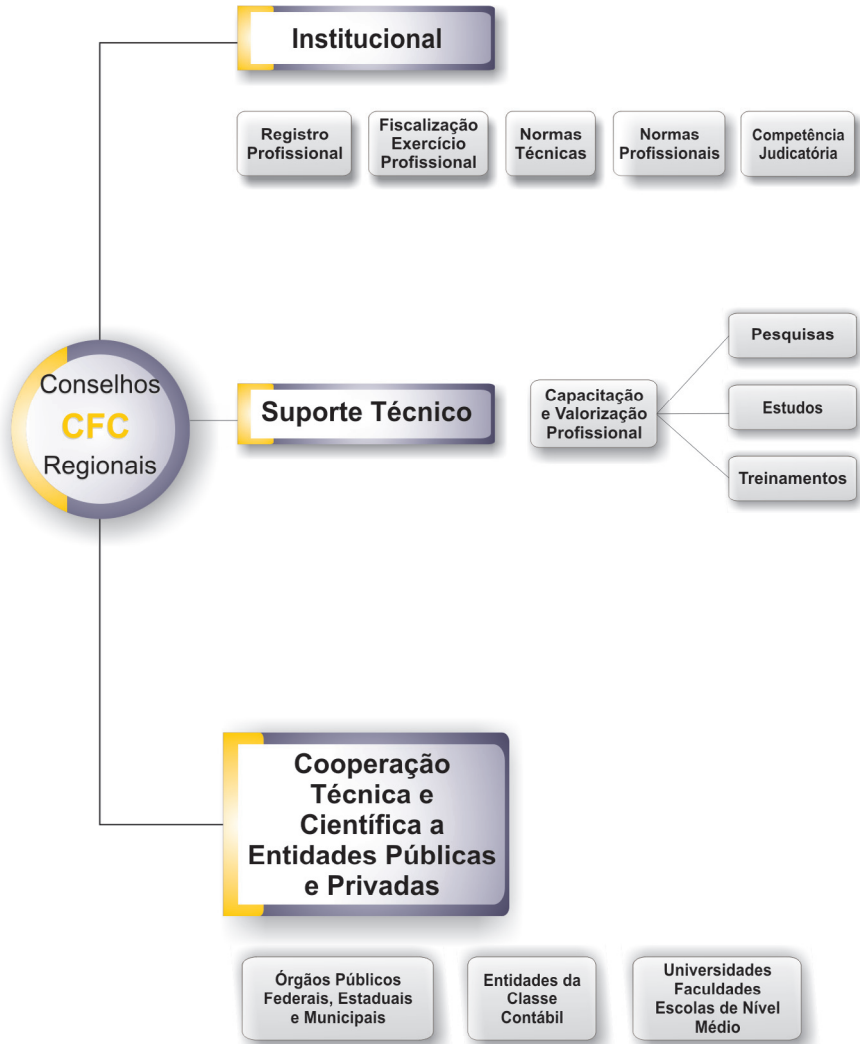
PAES, José Eduardo Sabo. *Fundações e Entidades de Interesse Social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários*. 4. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2003.

SISTEMA CONTÁBIL BRASILEIRO



ESTRUTURA DO SISTEMA CONTÁBIL BRASILEIRO





PERFIL DO SISTEMA CFC/CRCs

O Sistema CFC/CRCs é constituído pelo Conselho Federal de Contabilidade e pelos 27 Conselhos Regionais, um em cada Unidade da Federação. Foi criado em 27 de maio de 1946, por meio do Decreto-Lei nº 9.295/46. Os Conselhos de Contabilidade são entidades de fiscalização do exercício profissional, com personalidade jurídica própria e específica.

As atribuições básicas do CFC, nos termos da legislação em vigor, são orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil. Os Conselhos Regionais de Contabilidade desenvolvem o trabalho de fiscalização em sua base jurisdicional.

O Sistema CFC/CRCs é mantido, exclusivamente, pelas anuidades pagas pelos contadores, técnicos em contabilidade e empresas de serviços contábeis. Não recebe, portanto, nenhum subsídio ou repasse financeiro de quaisquer entidades, públicas ou privadas. Esta contribuição anual ou anuidade cobre todos os investimentos em programas e projetos, retornando em forma de benefícios para a própria Classe Contábil e à sociedade brasileira em geral.

A profissão contábil registra, atualmente, 334.158 profissionais e 63.358 empresas de serviços contábeis. Possui uma estrutura de representatividade que abrange, além do Sistema CFC/CRCs, uma federação nacional de empresas de serviços contábeis, oito federações regionais de Contabilistas e mais de 350 entidades sindicais e associativas, de Contabilistas e de empresas de serviços contábeis. Além dessa organização, existem, no Brasil, cerca de 650 Faculdades de Ciências Contábeis, com mais de 250.000 estudantes de Ciências Contábeis, os nossos futuros profissionais de Contabilidade.

A gestão do Conselho Federal e dos Conselhos Regionais de Contabilidade é de responsabilidade de seus Conselheiros. Os Conselheiros são profissionais de Contabilidade eleitos por voto direto dos contabilistas brasileiros, que prestam serviços nestas entidades de forma voluntária e honorificamente, isto é, sem receber nenhuma remuneração para tal. Colaboram com o Sistema CFC/CRCs, atualmente, 706 Conselheiros, 699 Delegados e mais de 1.000 profissionais que integram os diversos Grupos de Trabalhos e Comissões de Estudo, encarregadas de tarefas específicas.

Dentro da filosofia de maior integração com a sociedade, o Sistema CFC/CRCs responde por ações que vão desde a orientação, normatização e

fiscalização do exercício profissional, aos projetos de educação continuada e desenvolvimento de projetos e campanhas nacionais que dão destaque à Gestão Fiscal Responsável e à formação da consciência de cidadania, como a Campanha Nacional de Doação de Sangue e a Campanha de Combate à Corrupção no Brasil, entre outros trabalhos voluntários dos Contabilistas brasileiros.

Conselho Federal de Contabilidade

Biênio 2008/2009

DIRETORIA

Contadora Maria Clara Cavalcante Bugarim
Presidente

Contador Enory Luiz Spinelli
Vice-presidente de Fiscalização, Ética e Disciplina

Contadora Luci Melita Vaz
Vice-presidente de Registro

Contador Nelson Mitimasa Jinzenji
Vice-presidente Técnico

Contador Adeildo Osorio de Oliveira
Vice-presidente de Controle Interno

Contador José Martonio Alves Coelho
Vice-presidente de Desenvolvimento Profissional

Contador Juarez Domingues Carneiro
Vice-presidente de Desenvolvimento Operacional

Contadora Silvia Mara Leite Cavalcante
Vice-presidente de Administração

Técnico em Contabilidade José Odilon Faustino
Coordenador-Adjunto da Câmara de Fiscalização, Ética e Disciplina

Contador Sebastião Célio Costa Castro
Coordenador-Adjunto da Câmara de Registro

Técnico em Contabilidade Bernardo Rodrigues de Souza
Representante dos téc. em Contabilidade no Conselho Diretor

CÂMARA DE REGISTRO

Contadora Luci Melita Vaz
Coordenadora da Câmara

Conselheiros Efetivos
Luiz Henrique de Souza
Bernardo Rodrigues de Sousa
Grimaldi Gonçalves Dantas

Contador Sebastião Célio Costa Castro
Coordenador-Adjunto da Câmara

Conselheiros Suplentes
Orismar Parreira Costa
Delmiro da Silva Moreira
Elizabeth Coimbra Lisboa Gonçalves
Aluisio Pires de Oliveira
Gilsandro Costa de Macedo

CÂMARA DE FISCALIZAÇÃO, ÉTICA E DISCIPLINA

Contador Enory Luiz Spinelli
Coordenador da Câmara

Conselheiros Efetivos
José Wagner Rabelo Mesquita
Pedro Miranda
José Augusto Costa Sobrinho
João de Oliveira e Silva
Lucilene Florêncio Viana
Bernardo Rodrigues de Sousa
José Cléber da Silva Fontineles
Luiz Henrique de Souza
Paulo Luiz Pacheco
Nelson Zafra

Téc. em Contabilidade José Odilon Faustino
Coordenador-Adjunto da Câmara

Conselheiros Suplentes
José Correa de Menezes
Aluisio Pires de Oliveira
Antonio Carlos Dóro
Paulo Viana Nunes
Ronaldo Marcelo Hella
Cláudio Morais Machado
Roberto Carlos Fernandes Dias
Mario César de Magalhães Mateus
José Amarísio Freitas de Souza
Eulália das Neves Ferreira
João Valdir Stelzer
Carlos Henrique Menezes Lima

CÂMARA DE CONTROLE INTERNO

Contador Adeildo Osorio de Oliveira

Coordenador da Câmara

Conselheiros Efetivos

Lucilene Florêncio Viana
Jucileide Ferreira Leitão
José Lopes Castelo Branco

Conselheiros Suplentes

Wellington do Carmo Cruz
José Correa de Menezes *
Paulo Viana Nunes *
Mario Rodrigues de Azevedo

CÂMARA TÉCNICA

Contador Nelson Mitimasa Jinzenji

Coordenador da Câmara

Conselheiros Efetivos

Francisco José dos Santos Alves
José Martonio Alves Coelho
Luiz Carlos Vaini

Conselheiros Suplentes

Amandio Ferreira dos Santos
Paulo César de Castro
Verônica Cunha de Souto Maior
Luiz Antonio Balamint

CÂMARA DE ASSUNTOS GERAIS

Contadora Silvia Mara Leite Cavalcante

Coordenadora da Câmara

Conselheiros Efetivos

Francisco Fernandes de Oliveira
Miguel Angelo Martins Lara

Conselheiros Suplentes

Marly das Graças Amorim Tocantins
Vivaldo Barbosa de Araújo Filho
Pedro Alves

CÂMARA DE DESENVOLVIMENTO PROFISSIONAL

Contador José Martonio Alves Coelho

Coordenador da Câmara

Conselheiros Efetivos

Nelson Zafra
João de Oliveira e Silva

Conselheiros Suplentes

Eulália das Neves Ferreira
Antonio Carlos Dóro
Roberto Carlos Fernandes Dias

CÂMARA DE DESENVOLVIMENTO OPERACIONAL

Contador Juarez Domingues Carneiro

Coordenador da Câmara

Conselheiros Efetivos

Sebastião Célio Costa Castro
José Wagner Rabelo Mesquita
Pedro Miranda

Conselheiros Suplentes

Décio Sarda
Amandio Ferreira dos Santos
Rivoldo Costa Sarmento
Ronaldo Marcelo Hella

Conselhos Regionais de Contabilidade

CRC - Alagoas

Pres. Jeovanes de Oliveira Silva
Rua Tereza de Azevedo, 1.526 - Farol
CEP 57052-600 - Maceió - AL
Telefone: (82) 3338-9444 - Fax: (82) 3338-9444
E-mail: crcal@crcal.org.br

CRC - Amapá

Pres. Marilene Cardoso do Nascimento
Av. Amilton Silva, 1.180 - Central
CEP 68906-440 - Macapá - AP
Caixa Postal 199
Telefone: (96) 3223-9503 / 3223-2697
Fax: (96) 3223-9504
E-mail: crcap@uol.com.br

CRC - Acre

Pres. Francisco Brito do Nascimento
Estrada Dias Martins S/N Res Mariana
CEP 69912-470 - Rio Branco - AC
Telefone: (68) 3227-8038 - Fax: (68) 3227-8038
E-mail: crcac@brturbo.com.br

CRC - Amazonas

Pres. Julio Ramon Marchiore Teixeira
Rua Lobo D'Almada, 380 - Centro
CEP 69010-030 - Manaus - AM
Telefone: (92) 3633-2566 - Fax: (92) 3633-2566/4573
E-mail: crcam@crcam.org.br

CRC - Bahia

Pres. Maria Constança Carneiro Galvão
Rua do Saleté, 320 - Barris
CEP 40070-200 - Salvador - BA
Telefone: (71) 2109-4000/3328-2515
Fax: (71) 2109-4009
E-mail: diretoria@crbba.org.br/crc@svn.com.br

CRC - Ceará

Pres. Osório Cavalcante Araújo
Av. da Universidade, 3.057 - Benfica
CEP 60020-181 - Fortaleza - CE
Telefone: (85) 3455-2900
Fax: (85) 3455-2911
E-mail: conselho@cr-cc.org.br/crc-ce@secrel.com.br

CRC - Distrito Federal

Pres. Gerardo Antônio Monteiro De Paiva Gama
SCRS 503 Bl. B lj.31-33
CEP 70331-520 - Brasília - DF
Telefone: (61) 3321-1757/3321-7105
Fax: (61) 3321-1747
E-mail: crcdf@crcdf.org.br/crcdf@bnet.org.br

CRC - Espírito Santo

Pres. Paulo Vieira Pinto
Rua Alberto de Oliveira Santos, 42 - 20º andar
Ed. Ames - Centro
CEP 29010-901 - Vitória - ES
Telefone: (27) 3232-1600 - Fax: (61) 3232-1621
E-mail: crces@crc-es.gov.br/crces.vix@zaz.com.br

CRC - Goiás

Pres. Edson Cândido Pinto
R. 107 nº 151 Qd. F Lt. 21 E - Setor Sul
CEP 74085-060 - Goiânia - GO
Tel: (62) 3240-2211 - Fax: (62) 3240-2270
E-mail: secretaria@crcgo.org.br

CRC - Maranhão

Pres. Celso Antônio Lago Beckman
Praça Gomes de Souza nº 536 - Centro
CEP 65010-250 - São Luis - MA
Telefone: (98) 3214-5300 - Fax: (98) 3214-5314
E-mail: crcma@crcma.org.br

CRC - Mato Grosso

Pres. Jorge Asséf Filho
Rua 05 Quadra 13 lote 02 - Centro Político ADM
CEP: 78050-970 - Cuiabá - MT
Telefone: (65) 3648-2800 - Fax: (65) 3648-2828
E-mail: crcmt@crcmt.org.br

CRC - Mato Grosso do Sul

Pres. Alcyr Moreira Fernandes
Rua Euclides da Cunha, 994 - Jardim dos Estados
CEP 79020-230 - Campo Grande - MS
Telefone: (67) 3326-0750
Fax: (67) 3326-0750
E-mail: crcms@crcms.org.br

CRC - Minas Gerais

Pres. Paulo Cezar Consentino dos Santos
Rua Cláudio Manoel, 639 - Funcionários
Belo Horizonte - MG
Caixa Postal 150 - CEP 30140-100
Telefone: (31) 3269-8400 - Fax: (31) 3269-8405
E-mail: diretoria@crcmg.org.br

CRC - Pará

Pres. Regina Célia Nascimento Vilanova
Rua Avertano Rocha, 392 Entre São Pedro e
Pe. Etúque
CEP 66023-120 - Belém - PA
Telefone: (91) 3202-4150/3202-4151
E-mail: presidencia@crpa.org.br

CRC - Paraíba

Pres. Edson Franco de Moraes
Rua Rodrigues de Aquino, 208 - Centro
CEP 58013-030 - João Pessoa - PB
Telefone: (83) 3222-1313/1315
Fax: (83) 3221-3714
E-mail: crcpb@crcpb.org.br

CRC - Paraná

Pres. Paulo Cesar Caetano de Souza
Rua XV de Novembro, 2987 - Alto da XV
CEP - 80050-000 - Curitiba/PR
Telefone: (41) 3232-7911/3360-4700
Email: crcpr@crcpr.org.br

CRC - Pernambuco

Pres. Osni Garcia de Lima
Rua do Sossego, 693 - Santo Amaro
CEP 50100-150 - Recife - PE
Telefone: (81) 2122-6011 - Fax: (81) 2122-6011
Email: crcpe@crcpe.org.br

CRC - Piauí

Pres. Antônio Gomes das Neves
Rua Pedro Freitas, 1000 - Vermelha
CEP 64018-000 - Teresina - PI
Telefone: (86) 3221-7531 - Fax: (86) 3221-7161
Email: crcpi@crcpi.com.br

CRC - Rio Grande do Norte

Pres. Maria do Rosário de Oliveira
Av. Bernardo Vieira, 4545 - Morro Branco
CEP 59015-450 - Natal - RN
Telefone: (84) 3201-1936/3211-2558
Fax: (84) 3201-1936/3211-8512
Email: crcrn@crcrn.org.br

CRC - Rio Grande do Sul

Pres. Rogério Costa Rokembach
Rua Baronesa do Gravataí, 471 - Cidade Baixa
CEP 90160-070 - Porto Alegre - RS
Telefone: (51) 3228-7999 - Fax: (51) 3228-7999
Email: crcrs@crcrs.org.br

CRC - Rio de Janeiro

Pres. Antonio Miguel Fernandes
Rua 1º de março, 33 - Centro
CEP 20010-000 - Rio de Janeiro - RJ
Telefone: (21) 2216-9595 - Fax: (21) 2216-9570
E-mail: crcrj@crcrj.org.br

CRC - Rondônia

Pres. José Domingos Filho
Avenida Presidente Dutra 2374 - Centro
CEP 78916-100 - Porto Velho - RO
Telefone: (69) 3211-7900 - Fax: (69) 3211-7901
E-mail: crcro@crcro.org.br

CRC - Roraima

Pres. José Alves Pereira
Rua Major Manoel Correia, 372 - São Francisco
CEP 69305-100 - Boa Vista - RR
Telefone: (95) 3624-4880/4505 - Fax: (95) 3623-1457
E-mail: diretoriarr@crcrr.org.br

CRC - Santa Catarina

Pres. Sergio Faraco
Rua Osvaldo Rodrigues Cabral, 1.900
Centro - Florianópolis - SC
Caixa Postal 76 - CEP 88015-710
Telefone: (48) 3027-7000 - Fax: (48) 3027-7048
E-mail: crcsc@crcsc.org.br

CRC - São Paulo

Pres. Sergio Prado de Mello
Rua Rosa e Silva, 60 - Higienópolis
CEP: 01230-909 - São Paulo - SP
Telefone: (11) 3824-5400 - Fax: (11) 3662-0035
E-mail: crcsp@crcsp.org.br

CRC - Sergipe

Pres. Romualdo Batista de Melo
Av. Mário Jorge Menezes Vieira, 3.140
- Coroa do Meio
CEP: 49035-660 - Aracaju - SE
Telefone: (79) 3255.2187
Email: crcse@crcse.org.br

CRC - Tocantins

Pres. Flávio Azevedo Pinto
Qd. 103 Sul, R S07 nº 9 B - Centro - Palmas - TO
Cx Postal 1003 - CEP 77015-030
Telefone: (63) 3215-1412 - Fax: (63) 3215-1412
Email: crcto@crcto.org.br



**Conselho Federal
de Contabilidade**

SAS Quadra 5 Bloco J
Ed. CFC - Brasília - DF
CEP: 70070-920
www.cfc.org.br