

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA
PROGRAMA DE MESTRADO PROFISSIONAL E INTERDISCIPLINAR EM
DIREITO, JUSTIÇA E DESENVOLVIMENTO**

GESTÃO CONTÁBIL NAS ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL

Airton Tadeu Marques

Orientador: Prof. Dr. Felix Garcia Lopez

SÃO PAULO

2021

AIRTON TADEU MARQUES

GESTÃO CONTÁBIL NAS ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado Profissional e Interdisciplinar em Direito, Justiça e Desenvolvimento, do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP), como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração Constituição, Sociedade e Desenvolvimento.

Orientador: Prof. Dr. Felix Garcia Lopez

São Paulo
2021

M357g Marques, Airton Tadeu
Gestão contábil nas organizações da sociedade civil / Airton Tadeu Marques. - São Paulo, 2021.
ix, 96 f.

Dissertação (Mestrado Profissional em Direito, Justiça e Desenvolvimento) – Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, São Paulo, 2021

Orientador: Prof. Dr. Felix Garcia Lopez.

Inclui anexos.

1. Terceiro gestor. 2. Setor contábil. 3. Organização da sociedade civil. I. Título. II. Lopez, Felix Garcia. III. Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa.

Airton Tadeu Marques

GESTÃO CONTÁBIL NAS ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado Profissional e Interdisciplinar em Direito, Justiça e Desenvolvimento, do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP), como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração Constituição, Sociedade e Desenvolvimento.

São Paulo, 31 de agosto de 2021.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Felix Garcia Lopez – Orientador
Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP

Prof.^a Dr.^a Laura Mendes de Barros
Universidade de São Paulo – USP

Prof.^a Dr.^a Maria Izabel Calil Stamato
Universidade Católica de Santos – Unisantos

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, quero agradecer ao meu orientador, Prof. Felix Lopez Junior, por todo o tempo, empenho, motivação, serenidade e sentido prático com os quais sempre me orientou. Muito obrigado por ter-me corrigido quando necessário, sem nunca me desmotivar, e, principalmente, obrigado por sempre ter acreditado e depositado sua confiança em mim, ao longo de todos esses meses de trabalho, que se iniciaram em meio a essa grande pandemia e todos os problemas que estamos enfrentando. Sem seu profissionalismo, orientação, apoio, confiança e amizade, não teria conseguido finalizar esta pesquisa.

Gostaria, da mesma forma, de agradecer à Prof.^a Dr.^a Laura Mendes de Barros e à Prof.^a Dr.^a Maria Izabel Calil Stamato, pelas valiosas, importantes e imprescindíveis considerações que me nortearam na revisão, e que foram fundamentais para a elaboração final deste trabalho.

Desejo, igualmente, agradecer a todos os professores do curso e ao apoio de todas as pessoas da coordenação e da administração do curso de Mestrado Profissional do Instituto Brasileiro de Direito de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP), dos quais nós tivemos a honra de compartilhar os conhecimentos, durante as disciplinas que cursamos, os seminários e palestras a que assistimos, e também por todo o suporte que nos foi dado, em um período muito difícil para todos.

Agradeço, ainda, a todos os meus colegas do curso de Mestrado Profissional, em especial os meus colegas Ademar, Fernando, Lucca e Rodrigo, pelos grupos de estudo e pelos momentos agradáveis pelos quais passamos, no período que foi possível nos reunir, estudar e confraternizar.

Por último, quero agradecer à minha família, minha esposa Claudia e meu filho Gabriel, pelas intermináveis horas de estudo em momentos tão difíceis pelos quais nossa família passou, e a certeza de que tivemos a proteção divina para chegar até aqui.

RESUMO

A dissertação analisa elementos da Gestão Contábil aplicada ao terceiro setor, em face de uma legislação vigente marcada pela insegurança jurídica. Pretende-se esclarecer dificuldades normativas para que as Organizações da Sociedade Civil (OSCs) possam usufruir das imunidades e isenções previstas, aplicar corretamente as normas contábeis específicas do terceiro setor e apoiar os gestores a superarem os desafios do planejamento e transparência. Com a falta de eficiência do poder público quanto aos direitos sociais da população, há um considerável aumento de OSCs, em âmbito nacional, possibilitando sua implementação, o que, conseqüentemente, vem a trazer uma melhoria na qualidade dos serviços prestados, inclusive com a redução dos gastos para o Estado. Com essa flexibilização na administração pública, os resultados são melhores, os gastos são menores, visto que, por se tratar de modelos jurídicos não estatais, as OSCs detêm normas de contratação que tendem a ser menos custosas e mais dinâmicas para o Estado, colaborando para a diminuição do *deficit* público. A legislação contábil do terceiro setor determina forma e limites a serem seguidos. Como a estrutura administrativa da OSC é enxuta, o foco principal é a atividade-fim, preterindo, muitas vezes, demonstrativos contábeis específicos, que comprovariam a situação financeira e fiscal da entidade.

Palavras-chave: Terceiro setor. Gestão contábil. Organização da Sociedade Civil.

ABSTRACT

The dissertation analyzes elements of Accounting Management applied to the Third Sector, in the face of current legislation marked by legal uncertainty. It is intended to clarify regulatory difficulties so that CSOs can enjoy the immunities and exemptions provided, correctly apply the specific accounting standards of the third sector and support managers to overcome the challenges of planning and transparency. With the lack of efficiency of the public power in social rights on the part of the population, we have as a consequence a considerable increase in Civil Society Organizations - CSOs nationwide, thus enabling the adoption and implementation that will consequently bring an improvement in the quality of services provided, including the reduction of expenses for the State. With this flexibility in public administration, the results are better, the expenses are lower, since they are non-state legal models, the CSOs have contracting rules that tend to be less costly and more dynamic for the State, thus contributing to the reduction of the public deficit. The accounting legislation of the third sector determines the form and limits to be followed, as the administrative structure of the CSO is lean the main focus is on the core activity, sometimes neglecting specific accounting statements that prove the entity's financial and fiscal situation.

Keywords: Third Sector. Accounting Management. Civil Society Organization.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
Cebas	Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CNPJ	Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica
Cofins	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
CTN	Código Tributário Nacional
DMPS	Demonstrações das Mutações do Patrimônio Social
Doar	Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos
ECA	Estatuto da Criança e do Adolescente
Fipecafi	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis
IFRS	<i>International Financial Reporting</i> – Relatórios Financeiros Internacionais
ITCMD	Imposto de Transmissão de Causa Mortis e Doação
ITG	Interpretação Técnica Geral
LDB	Lei de Diretrizes e Bases da Educação.
Loas	Lei Orgânica da Assistência Social
MROSC	Marco Regulatório da Organizações da Sociedade Civil
NBCT	Normas Brasileiras Contábeis Técnicas
ONG	Organização Não Governamental
OS	Organização Social
OSC	Organização da Sociedade Civil
Oscip	Organização da Sociedade Civil de Interesse Público
Pasep	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS	Programa de Integração Social
RE	Recurso Extraordinário
Siconv	Sistema de Gestão de Convênios e Contratos de Repasse
STF	Supremo Tribunal Federal
SUS	Sistema Único de Saúde

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
2	TERCEIRO SETOR	14
2.1	CONCEITO DE ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL.....	16
2.1.1	Princípio da subsidiariedade	17
2.2	ASPECTOS TRIBUTÁRIOS DAS OSCs	20
2.2.1	Imunidade	22
2.2.2	Isenção	25
2.2.3	Requisitos para imunidade ou isenção	26
3	AS ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL E OS RECURSOS PÚBLICOS	28
3.1	CONTRATO DE GESTÃO: LEI N.º 9.637, DE 1998 – ORGANIZAÇÕES SOCIAIS (OS).....	28
3.2	TERMO DE PARCERIA – LEI N.º 9.790 DE 1999 – ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL DE INTERESSE PÚBLICO – OSCIPS	32
3.3	CONTRATO DE REPASSE – LEI N.º 8.666, DE 1993, E DECRETO N.º 6.170, DE 2007	35
3.4	TERMOS DE FOMENTO, COLABORAÇÃO E ACORDO DE COOPERAÇÃO – LEI N.º 13.019, DE 2014: MARCO REGULATÓRIO DAS ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL (MROSC)	38
3.4.1	Plano de trabalho	41
3.4.1.1	Formalização e execução da parceria	43
3.4.1.2	Compra de equipamentos e materiais permanentes com recursos públicos.....	45
3.4.1.3	Prestação de contas, transparência e publicidade	45
3.5	ATUAÇÃO EM REDE	48
3.6	EMENDAS PARLAMENTARES	50
3.7	DOAÇÕES	51
3.8	BLOQUEIO DE CONTAS BANCÁRIAS DE DIRETORES ESTATUTÁRIOS DAS ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL.....	52
3.9	A PARTICIPAÇÃO DE OSCs NAS LICITAÇÕES REGIDAS PELA LEI N.º 8.666, DE 1993.....	53
3.10	LICITAÇÃO PARA COMPRAS COM RECURSOS PÚBLICOS PELAS OSCS ..	54
4	GESTÃO CONTÁBIL DAS ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL	56
4.1	A INFORMAÇÃO CONTÁBIL, GESTÃO SOCIAL E PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO NAS ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL	
4.2	CONTABILIDADE DAS OSCs	60
4.2.1	Conceitos contábeis	63
4.2.1.1	Balanço patrimonial	63

4.2.1.2	Patrimônio	63
4.2.1.3	Patrimônio líquido/social	64
4.2.1.4	Direitos	64
4.2.1.5	Bens	64
4.2.1.6	Ativos	64
4.2.1.7	Passivos	65
4.2.1.8	<i>Superavit</i> ou <i>deficit</i> acumulado	66
5	CONCLUSÃO	67
	REFERÊNCIAS	70
	ANEXO A – NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE: NBC TE	75
	ANEXO B – NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE: NBC Txx ..	81
	ANEXO C – INTERPRETAÇÃO TÉCNICA GERAL: ITG 2002 (R1)	87

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho procurou analisar como a Gestão Contábil, entendida neste estudo como contabilidade societária *mais* contabilidade fiscal, deve ser utilizada pelas Organizações da Sociedade Civil (OSCs). O principal objetivo do trabalho é debater alguns aspectos teóricos sobre as entidades sem fins lucrativos, bem como suas informações contábeis e fiscais.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) (2004) contextualiza que, nos anos 1980, as OSCs tiveram uma significativa participação nos processos de democratização política, os quais decorrem dos movimentos sociais — constituindo-se por meio de grupos ou de identidades específicas: discriminação racial; pobreza; preconceitos sociais; populações indígenas; entre outras. Naquele momento, o termo “*sociedade civil*” ganhava corpo, pois incentivava a prática da cidadania e repassava a noção, ainda que primária, de responsabilidade para com a “coisa pública” e de participação nos rumos da sociedade, notadamente inspirada nos incisos XVI, XVII e XVIII, do artigo 5º da Constituição federal de 1988.¹

Ainda segundo o CFC (2004), com o advento do Programa Comunidade Solidária (1995), criaram-se grupos de trabalho para a regulamentação dessas entidades de interesse social, que deram origem às leis n.º 9.637, de 1998 (Organização Social – OS), e n.º 9.790, de 1999 (Organização da Sociedade Civil de Interesse Público – Oscip), que foram consideradas os primeiros marcos regulatórios do terceiro setor.

Do mesmo modo, mais recentemente, foi publicada a Lei n.º 13.019, de 2014 (Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil – MROSC), que estabelece as normas gerais para parcerias com todos os níveis de poder público, sob o regime de mútua cooperação, a fim de atender o interesse público. Essa cooperação organiza-se por meio de termos de fomento e cooperação, que envolvem transferência de recursos públicos e acordos

¹ Parece-nos pertinente iniciar esta pesquisa lembrando tais preceitos:

VI - é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias;

VII - é assegurada, nos termos da lei, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva;

VIII - ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política, salvo se as invocar para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa, fixada em lei; [...]. (CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL, 1988).

de cooperação sem transferência de recursos públicos. Esta se tornou, hoje em dia, a principal referência para repasses de recursos públicos a entidades sem fins lucrativos.

Assim, manter a clareza nas atividades e aplicações de recursos é convidar a sociedade para participar dos rumos do Estado. Ademais, é uma forma de divulgar os seus atos, dando publicidade às prestações de contas. Isso auxilia as entidades de terceiro setor na captação de novos parceiros, na participação de chamamentos públicos e em credenciamentos previstos na Lei n.º 13.019, de 2014.

A citada transparência não é apenas disponibilizar os dados, mas fazê-lo em linguagem clara e acessível a toda a sociedade interessada. Já a publicidade deve ser usada como instrumento de comprovação da utilização dos recursos recebidos de terceiros — públicos ou privados — e serve, até mesmo, para esclarecer toda a sociedade da idoneidade da entidade. Por meio de fatos contábeis é que os futuros parceiros avaliam as condições das entidades, garantindo assim, a confiança de fontes de financiamentos.

O acesso à informação é um princípio constitucional (art. 5º, XXXIII),² instrumentalizado pela Lei n.º 11.527, de 2011, conhecida como Lei de Acesso à Informação (LAI). A LAI regulamenta o direito de acesso às informações públicas, conforme manda a Constituição federal. Estão submetidos à LAI os poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, assim como o Tribunal de Contas e o Ministério Público e órgãos públicos em geral. Ainda, e muito importante para nosso estudo, submetem-se a essa lei as “entidades privadas sem fins lucrativos que recebam, para realização de ações de interesse público, recursos públicos”.³

Diante disso, o ambiente no qual as OSC estão inseridas exige, cada vez mais, o fornecimento de informações. Com a utilização da *gestão contábil*, é natural afirmar que a qualidade da informação reflete-se diretamente na decisão a ser tomada. Para que esse reflexo seja positivo, é necessário que as pessoas envolvidas estejam conscientes disso, e que a entidade trabalhe com o intuito de obter informações que sejam, ao mesmo tempo, confiáveis, fornecidas em tempo hábil, compreensíveis, relevantes, consistentes e comparáveis.

² Podemos lembrar tal princípio: Art. 5º, XXXIII (CF/88) – “todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado”.

³ O artigo 2º da LAI assim estabelece:

“Aplicam-se as disposições desta Lei, no que couber, às entidades privadas sem fins lucrativos que recebam, para realização de ações de interesse público, recursos públicos diretamente do orçamento ou mediante subvenções sociais, contrato de gestão, termo de parceria, convênios, acordo, ajustes ou outros instrumentos congêneres.

Parágrafo único. A publicidade a que estão submetidas as entidades citadas no caput refere-se à parcela dos recursos públicos recebidos e à sua destinação, sem prejuízo das prestações de contas a que estejam legalmente obrigadas”.

Este trabalho busca demonstrar que as OSCs, tendo como principais fontes de receitas as doações e as contribuições, por meio dos contratos de gestão e dos termos de parceria, fomento e colaboração, e, ainda, por gozarem de benefícios fiscais, assumem o encargo da prestação de contas. Esta é regida pelos Princípios Fundamentais de Contabilidade, as Normas Brasileiras de Contabilidade, Normas dos Tribunais de Contas e leis específicas. Essa obrigação de prestar contas e a imposição de que essa prestação seja efetiva deixam claro que questões de natureza contábil não são assunto apenas de empresas que visam ao lucro. Afinal, os Tribunais de Contas realizam, nas organizações da sociedade civil, não só a auditoria financeira dos repasses públicos, como também a contábil. Assim sendo, as informações prestadas, nas prestações de contas, têm que estar contabilizadas de forma clara e correta.

Esta pesquisa tem o objetivo verificar como a contabilidade societária e fiscal, chamada de *gestão contábil*, auxilia os gestores das OSCs a superarem os desafios, em face de uma complexa legislação e da fúria arrecadatória do poder público. Do mesmo modo que Imeton (2008), podemos afirmar também que:

Tal preocupação não visa apregoar tão-somente a simplificação da informação produzida pela contabilidade, mas, fundamentalmente, objetiva, conhecendo as demandas das organizações da sociedade civil, apregoar o uso da informação contábil.

Para que essa contribuição seja mais efetiva, buscando alcançar os objetivos a que se propõe, também serão objetos deste estudo as doações, os conceitos de “finalidade não lucrativa” e de “sem fins econômicos”. Também serão vistos os seguintes elementos:

- a) o *superavit* de receitas (fundamental para uma organização da sociedade civil ser sustentável);
- b) o trabalho em rede;
- c) a participação de organizações da sociedade civil em licitações regidas pela Lei n.º 8.666, de 1993;⁴
- d) a questão de emendas parlamentares;
- e) o bloqueio de contas bancárias de diretores estatutários de organizações da sociedade civil em demandas trabalhistas;
- f) e a necessidade de licitação pelas entidades do terceiro setor para compras com recursos públicos.

⁴ Quanto a esse aspecto, também abordaremos — de forma mais breve, por ter sido apenas recentemente sancionada — a Lei n.º 14.133, de 1º de abril de 2021.

Segundo Olak e Nascimento (2006), há três elementos básicos aplicáveis às OSCs, quais sejam: 1) transparência (*accountability*); 2) relatórios de avaliação (desempenhos); e 3) instrumentos de comunicação (relatórios contábeis). Esses elementos formam a chamada “tríade da gestão para organizações do terceiro setor”, que mostram como a contabilidade é importante para gerir as aplicações e a captação de recursos.

Diante do exposto, temos o seguinte problema de pesquisa:

Em um cenário no qual o poder público aplica interpretações *livres* de atos normativos relacionados ao terceiro setor, e, ainda, com suas imposições e exigências que neles não constavam, controlando tudo de forma burocrática, *de que forma* a Gestão Contábil pode ser utilizada por essas organizações?

Desse modo, a proposta é analisar o funcionamento da gestão contábil dentro das organizações da sociedade civil, apresentando, de forma breve, alguns aspectos históricos. Da mesma forma, são sugeridas ferramentas a serem utilizadas pelo gestor de uma organização da sociedade civil, esclarecendo dúvidas, miscelâneas ou omissões da legislação aplicável ao terceiro setor.

Para alcançar os objetivos propostos, utilizou-se a metodologia de pesquisa bibliográfica de natureza exploratória, a partir da identificação das práticas gerenciais, contábeis e tributárias da área de conhecimento, bem como das práticas usuais diárias e aceitas na gestão das organizações da sociedade civil. A partir de premissas teóricas, pretende-se estabelecer uma correlação com os procedimentos que devem ser adotados por essas organizações.

2 TERCEIRO SETOR

O termo “terceiro setor” surgiu na década de 1970, nos Estados Unidos da América, (VIOLIN, 2015). No Brasil, ainda segundo o mesmo autor, a utilização do “terceiro setor”, como prestador de serviços antes executados diretamente pelo Estado ocorreu a partir da década de 1990, principalmente a partir da edição do *Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado* (elaborado pelo hoje extinto Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, cujo ministro era Bresser Pereira), em novembro de 1995.

No Brasil, o termo começa a ser utilizado a partir do início dos anos 1990, para designar as hoje chamadas de OS, Oscip e OSC. São as associações ou fundações sem fins lucrativos de iniciativa privada que buscam desenvolver atividades para a promoção humana, atuando nas áreas: sociais, educacionais, do meio ambiente, dos direitos humanos, de movimentos populares e da saúde econômica. Essas associações organizam-se visando à solução de problemas sociais e o benefício público.

Nas palavras de Takeshy Tachizawa (2017):

[...] no Brasil as ONGs, historicamente, começaram a existir em anos de regime militar, acompanhando um padrão característico da sociedade brasileira, onde o período autoritário convive com a modernização do país e com o surgimento de uma nova sociedade organizada baseada em ideários de autonomia em relação ao Estado, em que a sociedade civil tende a confundir-se, por si só, com oposição política.

E completa:

As ONGs constroem-se e consolidam-se à medida que se cria e fortalece amplo e diversificado campo de associações civis, a partir principalmente dos anos 70 – processo que caminha em progressão geométrica pelas décadas de 80 e 90. As ONGs fazem parte desse processo e representam um papel em seu desenvolvimento (TACHIZAWA, 2017).

No terceiro setor, estão enquadradas as pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos. Quanto a suas atividades e quanto à forma como é entendido o lucro, essas organizações diferenciam-se das entidades de primeiro setor (constituído por União, estados, Distrito Federal, municípios e suas autarquias e as empresas públicas), bem como do segundo setor (que compreende empresários, empresas industriais, comerciais e de serviços).

Para Gustavo Justino de Oliveira (2017),⁵ o terceiro setor no Brasil:

[...] ainda que carente de uma definição legal, pode ser compreendido como o conjunto de atividades voluntárias, desenvolvidas por entidades privadas não governamentais e sem ânimo de lucro, realizadas em prol da sociedade, independentemente do Estado e mercado, embora com eles possa firmar parcerias e deles possa receber investimentos. É a sociedade civil organizada coletivamente para atuar sobre si mesma. Juridicamente, as formas com as quais a ação coletiva é concretizada são as associações, fundações e as organizações religiosas. Em 2013, data da última estatística percentual e número de instituições por natureza jurídica, contava-se com 391.582 associações, 8.123 fundações e 41.587 organizações religiosas.

E, ainda, nesse sentido, diz:

Tais entidades são responsáveis por 6,7% da força de trabalho no Brasil, além de terem manuseado entre 2009-2016 aproximadamente R\$ 60 bilhões de recursos públicos que lhes foram destinados pela Administração por meio de parcerias. Mas as relações que o terceiro setor mantém não se limitam ao Estado com a transação financeira pública. Há ainda crescente atuação empresarial que promove ações filantrópicas por meio de doações às entidades privadas não lucrativas de interesse social ou por meio de patrocínios, campanhas e apoio a projetos. Em 2005, Rosa Maria Fischer por meio de pesquisa sobre as parcerias intersetoriais identificou que 49% das empresas são engajadas em algum tipo de voluntariado, sendo que 17,4% delas estabeleceram alianças com as organizações da sociedade civil e o Estado, simultaneamente.

Estudo realizado pelo Ipea, no *Perfil das Organizações da Sociedade Civil no Brasil*, estima que, em 2016, havia, no Brasil, 820 mil organizações da sociedade civil (OSCs), com Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) ativos no país. Essas organizações comportam: 709 mil (86%) associações privadas, 99 mil (12%) organizações religiosas e 12 mil (2%) fundações privadas, empregando quase 3 milhões de pessoas, equivalendo a 3% da população ocupada no país e a 9% do total de pessoas empregadas no setor privado com carteira assinada.

Sobre o reconhecimento e a importância do terceiro setor no Brasil, Laura Mendes de Barros (2012) ensina que:

⁵ OLIVEIRA, Gustavo Justino de. Terceiro setor e o direito administrativo. In: CAMPILONGO, Celso Fernandes; GONZAGA, Alvaro de Azevedo; FREIRE, André Luiz (coord.). **Enciclopédia jurídica da PUCSP**. 1. ed. São Paulo: PUC-SP, 2017. (Tomo Direito Administrativo e Constitucional). Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/33/edicao-1/terceiro-setor-e-o-direito-administrativo>. Acesso em: 18 jul. 2020.

Não há mais espaço para a idealização de um modelo estatal garantidor e promotor de todas as necessidades coletivas, de todos os aspectos do interesse público ou dos interesses públicos. A imprescindibilidade da atuação da sociedade civil para o atendimento das demandas coletivas e a própria manutenção do modelo estatal trouxe a necessidade de políticas públicas voltadas também, e principalmente, ao incentivo à sua atuação. Não encontramos justificativa plausível, pois, e considerando todos esses aspectos, para a restrição de toda a sociedade, de todo o domínio não estatal, às entidades de cunho e envolvidas na prática econômica. A esfera privada vai muito além desse aspecto, motivo pelo qual insta-nos considerar todas as suas facetas, as quais devem ser conjunta e indistintamente tomadas ao menos em um primeiro momento quando se trata de formulação de políticas públicas, ordenação e equilíbrio sociais.

2.1 CONCEITO DE ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL

Para efeitos deste estudo, elegeremos como “organizações da sociedade civil” as organizações que reúnem, simultaneamente, as seguintes características: são privadas; não governamentais; em sua constituição e funcionamento, são sem fins lucrativos; de associação voluntária; constituídas juridicamente; de benefício público.⁶

É importante que se esclareça que “fins não econômicos” ou “sem fins lucrativos” não quer dizer que as organizações da sociedade civil não possam ter atividades econômicas, prestar serviços e receber por eles para obter renda (que não é sinônimo de lucro). O que a OSC não pode é distribuir eventuais excedentes financeiros entre seus diretores estatutários ou voluntários e funcionários, devendo aplicá-los em território nacional, para financiar a realização de seus objetivos e finalidades sociais estatutárias — tais como a contratação de profissionais (celetistas ou não) especializados e capacitados (o que hoje é uma realidade em muitas OSCs).

Assim, segundo Hudson (1999):

[...] através de gestores com sólida formação e domínio de técnicas administrativas, as práticas e políticas organizacionais no terceiro setor se tornam mais sistematizadas, articuladas e efetivas no cumprimento dos objetivos propostos pelas instituições sociais.

⁶ Assim diz o artigo 2º, inciso I da Lei n.º 13.019/2014:

“[...] considera-se organização da sociedade civil, a entidade privada sem fins lucrativos que não distribua entre os seus associados, conselheiros, diretores, empregados, doadores ou terceiros eventuais resultados, sobras, excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, isenções de qualquer natureza, participações ou parcelas do seu patrimônio, auferidos mediante o exercício de suas atividades, e que os aplique integralmente na consecução do respectivo objeto social, de forma imediata ou por meio da constituição de fundo patrimonial ou de reserva”.

Desse modo, poder-se-iam incluir nesse contexto os ganhos obtidos pela utilização do planejamento e da gestão estratégica. Ambas as ações, sejam de curto, sejam de longo prazo, auxiliariam as organizações e tornariam viável a efetividade dessas organizações na sociedade.

Nas OSCs, como já dito, estão enquadradas as pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos, diferenciando-se das entidades do primeiro setor, que são as relacionadas diretamente ao Estado, bem como daquelas do segundo setor, que, *grosso modo*, constituem o que se entende por mercado.

2.1.1 Princípio da subsidiariedade

No Brasil, diz Bercovici (2015)⁷ que, primeiramente, a concepção de subsidiariedade foi inscrita na Constituição federal de 1937, em seu artigo 135. Já as constituições federais de 1967, em seu artigo 163, e de 1969, no artigo 170, dispunham que a livre iniciativa era o principal instrumento da política econômica, devendo o Estado dar preferência, estímulo e apoio à iniciativa privada, atuando de forma complementar a ela. O autor segue:

O chamado “princípio da subsidiariedade” tem grande convergência com as propostas liberais e neoliberais, para quem o Estado, para ser legítimo, deve ser subsidiário (“*Liberale Staatlichkeit ist daher nur legitim, soweit sie subsidiär ist*”). Esta concepção ganha força com o discurso ideológico sobre o Estado ineficiente, incapaz[1]. O princípio da subsidiariedade busca limitar o Estado intervencionista, defendendo um “Estado subsidiário”, regulador e fiscalizador da economia. A subsidiariedade ordena as competências entre Estado e sociedade. Desse modo, o Estado atua como um igual, não como um ente superior ao setor privado. O Estado deve reconhecer, portanto, a primazia da “sociedade civil” (leia-se “mercado”), com a prevalência da iniciativa privada e a necessidade da garantia da propriedade.⁸

A Constituição federal do Brasil, de 1988, não acolheu de forma expressa o Princípio da Subsidiariedade em seus dispositivos, mas ele está implícito em diversas áreas e é considerado um dos pilares da federação brasileira. Diz ainda Bercovici (2015):

⁷ BERCOVICI, Gilberto. O princípio da subsidiariedade e o autoritarismo. **Revista Consultor Jurídico** [online], [s. l.], nov. 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-nov-08/estado-economia-principio-subsidiariedade-autoritarismo>. Acesso em: 24 ago. 2021.

⁸ *Id.*, *ibid.*

Na realidade, a Constituição de 1988 não incorporou, explícita ou implicitamente, o chamado princípio da subsidiariedade. O texto constitucional abriga, inclusive, inúmeros princípios ideologicamente contrapostos ao credo liberal. Por mais que alguns autores desejem, a ordem econômica constitucional brasileira não é liberal, tendo incorporado elementos liberais, sociais, intervencionistas, nacionalistas, desenvolvimentistas e cooperativistas, entre outros. A ideologia e o juízo político contrários ao intervencionismo ou ao Estado não podem ser transformados em uma imposição constitucional simplesmente pela vontade de seus defensores.⁹

Para o mesmo autor (BERCOVICI, 2015), “Na realidade, a Constituição de 1988 não incorporou, explícita ou implicitamente, o chamado princípio da subsidiariedade”. No entanto, Gustavo Justino de Oliveira (2020) vê de outro modo, afirmando que o princípio da subsidiariedade está implícito em diversos artigos de diferentes áreas, tais como: Saúde, art. 199; Assistência Social, art. 204, I, II; Educação, art. 213; Cultura, art. 216; Família, Criança e Idoso, art. 227, § 1. Desse modo, tais ocorrências proporcionam um protagonismo das entidades privadas sem fins lucrativos nos segmentos que lhes são próprios. Diz Oliveira:

O princípio da subsidiariedade traduz a complementariedade ao reconhecer a coexistência do Poder Público e da sociedade como prestadores dos direitos sociais, de modo que se complementam, nos termos da lei, em todos os domínios.¹⁷ Com o reconhecimento, o Estado é capaz de identificar pontos de interlocução em que a sociedade civil exerça com eficácia certa competência e em nível inferior e local em relação à Administração Pública, outorgando a ela a possibilidade de distribuir as competências que lhe são atribuídas pela lei para que possa maximizar sua função administrativa e atingir a todos os indivíduos singularmente. (OLIVEIRA, 2017)¹⁰

Não podemos nos furtar, ainda, de apontar um entendimento difundido acerca do *princípio da subsidiariedade*, qual seja, o de que o termo foi utilizado com o sentido que hoje lhe atribuímos já em 1931, pelo Papa Pio XI, que diz:

Como é injusto subtrair aos indivíduos o que eles podem efetuar com a própria iniciativa e capacidade, para confiar à coletividade, do mesmo modo passar para uma sociedade maior e mais elevada o que as sociedades

⁹ BERCOVICI, Gilberto. O princípio da subsidiariedade e o autoritarismo. **Revista Consultor Jurídico** [online], [s. l.], nov. 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-nov-08/estado-economia-principio-subsidiariedade-autoritarismo>. Acesso em: 24 ago. 2021.

¹⁰ OLIVEIRA, Gustavo Justino de. Terceiro setor e o direito administrativo. In: CAMPILONGO, Celso Fernandes; GONZAGA, Alvaro de Azevedo; FREIRE, André Luiz (coord.). *Enciclopédia jurídica da PUCSP*. 1. ed. São Paulo: PUC-SP, 2017. (Tomo Direito Administrativo e Constitucional). Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/33/edicao-1/terceiro-setor-e-o-direito-administrativo>. Acesso em: 18 jul. 2020.

menores e inferiores podiam conseguir, é uma injustiça, um grave dano e perturbação social.¹¹

Xavier *et al.* (2014)¹² têm interessante entendimento quanto ao papel de tal princípio na sociedade:

O princípio da subsidiariedade deve ser interpretado como inerente à preservação das individualidades, ou seja, o desenvolvimento nasce na pessoa, chega à sociedade e às instituições e retorna a pessoa, restituindo-lhe espaços e instrumentos de iniciativa, tornando-as co-responsáveis pelo bem comum. O lema da subsidiariedade é: “in dubio pro individuo vel minore” na dúvida, pelo individuo ou pela unidade inferior.

O crescimento e o desenvolvimento das OSCs, no Brasil, a partir de 1988, em grande parte deu-se pela aplicação desse *princípio da subsidiariedade*, em razão da nem sempre constante prestação de serviços públicos satisfatórios aos cidadãos pelo poder público.

Esse crescimento das OSCs no país pode ser comprovado a partir de dados do *Universo Associativo Brasileiro*. Esse estudo é resultado da parceria entre a fundação Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), a Associação Brasileira de Ongs (Abong) e o Grupo de Institutos, Fundações e Empresas (Gife), de 2008, e aponta que, em 1996, havia no Brasil 105 mil associações e fundações privadas, e, em 2005, havia 338 mil dessas. Houve, portanto, um aumento de 310%.

A principal forma de aplicação do princípio da subsidiariedade é no fomento para o desenvolvimento das atividades das OSCs. Trata-se de um complemento ao poder público na prestação dos direitos sociais. Também é usado como critério de distribuição de competências entre os indivíduos, os grupos sociais e o Estado — a quem é atribuída uma missão subsidiária, cujo propósito primordial é encorajar, estimular, coordenar e, em último caso, substituir a ação dos indivíduos e dos grupos (CAVALCANTI, 2015).

Nessa linha, observa-se que a subsidiariedade pode ser vertical ou horizontal, compreendendo as figuras que compõem as ações. Cavalcanti (2012) assim explica:

Pode-se afirmar que a vertical é aquela em que as necessidades das pessoas são reconhecidas e auxiliadas por ação dos entes estatais, já a horizontal é aquela em que o auxílio é prestado pela própria sociedade, organizada e estruturada, que, com o apoio do Estado, atua em socorro em apoio das

¹¹ PAPA PIO IX *apud* XAVIER; XAVIER; ANTUNES, 2014.

¹²XAVIER, Camila Costa; XAVIER, Gabriela Costa; ANTUNES, Henrique Ribeiro da Glória. O princípio da subsidiariedade e as distorções do modelo federativo fiscal adotado no Brasil. *Âmbito Jurídico*, São Paulo, n. 120, jan. 2014. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-administrativo/o-principio-da-subsidiariedade-e-as-distorcoes-do-modelo-federativo-fiscal-adotado-no-brasil/>. Acesso em: 3 mar. 2021.

pessoas. Portanto, a subsidiariedade horizontal está mais voltada para o estímulo da própria sociedade civil na solução dos seus problemas e necessidades.

Contribuindo ainda mais com o entendimento desses dois aspectos, diz:

A subsidiariedade vertical pode ser ascendente ou descendente, o que significa que todas as sociedades inferiores (Município) colocam à disposição toda capacidade para realização do bem comum nacional e mundial e as sociedades maiores (União) oferecem ajuda a todas as sociedades que estão na esfera de sua competência.

Porém, não se pode esquecer o aspecto horizontal da subsidiariedade, [...]. O princípio da subsidiariedade horizontal refere-se às relações estabelecidas pela própria sociedade civil organizada com a ajuda do Estado. (CAVALCANTI, 2012).

Aqui, consideramos, de forma resumida, que o *princípio da subsidiariedade* reflete a *reciprocidade da coexistência do poder público e das OSCs* (como prestadoras de direitos sociais), garantindo direitos fundamentais à sociedade. Em outras palavras, é dessa forma que o Estado e essas organizações complementam-se, seguindo preceitos legais, em todas as áreas.

2.2 ASPECTOS TRIBUTÁRIOS DAS OSCS

A Constituição federal de 1988 fornece ao Estado o poder/dever de tributar, além de traçar a competência tributária entre cada esfera de governo. Na Carta Magna, temos um capítulo inteiro de princípios e regras direcionados à tributação (Título VI). No Capítulo I, temos o Sistema Tributário Nacional, que regula a forma de pagamento de tributos pelo contribuinte. Machado (2012) diz que “[...] a medida visou, primeiramente, a proteger o contribuinte, tendo em conta que as normas constitucionais são hierarquicamente superiores ao restante do ordenamento e possuem maior grau de rigidez [...]”.

Segundo Araújo (2006), a

[...] algumas atividades da economia podem ser concedidos regimes tributários especiais, que impliquem desonerações tributárias, normalmente quando são consideradas estratégicas para o desenvolvimento do Estado e da sociedade. E o caso das organizações da sociedade civil, que pelo cunho social de suas atividades, precisam ser incentivadas, pois complementam a atividade estatal.

Assim, para fomentar as atividades das OSCs, temos benefícios de ordem tributária, que são as imunidades, decorrentes do texto constitucional (devendo ser atendidas condições que a lei considera indispensáveis), e as isenções, que decorrem de leis específicas, nas esferas municipais, estaduais e federal (PAES, 2006).

A partir de meados dos anos 2000, foram aprovadas leis, pelo Congresso Nacional, limitando isenções fiscais, causando uma certa insegurança jurídica no terceiro setor.

Um exemplo dessa insegurança jurídica em que vivem as OSCs são os entendimentos de nossos tribunais. O Supremo Tribunal Federal, após 18 anos de debates, em embargos de declaração do Recurso Extraordinário (RE-566.622/2007) e em Ações Diretas de Inconstitucionalidade (2.028/1999, 2.036/1999, 2.228/2000 e 2.621/2002), deu provimento para “indeferir” uma série de requisitos adicionais que o fisco exigia, além daqueles que constavam no Código Tributário Nacional (que é uma lei complementar), para que as entidades fossem imunes à tributação.

Em um primeiro momento, tudo isso foi tido como benéfico ao terceiro setor. Entretanto, no final de 2019, em um aditamento ao entendimento de 2017, pactuou-se que a Lei Ordinária n.º 12.101, de 2009 (conhecida como a Lei do Cebas) — que trata de certificação de entidades beneficentes de assistência social — poderia tratar da “constituição e funcionamento das entidades sem fins lucrativos”, regulando, assim, a isenção de contribuições à seguridade social. Em resumo, a lei ordinária indicaria quem pode “ser imune”, e a lei complementar indicaria “o que se deve fazer” para isso, gerando certa insegurança jurídica.

Já em maio de 2020, o STF, na publicação do inteiro teor do julgamento de 2019, deixou expresso que, mesmo admitindo que a lei ordinária regulasse a certificação, essa “não poderia”, de forma alguma, determinar *quem* poderia obter imunidade tributária, dentro das entidades sem fins lucrativos.

Antes, o STF, em abril de 2018, no julgamento da ADI 1.802, e em março de 2020, no julgamento da ADI 4.480 (que tratam essencialmente do mesmo tema de 2017), já havia decidido por diversas inconstitucionalidades formais e materiais na Lei Ordinária n.º 12.101, de 2009. Isso reforçou o sentimento de insegurança jurídica.

Passaremos, então, a abordar as características das imunidades e das isenções tributárias e as suas devidas abrangências.

2.2.1 Imunidade

A Constituição federal disciplinou o exercício de competências tributárias, e o legislador tem que seguir rigorosamente o que ali se delimita como competência. Ao lado dessas normas, na Constituição federal, há normas imunitórias, que estabelecem um “não fazer”, por parte do legislador. A essas, alguns doutrinadores denominam “incompetências tributárias”. Nesse sentido, afirma Regina Helena Costa que as normas imunitórias representam normas que vedam a competência tributária, assim dispondo sobre situações de intributabilidade (COSTA, 2014).

No art. 150, VI, da CRFB/88, encontram-se as hipóteses de imunidade em relação aos impostos, quando o legislador constituinte veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- 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;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Entretanto, as hipóteses de imunidade não se restringem apenas aos impostos. O § 7.º, do art. 195, da CRFB/88, também concede imunidade em relação às contribuições para a seguridade social para as entidades sem fins lucrativos. Nesse ponto, lê-se: “§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”.

A matéria *imunidade tributária* é concebida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) — e pela maior parte da doutrina — como uma limitação constitucional ao poder de tributar e assim o é, ao lado dos princípios tributários. Dessa corrente, faz parte o Prof. Eduardo Sabbag, que entende que a imunidade tributária é a imposição de *limites ao poder de tributar*, ou seja, limites à invasão patrimonial tendente à percepção estatal do tributo (SABBAG, 2014).

Na doutrina, também serão encontradas diferentes nomenclaturas para o instituto da imunidade tributária, tais como: “normas de desoneração tributária”; “princípios imunizantes”; e, até mesmo, “situações de ‘intributabilidade’”.

Para Hugo de Brito Machado (2007), o conceito de imunidade tributária é de que se trata de um obstáculo, cujo objetivo é impedir a incidência da lei de tributação sobre algum fato específico, ou sobre algum grupo de pessoas específico.

Nesse mesmo sentido, Celso Ribeiro de Bastos (1997) afirma que imunidade pode ser entendida como uma regra, estabelecida pela CF, que determina (que há) algumas áreas sobre as quais o próprio Estado não pode exercer seu poder/dever de tributar.

Eduardo Sabbag (2014) conceitua imunidade tributária desta forma:

Nesse diapasão, longe de buscar a fórmula conceitual perfeita e com a devida fidelidade à melhor doutrina, conceituamos imunidade como a norma constitucional de desoneração tributária, que, justificada no plexo de valores proclamados no texto constitucional, inibe a atribuição de competência impositiva e credita ao beneficiário o direito público subjetivo de “não incomodação” perante o ente tributante.

Daí vem o entendimento de que a interpretação das alíneas do art. 150, VI, da CF de 1988 deve ser ampla e teleológica — nunca restritiva e literal. Assim, pode-se dizer que as imunidades blindam, de qualquer abuso os direitos e as garantias, sendo verdadeiros instrumentos de proteção e efetivação dos direitos fundamentais da sociedade.

Desse modo, chega-se ao conceito de imunidade, entendendo-a como uma norma constitucional de incompetência tributária, que visa proteger valores proclamados na Constituição federal, gerando um direito público subjetivo do beneficiário da norma imunitória de não ser tributado, pelos entes federativos, nas hipóteses elencadas na Constituição.

No intuito de simplificar o entendimento do instituto da imunidade tributária, pode-se recorrer ao ilustre mestre Hugo de Brito Machado (2014), o qual afirma que “a imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É a limitação de competência tributária”.

Carraza (2013), comentando sobre o tema, afirma que, via de regra, as imunidades tributárias giram em torno dos impostos, mas existem situações de imunidade em relação a taxas (como, por exemplo, o direito de petição e de obtenção de certidões públicas, independentemente do pagamento de taxas, previsto nas alíneas “a” e “b”, do inciso XXXIV, do art. 5º, da CRFB/88), nada impedindo que venham a existir em relação à contribuição de melhoria.

Para Peres (2003) “as imunidades tributárias também podem ser classificadas conforme a abrangência da vedação”. A “classificação em imunidades excludentes está

reservada a tributação por um tipo de imposto e exclusão de outros”. Como exemplo, temos “a imunidade prevista no art. 153, § 5º, que determina a incidência de Imposto sobre Operações Financeiras sobre o ouro quando definido como ativo financeiro ou cambial e exonera da incidência do ICMS”.

Continua Peres (2003) explicando que a imunidade incisiva prevê determinada situação em que só pode haver incidência de algum imposto, excluindo os demais. O exemplo é o disposto no art. 155, § 3º da CRFB/88, que diz que “à exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro tributo poderá incidir sobre telecomunicações, derivados de petróleo, combustível e minerais do país”.

A imunidade é sempre subjetiva (CARRAZA, 2013), porque beneficia pessoas:

[...] é um atributo de personalidade jurídica de certos entes. As pessoas atingidas pelo direito da imunidade tributária subjetiva não têm capacidade tributária para figurar no polo passivo do vínculo obrigacional decorrente de aplicações fiscais abrangidas pela norma vedante.

Como exemplo de imunidades subjetivas, temos:

[...] a imunidade recíproca das pessoas políticas, autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, a imunidade dos templos, das entidades sindicais de trabalhadores, dos partidos políticos e suas fundações e das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos.¹³

Isso se encontra disposto nas alíneas “a” e “c”, do inciso VI, do artigo 150 da Constituição federal.

Quanto às imunidades objetivas “ou reais estão relacionadas a determinados fatos, bens ou situações e versam sobre coisas, embora também beneficiem pessoas”,¹⁴ conforme apresenta-se nas alíneas “b” e “d”, do inciso VI, do artigo 150 da Constituição federal.

¹³PERES, J. B. **Competência Tributária Negativa** - As imunidades Tributárias. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?home=federal&secao=2&secao=2&page=index.php?PID=110016. Acesso em: 19 jul. 2021.

¹⁴ *Id.*, *ibid.*

2.2.2 Isenção

De acordo com o *Dicionário Priberam da Língua Portuguesa*,¹⁵ a palavra isentar significa: “tornar isento, eximir, dispensar (de coisa obrigatória), tornar imune ou livre”. Sendo assim, portanto, pode-se dizer, de forma geral, no que se refere a impostos e taxas, que isentar é tornar não obrigatório o pagamento.

Observemos que existe determinada situação que gera um tributo; porém, também existe uma lei que determina que *quem deveria* pagá-lo *deixe* de pagar. A incidência é legal, portanto, só pode isentar o pagamento do tributo quem o instituiu, e por lei específica. A lei que isenta o pagamento do tributo pode ter duração delimitada, e *somente outra lei* pode modificar ou revogar a isenção já concedida.

Dessa forma, pode-se afirmar que a *isenção de tributos* às organizações da sociedade civil deve ser dada por leis infraconstitucionais — que são chamadas, no nosso atual ordenamento jurídico brasileiro, de leis ordinárias. Essas leis ordinárias visam autorizar, diante de determinadas condições, cobrar (ou não) um determinado tipo de tributo em um determinado período, ou (não) fazê-lo em outro. É aí que a isenção se difere da imunidade, a qual é permanente e só pode ser revogada ou modificada por meio de um processo de natureza constitucional, e a partir de uma emenda constitucional.

As isenções são dadas por conveniência e oportunidade pelos chefes do Executivo, nas suas respectivas Casas, por meio de leis legisladas infraconstitucionalmente. Várias são as possibilidades de isenções, bastando que não sejam dadas fora da legalidade prevista nas leis, e podem abranger (como as imunidades) determinada região ou território, em função de suas peculiaridades.

Diante disso, 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.

Assim, pode-se citar alguns dos tributos dos quais as organizações da sociedade civil são isentas: a) a contribuição para financiamento da seguridade social (Cofins), com o benefício total da isenção da contribuição; b) o Programa Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep), com a incidência de 1 % sobre a

¹⁵ISENTAR. In: DICIONÁRIO da Língua Portuguesa. Lisboa: Priberam, 2021. Disponível em: <https://dicionario.priberam.org/isentar>. Acesso em: 3 mar. 2021.

folha de salários; c) o INSS patronal sobre a folha de pagamento, para as organizações da sociedade civil que preencherem os requisitos do art. 14 do CNT e da Lei n.º 12.101, de 2009.

Um exemplo recente de isenção revogada foi aquela dada às organizações sociais sobre energia elétrica e água tratada, no Distrito Federal. Isso ocorreu porque uma lei distrital (Lei n.º 464, de 1993) autorizou a isenção de pagamento de taxas e tarifas para o consumo de água e energia elétrica para as entidades da organização civil que tinham a certificação de utilidade pública.

O Tribunal de Justiça do Distrito Federal e territórios (Arguição de Inconstitucionalidade n.º 296 DF/1977) considerou tal lei inconstitucional, por afrontar os artigos 22, inciso IV, e 175, III, da Constituição federal, que dispõe que somente a União pode legislar sobre água e energia, e que o concessionário extrai sua remuneração da tarifa cobrada, respectivamente. Situações assim não são incomuns, já que constantemente as isenções são alvo de questionamentos perante os órgãos de fiscalização da lei constitucional.

Outra situação ocorrida foi a de que, em 2015, o Superior Tribunal de Justiça negou provimento ao Recurso Especial n.º 1.100.912, da Fazenda Nacional, por não poder dissociar cultura de educação. Essa é a razão pela qual OSCs de finalidade somente cultural tiveram direito à isenção do imposto de importação e do imposto de produtos industrializados (para compras de equipamentos no exterior), conforme a Lei n.º 8.032, de 1990, em seus artigos 2º e 3º.

Em virtude de as isenções tributárias serem de competência de cada ente tributante, fica difícil apontar todos os casos de isenções existentes nessa área.

2.2.3 Requisitos para imunidade ou isenção

Para Araújo (2006) “gozo das imunidades previstas no art. 150, VI, ‘c’, e no art. 195, § 7, da CRFB/88, a doutrina é pacífica, entendendo que há necessidade do atendimento aos requisitos explicitados no art. 14 do CTN”, que, de forma resumida, podem ser enunciados assim:

- a) Caracterização da instituição como sendo de educação e/ou assistência social;
- b) caracterização da ausência de fins lucrativos no exercício de suas atividades;
- c) limitação da imunidade àqueles impostos que inclinam sobre o patrimônio, a renda e os serviços que se relacionem com as finalidades essenciais das entidades;

d) exigência da não distribuição do patrimônio e das rendas a qualquer título — ou seja, a entidade tem que aplicar todos os seus recursos integralmente no país e em seus objetivos institucionais —;

e) exigência de destinação do patrimônio em caso de encerramento das atividades, fusão, incorporação ou cisão a outra entidade que se enquadre nos requisitos para fruição da imunidade;

f) manutenção de escrituração contábil regular de suas atividades e cumprimento das obrigações acessórias relativas aos respectivos tributos dos quais goza de imunidade.

O artigo 146, II, da CF é expresso em dizer que somente lei complementar regula as limitações constitucionais sobre o “poder de tributar”. Diz, ainda, que os requisitos para as condições de enquadramento “poderão” levar em consideração as desigualdades regionais ao fixar essas condições — o que possibilitaria uma paridade para o desenvolvimento de organizações da sociedade civil estabelecidas em regiões menos favorecidas economicamente (um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, preconizado no artigo 3 da Constituição federal, em seu inciso III).

Diante disso, para obter as imunidades, as organizações da sociedade civil devem ingressar com processo e obter aprovação da esfera governamental competente. Já a escrituração contábil exigida pelo Código Tributário Nacional é fundamental para que o fisco verifique se todas as exigências estão sendo cumpridas. Mais uma vez, demonstra-se ser de suma importância uma gestão contábil eficiente: qualquer divergência na escrituração pode acarretar o indeferimento ou cancelamento de benefícios fiscais que viriam a ser concedidos (ou mesmo os já concedidos).

Já para as isenções, como dito, essas são sempre decorrentes de lei, e a OSC deve preencher as condições e os requisitos exigidos na lei para a concessão. Também é importante frisar que uma isenção concedida não gera direito adquirido para a organização da sociedade civil, interrompendo-se o direito do gozo à isenção quando houver modificação da lei que a instituiu, ou quando a organização deixar de preencher os requisitos que deferiram a isenção.

3 AS ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL E OS RECURSOS PÚBLICOS

Em 1995, é enviado ao Congresso Nacional o “Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado”.¹⁶ Entre suas propostas, estava a delimitação do tamanho do Estado, privatizações, publicização e terceirização.

Com o Programa de Publicização, pretendia-se a transferência de recursos públicos às entidades privadas sem fins lucrativos para a execução de serviços e políticas públicas não exclusivos do Estado e para o atendimento das necessidades dos cidadãos. Com isso, criaria-se um sistema de parceria entre poder público e sociedade, para seu financiamento e controle, além de transferir para os Estados as ações de caráter regional e, para os municípios, as ações de caráter local, diminuindo-se o *deficit* das capacidades estatais de atendimento aos mais necessitados. Em resumo, o poder público controlaria a aplicação dos recursos públicos que transferiria às entidades sem fins lucrativos.

Surgem, nas décadas seguintes, diversas leis para regulamentar os repasses de recursos públicos às entidades sem fins lucrativos. Serão analisadas, a seguir, as principais delas.

3.1 CONTRATO DE GESTÃO: LEI N.º 9.637, DE 1998 – ORGANIZAÇÕES SOCIAIS (OS)

A Emenda Constitucional n.º 19, de 1998, implantou a Reforma Administrativa do Estado, por meio do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, que visava à modernização da administração, com os postulados de uma administração gerencial, adicionando, ao *caput* do artigo 37 da Constituição federal, o Princípio da Eficiência.

Tal reforma, com várias medidas, propôs a redução da intervenção do Estado nos serviços públicos sociais, os quais passaram a ser transferidos às entidades privadas sem fins lucrativos, que foram denominadas *organizações sociais* (regulamentadas pela Lei n.º 9.637, de 1998). Estas, por serem alheias à estrutura estatal, não estariam presas ao excesso de trâmites burocráticos do Regime Jurídico Administrativo, norteadores da Administração Pública.

As organizações sociais consistem em uma qualificação concedida, de forma *discricionária*, pelo poder público, em suas três esferas, a uma pessoa jurídica de direito

¹⁶O Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado pode ser conhecido em <https://www.bresserpereira.org.br/documents/mare/planodiretor/planodiretor.pdf>.

privado, sem fins lucrativos, para que atue em prol do interesse público.¹⁷ Com o regramento das organizações sociais, vislumbrou-se uma alternativa à privatização e uma forma de superar as limitações do mercado em realizar certas atividades, bem como ultrapassar a rigidez e a burocratização estatais. Objetivava-se, com isso, flexibilidade e eficiência na prestação dos serviços não exclusivos.

As organizações sociais firmariam relações com o Estado por meio do contrato de gestão. Por esse instituto, passam a exercer atividades classificadas, em regra, como serviços públicos não exclusivos do poder público. Considera-se, portanto, o *serviço público* como sendo uma atividade administrativa de titularidade estatal, definida em lei, cujo escopo é a satisfação de necessidades coletivas correspondentes à garantia dos direitos fundamentais, a qual deve ser prestada mediante um regime jurídico específico, garantidor de tais direitos.¹⁸

Em seu estatuto social, a OS, conforme a lei, deve compor o conselho de administração com membros da sociedade civil e membros do poder público. Essa exigência legal pressupõe possibilitar uma efetiva fiscalização dos recursos públicos aplicados e, portanto, manter certo poder estatal.

O contrato de gestão formalizou a parceria público/privada e mostrou-se oportuno e conveniente, sobretudo porque os serviços prestados pelo Estado à população nem sempre foram de fato eficientes — muitas vezes, essa prestação acabava sendo insatisfatória, e grande parte dos usuários do sistema público brasileiro acabava por não se ver atendida a contento. Assim, era necessário e interessante que se criassem novos mecanismos de gestão, que deviam mostrar-se cada vez mais eficientes para com as necessidades da população de baixa renda.

No contrato de gestão, as partes — isto é, o poder público e a OS — atuam em simetria para fins específicos (em regime de cooperação). Nessa relação de coparticipação, não há

¹⁷ Parece-nos pertinente citar o entendimento do procurador aposentado Eurico de Andrade Azevedo, a fim de esmiuçar o que vêm a ser as organizações sociais: “1. A *organização social* é uma qualificação, um título, que a Administração outorga a uma entidade privada, sem fins lucrativos, para que ela possa receber determinados benefícios do Poder Público (dotações orçamentárias, isenções fiscais etc.), para a realização de seus fins, que devem ser necessariamente de interesse da comunidade.” A isso, o autor complementa: “3. Nos termos da Lei federal n. 9.637, de 18.5.1998, o Poder Executivo poderá qualificar como organizações sociais pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, cujas atividades sociais sejam dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde, atendidos os requisitos previstos nesse mesmo diploma.” Tal entendimento pode ser encontrado on-line. Disponível em: <http://www.pge.sp.gov.br/centrodeestudos/revistaspge/revista5/5rev6.htm>. Acesso em: 3 maio 2021.

¹⁸ Um conceito além do que aqui apresentamos (e o fizemos por considerar que nosso entendimento acerca do tema abrange diferentes aspectos, sintetizando-os) pode ser: “Serviço público é toda atividade material fornecida pelo Estado, ou por quem esteja a agir no exercício da função administrativa se houver permissão constitucional e legal para isso, com o fim de implementação de deveres consagrados constitucionalmente relacionados à utilidade pública, que deve ser concretizada, sob regime prevalente de Direito Público”. (FIGUEIREDO *apud* CEZNE, 2005). Esse conceito pode ser conhecido no artigo de Cezne, disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/42/167/ril_v42_n167_p315.pdf.

previsão de ganho econômico (lucro), por parte da contratada, pela prestação de serviços, nem previsão de pagamento do serviço por parte do usuário, pois se trata de uma concessão de um serviço público a um ente privado sem fins lucrativos, o que o difere da privatização.

Nesse sentido, o Contrato de Gestão deve conter, obrigatoriamente, além dos princípios constitucionais (art. 37, CF/88):

- especificação do programa de trabalho;
- estipulação das metas a serem atingidas;
- estipulação de procedimentos para análise periódica da realização das metas e determinação das causas de seus desvios (para providências gerenciais e/ou administrativas, visando às correções e adequações);
- estipulação de cláusulas de repactuação de metas, em função de alterações de condições externas que influenciem a realização do objeto do contrato;
- respectivos prazos de execução;
- critérios objetivos de avaliação de desempenho a serem utilizados, mediante indicadores de qualidade e produtividade;
- estipulação dos limites e critérios para despesa com remuneração e vantagens, de qualquer natureza, a serem percebidas pelos dirigentes e empregados envolvidos na execução do contrato.

Para o poder público repassar recursos, por meio do Contrato de Gestão, é necessária a autorização em lei orçamentária ou em lei específica. Essa lei deve indicar, entre outros, o destinatário dos recursos públicos (a OS), o objeto do contrato, metas, valores e datas dos repasses em cada exercício. Até este momento,¹⁹ o contrato deve atender aos requisitos do artigo 116 da Lei n.º 8.666, de 1993. A OS deve submeter o contrato ao seu conselho de administração para aprovação, registrar a ata de reunião/assembleia no cartório de títulos e documentos e enviar ao poder público.

A OS tem até 90 dias, após assinado o contrato, para publicar o regulamento interno especificando os procedimentos que adotará para a contratação de obra e serviços, e para quaisquer compras com recursos provenientes do contrato. Ao final de cada exercício financeiro — ou a qualquer momento se solicitado —, com aprovação do Conselho de Administração, deverá apresentar ao poder público concedente:

¹⁹Em abril de 2021 foi sancionada a Lei n.º 14.133, que passa a vigorar. Entretanto, a revogação da Lei n.º 8.666/1993 ocorrerá apenas dois anos após a data da publicação da nova lei. Nesse período, a Administração poderá optar *entre* as duas leis para licitações e contratos, deixando a opção expressa no relativo edital.

- relatórios gerenciais de atividades e execução anual do objeto do Contrato de Gestão, contendo comparativo entre as metas estabelecidas e os resultados alcançados;
- demonstrativo integral da receita e despesa realizadas na execução;
- demonstrativo da aplicação dos limites e critérios para despesa com remuneração e vantagens de qualquer natureza percebidas pelos dirigentes e empregados;
- extrato da execução física e financeira;
- parecer e relatório de auditoria, elaborados para monitorar a execução do Contrato de Gestão;
- balanço patrimonial.

Isso tudo com ata de assembleia registrada em cartório, como já dito, sem aviso prévio.

Aí se comprova a necessidade de uma gestão contábil com uma escrituração diligente.

Dito tudo isso, é possível partirmos para o ponto de vista crítico legal da norma jurídica, recordando que, em 1º de dezembro de 1998, o Partido dos Trabalhadores (PT) e o Partido Democrático Trabalhista (PDT) ajuizaram, no Supremo Tribunal Federal, a Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1.923-DF, impugnando diversos dispositivos da Lei n.º 9.637, de maio de 1998.

O pedido de concessão de liminar cautelar foi indeferido no dia 1º de agosto de 2007 (quase nove anos após a sua propositura). Ali, destacou-se que poderia caracterizar, na hipótese, a figura do *periculum in mora reverso*, diante da longa passagem do tempo para a apreciação e para o julgamento da medida cautelar da ADI (tempo contado a partir da edição da Lei n.º 9.637, de 1998).

Somente em 16 de abril de 2015 (quase 17 anos após o ajuizamento da ADI n.º 1.923-DF), ocorreu o julgamento de mérito. Por votação majoritária (8 a 3), a Corte julgou parcialmente procedente a ADI, dando interpretação, conforme a Constituição federal, às normas que dispensam licitação em celebração de contratos de gestão firmados entre o poder público e as Organizações Sociais, para prestação de serviços públicos de ensino, pesquisa científica, desenvolvimento tecnológico, proteção e preservação ao meio ambiente, cultura e saúde, decidindo pela validade da prestação de serviços públicos não exclusivos.

3.2 TERMO DE PARCERIA – LEI N.º 9.790 DE 1999 – ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL DE INTERESSE PÚBLICO – OSCIPS

Com a edição da Lei n.º 9.790, de 1999, foi criado o Termo de Parceria, com o intuito de destinar recursos públicos a parceiros privados, certificados, nos termos da lei, para o desenvolvimento das atividades de fomento de interesse público.

A lei que trouxe ao cenário jurídico nacional a Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip) foi resultado de uma série de debates públicos ocorridos por iniciativa do conselho da Comunidade Solidária, ligado à Presidência da República, e que duraram quase dois anos.

Havendo interesse, podem qualificar-se como Oscip as pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, desde que os respectivos objetivos sociais e normas estatutárias atendam aos requisitos instituídos pela referida lei. Trata-se de um ato vinculado, isto é: que ocorre mediante a apresentação de documentos e comprovações estatutárias.

Na doutrina, alguns autores apontaram que o surgimento dessas pessoas jurídicas causou grande espanto, na época, em função da grande semelhança com as OSs. Todavia, a doutrina aponta diferenças significativas entre os dois institutos. Celso Antônio Bandeira de Mello (2009), por exemplo, aponta duas grandes diferenças entre Oscip e OS: a) qualificação vinculada, na primeira, e, na segunda, discricionária; e b) o objeto da atividade do termo de parceria muito mais amplo, pois compreende benemerência social, enquanto o contrato de gestão não.

Para alguns doutrinadores, os objetivos centrais do poder público eram: qualificar entidades como Oscips para enxugar custos operacionais e oferecer serviço de qualidade em um menor espaço de tempo. Isso deve ter, como base, os critérios de eficiência, e ocorrer por meio de mecanismos eficazes de responsabilização e transparência dos controles públicos, a fim de redefinir o acesso a benefícios e incentivos governamentais. Na época, muitas entidades sem fins lucrativos buscaram a qualificação, pois esta permite que os dirigentes das Oscips sejam remunerados, mas não torna essa medida obrigatória. O inciso VI do artigo 4.º da lei diz que o estatuto social deve prever

[...] a possibilidade de se instituir remuneração para os dirigentes da entidade que atuem efetivamente na gestão executiva e para aqueles que a ela prestam serviços específicos, respeitados, em ambos os casos, os valores praticados pelo mercado, na região correspondente a sua área de atuação.

É importante ressaltar que uma Oscip que venha a manter com o poder público um Termo de Fomento ou de Colaboração, os quais são hoje previstos na Lei n.º 13.019, de 2014, não poderá, de forma alguma, remunerar seus dirigentes estatutários com recursos públicos provenientes desses termos de parceria. Nada impede, porém, que sejam remunerados com recursos recebidos pela entidade de outra forma, os quais são próprios de eventos ou de serviços prestados, por exemplo, ou de terceiros privados. Nesse caso, as guias de recolhimento de imposto (FGTS, INSS, PIS, COFINS etc.), se, eventualmente, houver algum sobre as remunerações pagas aos seus dirigentes estatutários (pagos com recursos próprios), *devem* ser separadas daquelas pagas com recursos públicos. Da mesma forma, a escrituração contábil também *deve* ser efetuada de forma segregada, em centros de custos distintos.

O termo de parceria é o instrumento que viabiliza a parceria entre poder público e Oscip. A forma de aplicação dos recursos é mais flexível em comparação aos antigos convênios, que hoje só existem entre entes públicos. Por exemplo, são legítimas as despesas realizadas entre a data de término do termo de parceria e a data de sua renovação, o que pode ser feito por registro, por meio de *simples apostila* ou *termo aditivo*. Também são considerados legítimos os adiantamentos feitos pela Oscip à conta bancária do termo de parceria, em casos de atrasos nos repasses de recursos. Essa modalidade de contrato também, como o contrato de gestão, necessita de autorização legislativa da respectiva esfera de governo e deve atender aos requisitos do artigo 116 da Lei n.º 8.666, de 1993. Além disso, no Orçamento Anual do ente público, deve constar o valor total dos repasses previstos para os termos de parceria.

Esse tipo de parceria poderá ser abalizado por período superior ao exercício fiscal, devendo estar expressos, no termo de parceria: cláusulas dispendo sobre o objeto, com especificação do programa de trabalho; as metas e resultados a serem atingidos; prazos de execução ou cronograma; indicadores de resultado; previsão de receitas e despesas para seu cumprimento (com valores por item e respectiva categoria contábil da organização); o detalhamento das remunerações, com impostos, e dos benefícios de pessoal (diretores, celetistas, empregados avulsos, profissionais liberais etc.). Há, ainda, as obrigações de apresentar relatórios de prestação de contas, ao término de cada exercício fiscal ou quando solicitado, e a previsão de publicação, na imprensa oficial do poder contratante, do extrato do termo de parceria e do demonstrativo da execução física e financeira. A não publicação impede a liberação dos recursos previstos no termo de parceria.

Para viabilizar a realização de um termo de parceria, deverá haver um concurso público, em que constará a atividade pública que é objeto do termo, e a justificativa do poder

público por optar, para a execução da atividade, por uma Oscip (em vez de executá-la por ação governamental), com a documentação que comprova essa justificativa anexada ao processo.

A lei prevê três hipóteses para a *não* realização de concurso público para se firmar um termo de parceria: a) casos de emergência ou calamidade pública, quando caracterizada situação que demande a realização ou a manutenção de termo de parceria, pelo prazo máximo de 180 dias consecutivos e ininterruptos (contados da ocorrência da emergência ou calamidade), vedada a prorrogação da vigência do instrumento; b) a realização de programas de proteção a pessoas ameaçadas ou em situação que possa comprometer sua segurança; e c) os casos em que o projeto, atividade ou serviço objeto do termo de parceria já seja realizado adequadamente, pela mesma entidade, há pelo menos cinco anos, e cujas respectivas prestações de contas tenham sido aprovadas sem ressalvas.

Nos termos de parceria, quando repassados recursos públicos acima de R\$ 600 mil, a Oscip deve contratar auditoria independente para avaliar a execução e as despesas efetuadas, conforme previsto no programa de trabalho aprovado. O custo dessa auditoria pode ser incluído no valor do próprio termo de parceria.

Ressalta-se que, a partir da vigência Lei n.º 13.019, de 2014, diversas vantagens das Oscips foram estendidas a quase todas as OSCs, independentemente de certificações e/ou titulações. Um exemplo foi a alteração da Lei n.º 9.249, de 1995, que possibilita às OSCs, independentemente de certificação, o recebimento de doações dedutíveis de empresas tributadas pelo lucro real, devendo estar expressa, em seus estatutos, ao menos uma das finalidades sociais da Lei n.º 9.790, de 1999, em seu artigo 3.º, não podendo ter participação político-partidário nem eleitorais.

A Lei n.º 13.019, de 2014, também determinou o prazo mínimo de existência de três anos para que as pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos possam se qualificar como Oscip, além de ter extinguido o título de Utilidade Pública Federal (UPF).

Já a Lei n.º 13.151, de 2015, regulamentou a remuneração de dirigentes das associações assistenciais e fundações privadas sem fins lucrativos, de forma que isso não mais seria restrição para a obtenção de benefícios fiscais.

Em seguida à vigência dessas leis, o Ministério da Justiça e Segurança Pública extinguiu o Cadastro Nacional de Entidades Sociais (CNES), que continha o cadastro das Oscips e a obrigatoriedade de prestação de contas anual para essas organizações, junto ao Ministério.

Consta no *site* do Ministério da Justiça e Segurança Pública que a qualificação de Oscip será deferida somente para a finalidade, única e exclusiva, de termos de parceria com o poder público.

Atualmente, conforme determinação do Ministério da Justiça e Segurança Pública, para a manutenção da titulação como Oscip, a entidade deve somente manter seus dados atualizados. Se houver qualquer modificação no estatuto ou no endereço, deve comunicar o Ministério da Justiça e Segurança Pública, não havendo mais a necessidade de se enviar anualmente, ao fim do exercício fiscal, o balanço patrimonial.

3.3 CONTRATO DE REPASSE – LEI N.º 8.666, DE 1993, E DECRETO N.º 6.170, DE 2007

Para fins deste estudo, será examinado o Contrato de Repasse. A partir da publicação da Lei n.º 13.019, de 2014, o seu artigo 83 determina que as parcerias (do poder público com organizações da sociedade civil) que estavam vigentes continuariam (tendo, como base legal, a legislação vigente na época da celebração) até o término de seu prazo. Nesse caso, será permitida a prorrogação do convênio, se prevista no próprio termo, e, ainda, será permitida a aplicação, subsidiariamente, da Lei n.º 13.019, de 2014, na execução dos antigos convênios, desde que em benefício do alcance do objeto da parceria.

Ainda, dispõe o artigo 83, em seu § 2º, da Lei n.º 13.019, de 2014, sobre a vedação à continuidade dos convênios firmados por tempo indeterminado. Após um ano de entrada em vigor da lei, esses convênios devem ser rescindidos unilateralmente pela administração pública ou substituídos por Termos de Colaboração ou Fomento, previstos respectivamente nos artigos 16 e 17 da lei. Estes foram pensados para dar segurança aos antigos convênios do poder público com as organizações sem fins lucrativos, para execução de atividades de interesse público. Assim, convênios passaram a ser comumente utilizados entre entes federados.

O Decreto n.º 6.170, de 2007, dispõe sobre as normas relativas às transferências de recursos da União, mediante convênios e contratos de repasse, que são as denominadas “transferências voluntárias”. A finalidade do Decreto é normalizar as regras sobre *convênios, contratos de repasse e termos de execução descentralizada* celebrados pelos órgãos e entidades da administração pública federal com órgãos ou entidades públicas ou privadas sem fins lucrativos, para a execução de programas, projetos e atividades que envolvam a transferência de recursos ou a descentralização de créditos oriundos dos Orçamentos Fiscal e

da Seguridade Social da União. A Portaria Interministerial n.º 424/MP/MF/CGU, de 2016, estabelece as normas para execução do estabelecido em tal decreto, e baseia-se nos regramentos a seguir:

a) Decreto-Lei n.º 200, de 1967

“Artigo 10: A execução das atividades da Administração Federal deverá ser amplamente descentralizada”.

b) Lei n.º 8.666, de 1993 – Lei Geral de Licitação

Artigo 116: Aplicam-se as disposições desta Lei, no que couber, aos convênios, acordos, ajustes e outros instrumentos congêneres celebrados por órgãos e entidades da Administração.

§ 1.º A celebração de convênio, acordo ou ajuste pelos órgãos ou entidades da Administração Pública depende de prévia aprovação de competente plano de trabalho proposto pela organização interessada, o qual deverá conter, no mínimo, as seguintes informações:

I - identificação do objeto a ser executado;

II - metas a serem atingidas;

III - etapas ou fases de execução;

IV - plano de aplicação dos recursos financeiros;

V - cronograma de desembolso;

VI - previsão de início e fim da execução do objeto, bem assim da conclusão das etapas ou fases programadas;

VII - se o ajuste compreender obra ou serviço de engenharia, comprovação de que os recursos próprios para complementar a execução do objeto estão devidamente assegurados, salvo se o custo total do empreendimento recair sobre a entidade ou órgão descentralizador.

c) Lei n.º 101, de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal

Art. 25. Para efeito desta Lei Complementar, entende-se por transferência voluntária a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde.

Define o Decreto n.º 6.170, de 2007, que o Contrato de Repasse é o instrumento administrativo, de interesse recíproco, por meio do qual a transferência dos recursos financeiros se processa, por intermédio de instituição ou agente financeiro público federal, que atua como mandatário da União. Elenca, em seu artigo 2º, um rol de exigências para haver a descentralização da execução de programas, projetos e atividades que envolvem a transferência de recursos ou de créditos, provenientes do orçamento fiscal e da seguridade social, para entidades privadas sem fins lucrativos. Em seu artigo 4º está previsto que a celebração de contrato de repasse, com entidades privadas sem fins lucrativos, será precedida de chamamento público a ser realizado pelo órgão ou entidade concedente, visando à seleção de projetos ou entidades que tornem mais eficaz o objeto do contrato de repasse.

Deverá constar, no termo do contrato de repasse, a indicação sobre a forma pela qual a execução do objeto será acompanhada pelo concedente, e a vedação para o órgão da administração pública, direta ou indireta, de qualquer esfera de governo, de estabelecer contrato de repasse com entidades impedidas de receber recursos federais.

Nessa modalidade de repasse de recursos públicos, é exigida uma contrapartida, que é calculada sobre o valor total do objeto, que constará do chamamento público e que pode ser atendida com recursos financeiros, depositados em conta corrente específica do contrato de repasse, ou por bens ou serviços, se economicamente mensuráveis, devendo constar cláusula, no contrato de repasse, sobre a forma de sua aferição econômica.

Só poderá firmar contrato de repasse com o poder público a OSC que comprovar que, nos últimos três anos, exerceu atividades referentes ao objeto do contrato. As prestações de contas são efetuadas em conformidade e imediatamente à liberação da primeira parcela dos recursos financeiros, que deverá ser registrada pelo concedente no Sistema de Gestão de Convênios e Contratos de Repasse (Siconv).

Poderão, no contrato de repasse, ser pagas com recursos públicos todas as despesas administrativas, como internet, transporte, aluguel, telefone, luz, água etc., até o limite que foi fixado pelo poder público, não podendo ultrapassar 15% do valor total do objeto, que devem estar previstos no Plano Trabalho e serem necessários e proporcionais ao cumprimento do objeto. Deve ser anexada, na prestação de contas, relação das despesas pagas individualmente, não podendo haver a sobreposição de fontes de recursos no custeio de uma mesma parcela da despesa.

Ainda, poderá ser paga a remuneração da equipe constante no plano de trabalho, inclusive pessoal próprio da entidade, com qualificação técnica para a execução da função. Esse valor deverá ser compatível com o de mercado da região onde atua a entidade privada sem fins lucrativos. Deve-se, também, observar individualmente 70% do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal, proporcionais ao tempo de trabalho a ser dispendido no objeto, e também as despesas com pagamentos de tributos, FGTS, férias e 13º salário proporcionais, verbas rescisórias e demais encargos sociais. Se houver a inadimplência da entidade em relação aos encargos trabalhistas, fiscais e comerciais, não será transferida à administração pública a responsabilidade por seu pagamento, nem poderá onerar o objeto do contrato de repasse.

3.4 TERMOS DE FOMENTO, COLABORAÇÃO E ACORDO DE COOPERAÇÃO – LEI N.º 13.019, DE 2014: MARCO REGULATÓRIO DAS ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL (MROSC)

No ano de 2006, o relatório de uma Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI), criada para investigar repasses de verbas públicas a organizações não governamentais, chegou à conclusão de que havia três problemas crônicos nos repasses: a) falta de critérios claros de escolha de organizações favorecidas; b) desvio de finalidade na execução dos contratos; e c) ausência de fiscalização sobre convênios. Em 2011, o episódio conhecido como “escândalo das ONGs” denunciou que, no Ministério dos Esportes, as organizações precisavam pagar até 20% do que recebiam à cúpula do ministério, o que ocasionou a exoneração do ministro dos Esportes na época.

Em 2012, o Governo Federal, por meio do Ministério da Justiça, com base em denúncias de concessão e gastos irregulares de recursos públicos, cassou ou cancelou o registro de organizações não governamentais. Foram 722 no total, sendo duas estrangeiras; 71 eram Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público; e 649 tinham a titulação de Utilidade Pública Federal (UPF). E, em 2013, o Ministério da Justiça indeferiu o pedido de registro de 1.465 organizações sociais para Oscips e UPFs.

Nesse contexto, o Projeto de Lei n.º 7.168, de 2014, que teve origem no PLS 649, de 2011, originário da Lei de Parcerias Voluntárias, foi transformado na Lei n.º 13.019, de 2014. Seu propósito fundamental era tornar claros, rigorosos e eficazes os repasses de verbas públicas para as OSCs, sistematizando e compatibilizando a uniformidade de tratamento.

A Lei n.º 13.019, de 2014, entrou em vigor a partir de 27 de julho de 2015, para a União; em 2016, para os estados; e em 2017, para os municípios. Sua aplicação foi regulamentada pelo Decreto n.º 8.726, de 2016.

Apresentamos, a seguir, algumas inovações, conforme Marrafon (2016):

- 1) O MROSC “afastou de modo expresso da aplicação da Lei 8.666/1993 e estabeleceu um processo licitatório específico, denominado chamamento público, para a celebração dos termos de colaboração e fomento”, com repasse de recursos públicos e acordo de cooperação sem repasse de recursos públicos;
- 2) A Lei n.º 13.019, de 2014, delimitou o conceito de parceria:

De acordo com o artigo 2º do texto legal, parceira é o “conjunto de direitos, responsabilidades e obrigações decorrentes de relação jurídica estabelecida

formalmente entre a administração pública e Organizações da Sociedade Civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público e recíproco, mediante a execução de atividade ou de projeto expressos em termos de colaboração, em termos de fomento ou em acordos de cooperação” (MARRAFON, 2016).

Esclarece Marrafon:

A tratar das Organizações da Sociedade Civil, a lei avançou ao criar uma categoria de parcerias específicas que não se confundem com as parcerias relativas às Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscips) — regidas pela Lei 9.790/1999 — e as parcerias inerentes às Organizações Sociais (OS), de que trata a Lei 9.637/1998.

A Lei n.º 13.204, de 2015, incluiu 360 alterações ao projeto original da Lei n.º 13.019, de 2014, para ajustar-se a legislações anteriores (a Lei n.º 101, de 2000, da Responsabilidade Fiscal; a Lei n.º 12.527, de 2001, do Acesso à Informação; e a Lei n.º 31, de 2009, da Transparência) e ao Decreto Federal n.º 7.724, de 2012 (que regulamenta a Lei do Acesso à Informação).

A mesma lei também excluiu da sua incidência os Contratos de Gestão das Organizações Sociais, Lei n.º 9.637, de 1998, bem como os Termos de Parceria das Oscips, Lei n.º 9.790, de 1999.

A Lei n.º 13.019, de 2014, instituiu o Termo de Colaboração, o Termo de Fomento e o Acordo de Cooperação. Nos dois primeiros, as parcerias envolvem a transferência de recursos públicos, e o Acordo de Cooperação estabelece parceria sem a transferência de recursos públicos, que deverão ser, em regra, precedidos de chamamento público.

Como já foi dito anteriormente, o chamamento público²⁰ só pode ser dispensado em algumas hipóteses previstas na Lei n.º 13.204, de 2015:

²⁰ No Chamamento Público, a administração estabelecerá os critérios a serem seguidos quanto a:

- objeto da parceria;
 - metas a serem seguidas;
 - Custos diretos e indiretos;
 - indicadores, quantitativos e qualitativos, de avaliação de resultados;
 - as datas, os prazos, as condições, o local e a forma de apresentação das propostas;
 - os critérios de seleção com as datas de julgamento das propostas, com metodologia de pontuação e ao peso atribuído a cada um dos critérios estabelecidos;
 - o valor previsto para a realização do objeto;
 - as condições para interposição de recursos administrativos;
 - medidas de acessibilidade para pessoas com deficiência ou mobilidade reduzida para idosos, de acordo com a característica do objeto da parceria.
- a minuta do instrumento por meio do qual será celebrada a parceria;

Art. 30. A administração pública poderá dispensar a realização do chamamento público:

I - no caso de urgência decorrente de paralisação ou iminência de paralisação de atividades de relevante interesse público, pelo prazo de até cento e oitenta dias; (Redação dada pela Lei n.º 13.204, de 2015)

II - nos casos de guerra, calamidade pública, grave perturbação da ordem pública ou ameaça à paz social; (Redação dada pela Lei n.º 13.204, de 2015)

III - quando se tratar da realização de programa de proteção a pessoas ameaçadas ou em situação que possa comprometer a sua segurança;

IV - (VETADO). 5

V - (VETADO); (Incluído pela Lei n.º 13.204, de 2015)

VI - no caso de atividades voltadas ou vinculadas a serviços de educação, saúde e assistência social, desde que executadas por organizações da sociedade civil previamente credenciadas pelo órgão gestor da respectiva política. (Incluído pela Lei n.º 13.204, de 2015).

Também não haverá chamamento público quando ele for “inexigível”:

Art. 31. Será considerado inexigível o chamamento público na hipótese de inviabilidade de competição entre as organizações da sociedade civil, em razão da natureza singular do objeto da parceria ou se as metas somente puderem ser atingidas por uma entidade específica, especialmente quando: (Redação dada pela Lei n.º 13.204, de 2015).

I - o objeto da parceria constituir incumbência prevista em acordo, ato ou compromisso internacional, no qual sejam indicadas as instituições que utilizarão os recursos; (Incluído pela Lei n.º 13.204, de 2015).

II - a parceria decorrer de transferência para organização da sociedade civil que esteja autorizada em lei na qual seja identificada expressamente a entidade beneficiária, inclusive quando se tratar da subvenção prevista no inciso I do § 3º do art. 12 da Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, observado o disposto no art. 26 da Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000. (Incluído pela Lei n.º 13.204, de 2015).

Art. 32. Nas hipóteses dos arts. 30 e 31 desta Lei, a ausência de realização de chamamento público será justificada pelo administrador público (Redação dada pela Lei n.º 13.204, de 2015).

Além disso, poderá ser realizado chamamento público quando houver o Procedimento de Manifestação de Interesse Público, que é o dispositivo que permite às organizações da sociedade civil apresentar propostas ao poder público, para que este julgue a possibilidade de realização, visando à celebração de futura parceria.

Vamos expor, em seguida, alguns pontos importantes para os Termos de Colaboração, Fomento e Acordo de Cooperação e como a Gestão Contábil é um eficaz instrumento para elaboração, monitoramento e execução de uma parceria.

3.4.1 Plano de trabalho

É importante que se pontue a diferença de proposição entre *termo de colaboração*, *termo de fomento* e *acordo de cooperação*.

No *termo de colaboração*, é o poder público quem propõe quais finalidades de interesse público serão formalizadas na parceria. No *termo de fomento*, é a OSC que propõe qual política pública será objeto da parceria, submetendo para a aprovação do poder público.

Um *acordo de cooperação* poderá ser proposto ou pela OSC ou pelo poder público, podendo ser prorrogado de acordo com o interesse público, caso em que poderá ser dispensada prévia análise jurídica. O acordo de cooperação que não prever comodato, doação de bens ou outras formas de compartilhamento patrimonial poderá dispensar a incidência dos artigos 8º, 23, 26 e 29 e a incidência de prestação de contas, considerados a complexidade da parceria e o interesse público, tudo justificadamente.

Prevê a lei que deverá constar no plano de trabalho:

- I - descrição da realidade que será objeto da parceria, devendo ser demonstrado o nexo entre essa realidade e as atividades ou projetos e metas a serem atingidas; (Redação dada pela Lei n.º 13.204, de 2015)
- II - descrição de metas a serem atingidas e de atividades ou projetos a serem executados; (Redação dada pela Lei n.º 13.204, de 2015)
- II-A - previsão de receitas e de despesas a serem realizadas na execução das atividades ou dos projetos abrangidos pela parceria; (Incluído pela Lei n.º 13.204, de 2015)
- III - forma de execução das atividades ou dos projetos e de cumprimento das metas a eles atreladas; (Redação dada pela Lei n.º 13.204, de 2015)
- IV - definição dos parâmetros a serem utilizados para a aferição do cumprimento das metas. (Redação dada pela Lei n.º 13.204, de 2015)

Também deverá constar, no plano de trabalho, a previsão de receitas e despesas a serem realizadas na execução das atividades/projetos da parceria, e aí a Gestão Contábil é fundamental.

Na previsão de receitas, é preciso que conste um orçamento físico-financeiro, com o valor de cada tipo de despesas mensais e o total anual, cabendo à OSC detalhar como será gasto, quais despesas precisarão ser feitas e o valor individual de cada uma, para a consecução do objeto da parceria, não podendo ultrapassar o valor expresso no edital.

Com referência às receitas (o valor de recursos públicos que serão destinados à realização do objeto de Termo), elas já virão estabelecidas no respectivo edital, tanto no de colaboração como no de fomento.

Quanto às despesas, a organização, utilizando os dados confiáveis de sua contabilidade sobre os gastos gerais, como luz, água, manutenção de imóvel, mão de obra própria e de terceiros, despesas com terceiros de manutenção, materiais diversos etc., deverá organizar-se para seu cumprimento.

No que se refere a salários e encargos, um funcionário celetista que participe da execução do objeto da parceria custa, em média, 75% a mais do que o salário pago, se o objeto da parceria for pelo prazo de um ano. No final, os encargos demissionais devem estar provisionados, senão a organização não terá como quitar os direitos trabalhistas, ao fim da vigência do termo assinado. Uma importante certificação para diminuir esse custo de transação é o Certificado de Entidades Beneficentes de Assistência Social (Cebas), que permite a isenção no pagamento dos 20% sobre a folha de pagamento e sobre o INSS patronal.

Nesse sentido, a própria lei prevê a responsabilidade exclusiva da OSC pelo pagamento dos encargos (trabalhistas, previdenciários, fiscais e comerciais) relacionados à execução do objeto previsto no termo de colaboração ou fomento. Não implicará responsabilidade solidária ou subsidiária da administração pública pela inadimplência da OSC em relação a quaisquer pagamentos.

Acrescente-se que o valor economizado no pagamento desse INSS patronal, que é considerável (20% do valor da folha de pagamento), pode ser um fator importante quando, no plano de trabalho, for descrita a forma de execução das atividades ou dos projetos e de cumprimento de metas (art. 22, III), pois pode ser investido em contratação de mais mão de obra qualificada, de equipamentos e instalações.

Ainda no que se refere ao Cebas, as exigências legais para a obtenção dessa certificação pelas OSCs são dificultosas. Como exemplo, temos, em nossa área contábil de atuação, certificados para OSCs que demoraram 11 anos para serem deferidos.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Agravo Regimental AREsp 187.172 – DF, decidiu que não se pode condicionar a imunidade tributária à apresentação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social. Nesse caso específico, perícia contábil, realizada nos autos do processo, comprovou que a organização da sociedade civil agravada atendia aos requisitos previstos no artigo 14, do Código Tributário Nacional, para ter direito à imunidade tributária.

Isso comprova que é importantíssimo manter, na entidade, escrituração das receitas e despesas, segregadas por centros de custo ou fundos, seguindo criteriosamente as Normas Brasileiras de Contabilidade, capazes de assegurar sua exatidão em caso de uma eventual fiscalização para quaisquer tipos comprovação. Assim, não é necessário que a organização da

sociedade civil espere pelo deferimento do Certificado Cebas. Assim que der entrada e sua escrituração contábil *comprovar* que tem os requisitos previstos na Lei n.º 12.101, de 2009, e os do artigo 14º do CTN, pode começar a usufruir da isenção dos 20% do INSS patronal.

É importante, também, que a OSC indique, nas despesas elencadas no plano de trabalho, a ser aprovado pelo poder público, nos termos de colaboração e fomento, as taxas bancárias que serão debitadas na conta corrente pela qual serão repassados os recursos públicos. Se essas taxas não estiverem previstas no plano de trabalho, a organização terá que utilizar recursos próprios para esse custo — essa situação, a nosso ver, seria ilegal, pois a lei em comento, no § 1º, VI, do artigo 35, é expressa em dizer que não será exigida contrapartida financeira como requisito para celebração de parceria.

A lei n.º 13.019, de 2014, prevê, em seu artigo 51, que os recursos recebidos em decorrência da parceria serão depositados em conta corrente específica *isenta* de tarifa bancária, em instituição financeira pública, determinada pela administração pública. Ocorre que hoje nenhum banco público isenta a OSC de tarifas bancárias, o que também é comprovado por nossa atuação na área.

Destaca-se que, caso ocorra algum desequilíbrio, por algum motivo superveniente, durante a execução do objeto da parceria, o plano de trabalho poderá ser revisto para alteração de valores ou de metas, mediante termo aditivo (ou por apostila) ao original.

3.4.1.1 Formalização e execução da parceria

Para a formalização da parceria, a entidade deverá preencher diversos requisitos. No seu estatuto deverão estar expressas três cláusulas:

- que tem objetivos voltados à promoção de atividades e finalidades de relevância pública e social, descrevendo quais são;
- que, em caso de dissolução da entidade, o patrimônio líquido seja transferido a outra pessoa jurídica de igual natureza, que preencha os requisitos da Lei n.º 13.019, de 2014;
- que mantenha escrituração de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e com as Normas Brasileiras de Contabilidade.

Ainda, é necessário possuir no mínimo três anos de existência para parcerias federais, dois anos para parcerias estaduais e um ano para parcerias municipais, com base no cadastro ativo do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ).

Também deverá ter estatuto registrado e a última ata de eleição, com a relação dos dirigentes da entidade, com sua qualificação, e a declaração de aceitação de cargo de cada um

deles, com firma reconhecida (exigida por alguns estados da Federação), e todas as certidões de regularidade fiscal, como: Certidão de Débitos Trabalhistas, com validade de 180 dias, emitida pela Justiça de Trabalho; Certificado de Regularidade do FGTS – CRF, com validade de 30 dias, emitida pela Caixa Econômica; e Certidão Negativa de Débitos, relativos aos tributos federais e à Dívida Ativa da União, que tem validade de 180 dias e é emitida pela Secretaria da Receita Federal.

No que se refere às certidões de regularidade fiscal, é muito importante que a gestão contábil acompanhe suas validades, pois devem ser enviadas ao órgão público sempre que houver um repasse para a entidade, conforme cronograma de desembolso, aprovado no plano de trabalho. O administrador público que liberar repasse de verba pública durante a parceria sem apresentação das certidões de regularidade fiscal poderá ter que responder a processo, por improbidade administrativa.

A Lei n.º 13.019, de 2014, é expressa ao dizer que a responsabilidade é exclusiva da OSC pelo gerenciamento administrativo e financeiro de recursos recebidos, inclusive no que diz respeito às despesas de custeio, de investimento e de pessoal.

Em outros termos, após aprovado o plano de trabalho e celebrado o termo de colaboração ou fomento, a responsabilidade pelo cumprimento é de exclusiva competência da OSC. Ela deverá, obrigatoriamente, divulgar, principalmente na internet (embora consideremos que isso também deva ser feito em locais visíveis de suas sedes sociais e dos estabelecimentos em que exerça suas ações), todas as parcerias celebradas com a administração pública e o andamento da execução da parceria; todas as despesas pagas, com os nomes de quem recebe; e, ainda, o valor total da remuneração da equipe de trabalho, as funções que seus integrantes desempenham e a remuneração individual prevista para o respectivo exercício.

A administração pública deverá criar uma Comissão de Monitoramento e Avaliação, que avaliará a parceria celebrada, no cumprimento das metas, com os parâmetros estabelecidos no plano de trabalho, devendo mensurar o impacto do benefício social obtido em razão da execução do objeto até o período, além de todas as despesas efetuadas, verificando se os gastos estão conforme foi previamente aprovado e, se for necessário, deverá solicitar os documentos comprobatórios das despesas. A Comissão de Monitoramento poderá, além disso, solicitar relatórios de auditorias externas para análise, pois as Organizações da Sociedade Civil que forem portadoras do Cebas (Lei n.º 12.101, de 2009), e que registrem receita anual (verbas públicas, privadas, eventos, doações etc.) superiores a R\$ 4,8 milhões

anuais, de forma obrigatória, devem realizar análise de sua gestão contábil e balanço por auditoria externa, devidamente qualificada.

3.4.1.2 Compra de equipamentos e materiais permanentes com recursos públicos

Se a Organização da Sociedade Civil adquirir equipamentos e/ou materiais permanentes com recursos provenientes da celebração da parceria, necessários à execução do objeto, esses bens deverão ser gravados contabilmente, com cláusula de inalienabilidade. Isto é, não poderão ser incorporados ao ativo imobilizado, sendo contabilizados como despesas. A organização deverá enviar, com a prestação de contas (mensal, trimestral ou anual), uma relação dos bens adquiridos com recursos provenientes da parceria, constando o número das notas fiscais de aquisição. Deverá, ainda, formalizar uma promessa de transferência da propriedade à administração pública, no fim da execução do objeto da parceria.

Toda parceria firmada entre o poder público e as organizações da sociedade civil deverão, nos termos da lei, ter um gestor, agente público responsável pela gestão da parceria realizada por termo de colaboração ou fomento, com poderes de controle e fiscalização. Cabe a ele retomar os bens públicos em poder da OSC parceira, qualquer que tenha sido a modalidade ou o título que concedeu direitos de uso de tais bens.

O poder público também poderá doar os bens públicos, adquiridos com recursos públicos durante a execução do objeto da parceria, quando, após o término da parceria, não forem mais necessários — observando, se houver, o disposto no próprio termo e a legislação vigente.

3.4.1.3 Prestação de contas, transparência e publicidade

O dever de prestar contas tem início quando a organização da sociedade civil recebe repasse de recursos públicos para a parceria.

Num contexto de interação promovida pelo terceiro setor e a sociedade, como um todo, torna-se importante o uso de sua gestão contábil. Afinal, os dados se tornarão oficiais, e esse é um parâmetro para mensurar todo o processo operacional da entidade, prestando contas, de maneira transparente, à sociedade.

O CFC (2004) define, como *prestação de contas*:

[...] o conjunto de documentos e informações disponibilizadas 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.

Sobre os itens que os relatórios de prestação de contas de entidades do terceiro setor devem contemplar, o CFC (2004) afirma que “a extensão das exigências pode variar, conforme o tipo de parceria, mas, de um modo geral, os documentos e informações são semelhantes”, e aponta os relatórios normalmente exigidos:

- Relatório de atividades;
- demonstrações contábeis;
- informações bancárias;
- inventário patrimonial;
- Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ);
- Relação Anual de Informações Sociais (Rais);
- parecer e relatório de auditoria independente;
- cópias de convênios e contratos;
- termos de parcerias celebrados;

As entidades do terceiro setor devem buscar a maior transparência e a maior publicidade possíveis, no que se refere à sua gestão e à sua prestação de contas, ao seu conselho fiscal, aos seus colaboradores, voluntários, usuários, órgãos públicos e privados.

Dessa forma, a prestação de contas apresenta-se como um importante instrumento para o processo de gestão de entidades do Terceiro Setor, utilizando criteriosamente os dados de sua escrituração contábil. Não poderá haver divergência, em uma eventual auditoria, entre os dados declarados na prestação de contas e sua escrituração contábil, cujos relatórios devem ser levados primeiramente ao conhecimento do órgão deliberativo (Conselho Fiscal) da entidade e, somente depois, ao órgão público responsável.

A gestão contábil apresenta-se como um sistema de informações oficial, confiável e essencial para o processo de gestão e controle e de promoção da transparência e publicidade do terceiro setor. É importantíssimo que a OSC declare, nas prestações de contas, os rendimentos recebidos em razão de aplicações financeiras dos recursos públicos recebidos e demonstre que estão sendo aplicados no objeto da parceria, sob pena de ser considerada irregular.

A administração pública deverá manter, em seu *site* oficial na internet, a relação de parcerias celebradas, dando publicidade aos respectivos planos de trabalho de cada parceria, até 180 dias após o encerramento da parceria.

Já a OSC deverá divulgar, como já apontado aqui, em um *website* oficial (e, preferencialmente, em locais visíveis de suas sedes sociais) e em quaisquer outros locais em que faça atividades relacionada à parceria celebrada com o poder público, no mínimo:

- o termo assinado com o poder público;
- estatuto e última ata de eleição da diretoria;
- remuneração da equipe de trabalho, constante no plano de trabalho, individualizada por prestador de serviço;
- prestações de contas realizadas.

A prestação de contas deverá ser efetuada por plataforma eletrônica e ter todos os dados para que o gestor público possa avaliar se o que foi aprovado no plano de trabalho está sendo executado. Essa atividade deverá observar, tecnicamente, a descrição pormenorizada das atividades realizadas (como a comprovação e avaliação das metas e resultados alcançados), bem como financeiramente (com a descrição e a comprovação das despesas individualizadas e de forma mercantil realizadas no período), demonstrando que o objeto da parceria está sendo cumprido. O gestor deverá elaborar o relatório técnico de monitoramento e avaliação e realizar, se necessário, visitas ao(s) local(is) de execução do objeto da parceria para alguma comprovação.

A forma, os prazos e o modelo da prestação de contas devem vir junto com o edital do chamamento público ou do credenciamento, constando também no termo a ser celebrado. Esses elementos variam conforme o órgão público. Para os acordos de cooperação não há prestação de contas financeira, pois não há repasse de recursos; mesmo assim, a entidade deverá prestar contas das atividades realizadas no período, conforme o plano de trabalho.

A OSC deverá manter arquivos dos documentos, fiscais ou não, que compõem as prestações de contas, durante o prazo de 10 anos. Esses documentos devem estar arquivados por exercício fiscal. Contabilmente, é recomendado que os bens duráveis e equipamentos adquiridos com repasse de verbas públicas estejam em arquivo separado, por mês, dentro do exercício fiscal.

Além do mais, a administração pública poderá, a qualquer momento, realizar a tomada de contas especial, isto é, que seja efetuada a prestação fora dos prazos estabelecidas no chamamento público ou credenciamento, que constam dos termos de fomento, colaboração ou acordo de cooperação.

As prestações de contas, após avaliadas, podem ser qualificadas como:

- regulares;

- regulares com ressalva, com alguma impropriedade, mas que não causem dano ao erário público;
- irregulares, quando:
 - não houver a prestação de contas;
 - os objetivos e metas não forem cumpridos, injustificadamente;
 - má gestão que cause dano ao erário;
 - desfalque ou desvio de dinheiro ou de bens adquiridos com recursos públicos.

Quando forem consideradas irregulares, e isso for comprovado, poderá a organização da sociedade civil solicitar autorização para que o ressarcimento ao erário público seja promovido por meio de ações compensatórias de interesse público, mediante a apresentação de novo plano de trabalho, conforme objeto descrito no termo assinado — desde que não tenha havido dolo ou fraude, e não seja o caso de restituição integral dos recursos.

Assim, poderá a organização da sociedade civil, pela irregularidade(s) constatada(s) em sua prestação de contas, sofrer:

- advertência;
- suspensão temporária de participação em chamamento público ou credenciamento, com o impedimento de celebrar termos com quaisquer órgãos, nas três esferas da administração pública, por prazo não superior a dois anos, podendo ser reabilitada pela esfera do poder público após esse prazo;
- declaração de inidoneidade para participar de quaisquer chamamentos públicos ou credenciamento nas três esferas do poder público, enquanto perdurar(em) o(s) motivo(s) que justificou(justificaram) a punição. Poderá a esfera do poder público que aplicou a punição reabilitar a organização da sociedade civil após o ressarcimento pelos prejuízos resultantes.

Deverá a administração pública divulgar, em seu *site* oficial, quaisquer irregularidades que persistirem na prestação de contas das OSCs após o período recursal.

3.5 ATUAÇÃO EM REDE

A Lei n.º 13.019, de 2014, prevê, em seu artigo 35-A, a atuação em rede, permitida para duas ou mais organizações da sociedade civil, podendo ser celebrada tanto no termo de

colaboração como no termo de fomento. O chamamento público (art. 23) ou o credenciamento (art. 30, VI) deverão prever, em seu edital, a atuação em rede.

Nesse tipo de atuação, uma OSC será a “celebrante” do termo de colaboração ou termo de fomento. Em outras palavras, uma organização terá a integral responsabilidade pelo controle da execução do objeto da parceria, que não poderá ser sub-rogado a nenhuma outra OSC, podendo participar diretamente ou não da execução do objeto da parceria.

A celebrante é quem irá receber, em sua conta corrente, os repasses de recursos públicos (receitas), conforme plano de trabalho, aos quais chamaremos de “integrais” (previamente aprovado pelo poder público), e terá a responsabilidade por todas os gastos efetuados (despesas). Também será da OSC celebrante a responsabilidade pela prestação de contas.

A OSC celebrante do termo de colaboração ou de fomento deverá estar constituída formalmente por mais de cinco anos, comprovados pela inscrição no CNPJ, e deverá comprovar capacidade técnica e operacional para supervisionar e orientar a atuação da rede. Essa capacidade pode ser evidenciada por declarações de outras organizações da sociedade civil que componham a rede, cartas de princípios, registro de reuniões, eventos, relatórios de atividades.

A celebrante deverá assinar com as organizações da sociedade civil que irão realizar o objeto da parceria (chamadas de “executantes”). O documento assinado será o termo de atuação em rede, e não caracteriza subcontratação de serviços, pois se presta para a realização de ações coincidentes, quando houver identidade de intervenções ou de ações complementares à execução do objeto da parceria.

A celebrante tem, ainda, a responsabilidade de verificar toda a regularidade jurídica e fiscal da(s) executante(s), seguindo todos os procedimentos exigidos nos artigos 33, 34 e 35, §§ 1º e 5º, da Lei n.º 13.019, de 2014, e do artigo 29 do Decreto n.º 8.726, de 2016. Juntará toda a documentação que comprove a verificação na prestação de contas, tendo o prazo de até 60 dias para comunicar e juntar o(s) termo(s) de atuação em rede ao termo de colaboração ou de fomento celebrante.

O termo de atuação em rede deverá ter em detalhes: direitos e obrigações recíprocos entre celebrante e executante; as ações, as metas e os prazos fixados para a OSC executante, com o valor que será repassado e para que haja uma gestão contábil eficiente e transparente; um plano de trabalho “parcial”, com prestação de contas “parciais” com a(s) executante(s) (que devem enviar relatórios à celebrante).

Para um melhor controle, a gestão contábil do termo de atuação em rede, por parte da celebrante, deve ser por centro de custos ou projetos, para cada executante. Essa é uma maneira rápida e segura de se obterem relatórios gerenciais com todos os repasses e despesas efetuados pela executante.

Se, por algum motivo, o termo de atuação em rede for rescindido, a celebrante deve informar o poder público em até 15 dias. É importante lembrar, ainda, que a OSC executante não poderá ter mantido nenhuma relação jurídica com quaisquer integrantes da comissão de seleção responsável pelo chamamento público para firmar parceria com a celebrante.

Caso ocorra alguma irregularidade ou desvio de finalidade na aplicação de recursos pela executante, que, obviamente, não esteja de acordo com o plano de trabalho parcial acordado com a celebrante, o qual faz parte do termo de atuação em rede, esta responderá, subsidiariamente, até o limite dos recursos que recebeu por dano ao erário. Daí se depreende, mais uma vez, a importância da informação contábil segregada por centros de custos ou projetos para a verificação imediata se há alguma irregularidade na aplicação de recursos públicos.

3.6 EMENDAS PARLAMENTARES

O artigo 29 da Lei n.º 13.019, de 2014, esclarece que as emendas parlamentares às leis orçamentárias anuais serão celebradas sem o chamamento público. Portanto, no processo orçamentário do poder público, não é necessário apontar qual organização da sociedade civil será beneficiada com a emenda parlamentar — se o contrário fosse, obrigatoriamente deveria haver chamamento público. Assim, não há nenhum óbice legal para que a emenda parlamentar indique a organização da sociedade civil que irá receber e em que (serviço, equipamento e/ou capacitação) será aplicado o recurso público.

Assim, apesar da não haver exigência de chamamento público para recebimento de emendas parlamentares pela OSCs, outros dispositivos da Lei n.º 13.019, de 2014, devem ser respeitados. Um deles é o artigo 22, que trata do plano de trabalho, com o objeto da parceria, devendo ser demonstrado onexo entre a realidade e as atividades e metas a serem atingidas, com o valor a ser recebido da emenda parlamentar, e ser aprovado pelo órgão público (ao qual a OSC está diretamente ligada: educação, saúde ou assistência social). Devem ser observados também os artigos de 33 a 35, que disciplinam os requisitos para a celebração de termo de colaboração e fomento.

Acrescente-se que não poderá a OSC estar enquadrada em nenhum dos incisos do artigo 39, que trata das vedações para celebração de termo de colaboração ou fomento. A OSC até mesmo deverá realizar a prestação de contas prevista nos artigos 63 a 72, e sofrer as sanções previstas no artigo 73 da lei.

3.7 DOAÇÕES

A “Solução de Consulta – Cosit” da Coordenação-Geral de Tributação, órgão da Receita Federal, a partir da Instrução Normativa 1.396, de 2013, concentrou a atribuição de responder aos contribuintes sobre questões tributárias. Em sua resolução n.º 309, publicada em 31 de dezembro de 2018, é expressa em dizer que doações (mesmo as realizadas para o exterior), tanto para pessoas físicas como para as jurídicas, incluindo as organizações da sociedade civil, têm incidência de 15% de Imposto de Renda.²¹

A Lei n.º 13.019, de 2014, dispõe (art. 84B, I) que não é necessário nenhum tipo de certificação para obter doações com empresas privadas que são regidas pelo regime de lucro real, por meio do benefício da renúncia fiscal, até o limite de 2% sobre a *receita bruta*. Apesar disso, vêm ocorrendo problemas para se conseguir essa modalidade de doação. A Lei n.º 9.249, de 1995 (art. 13, § 2, III, “c”), foi alterada pela Lei n.º 13.204, de 2015, para que fosse possível a doação às organizações da sociedade civil. No entanto, não foi alterada a disposição (art. 13, § 2, III) que diz que o limite de 2% é sobre *lucro operacional* e não sobre a *receita bruta*, como previsto na Lei n.º 13.019, de 2014, criando um obstáculo e não facilitando a obtenção desse tipo de doação por renúncia fiscal.

²¹ “Caso a doação em adiantamento de legítima seja efetuada por valor superior ao valor constante da DIRPF do doador, a diferença positiva entre esses valores configurará ganho, tributado pelo Imposto sobre a Renda à alíquota de 15%, devendo o IR ser retido e recolhido pelo doador, caso seja efetuada pelo valor constante da DIRPF do doador, não haverá IR a pagar, nesse momento. O donatário deve informar, em sua DIRPF, as cotas de fundo fechado de investimento de ações recebidas pelo valor da transferência.” Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=118606>.

3.8 BLOQUEIO DE CONTAS BANCÁRIAS DE DIRETORES ESTATUTÁRIOS DAS ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL

A Justiça do Trabalho, de 1º grau, vem, por penhora *on-line*, bloqueando valores em contas correntes bancárias de gestores estatutários de OSCs, em decorrência de processos movidos por ex-funcionários das entidades. Esses gestores são voluntários, não são donos de negócios com fins lucrativos e não têm nenhum tipo de lucro — por isso, é evidente que esse procedimento é uma grave distorção no uso do instituto da desconsideração da personalidade jurídica, que é a separação patrimonial da empresa e de seus sócios e/ou administradores.

Por esse procedimento, na esfera civil, só ocorrerá a desconsideração da personalidade jurídica se for demonstrada transgressão aos atos constitutivos, com desvio de finalidade, ou atos atentatórios a lei. Na Justiça do Trabalho, porém, não tem havido uma análise detalhada.

Uma medida de prevenção para os gestores das OSCs, cuja entidade esteja com graves problemas patrimoniais, é o prévio ajuizamento da “Declaração de Insolvência Civil”, em que, após findada a fase de conhecimento do processo trabalhista, o credor deverá habilitar o crédito (título executivo judicial) nos autos da insolvência. Na ocasião da satisfação do passivo, como ocorre no processo de falência e recuperação judicial, deverão ser observadas as preferências de créditos, não havendo uma lei específica de falência e recuperação judicial para as OSCs.

Ainda, na apuração do ativo da organização da sociedade civil, deverão ser observados os bens permanentes adquiridos com recursos públicos. Estes, como já dito, nos termos da Lei n.º 13.019/14, não são de propriedade da organização da sociedade civil; mas, sim, do poder público. Por conta disso, a entidade somente está em posse desses bens não elegíveis. Portanto, uma correta contabilização é muito importante, mantendo um arquivo digitalizado com as notas fiscais de todos os bens adquiridos e a respectiva contabilização no Livro Diário.

Uma modalidade de seguro que as organizações da sociedade civil podem fazer é o de Responsabilidade Civil, com o objetivo de proteger seus gestores, quando eles são questionados sobre a tomada de decisões. Essa modalidade de seguro arca, por exemplo, com as custas decorrentes de processos judiciais e administrativos contra os gestores, mas o seu custo é alto. Com a pandemia da covid-19, os balanços de empresas em geral pioraram, elevando o seu grau de risco — o que levou a um ajuste de preços, devido ao alto grau de endividamento.

3.9 A PARTICIPAÇÃO DE OSCS NAS LICITAÇÕES REGIDAS PELA LEI N.º 8.666, DE 1993

As leis e normas contábeis que instituem e qualificam as organizações da sociedade civil como “sem fins lucrativos”, como já dito, não pretendem proibir que obtenham resultado econômico positivo. Sem tal resultado, não haveria meios de viabilizar sua subsistência e ser sustentável, de modo que estaria fadada à extinção.

Nesse sentido, o que se pretende coibir é que as OSCs sejam constituídas com a principal finalidade de exercer quaisquer atividades econômicas, no intuito final de distribuir quaisquer excedentes financeiros a seus diretores, funcionários, colaboradores etc. Nada impede, dessa forma, que as organizações obtenham resultados positivos como decorrência do exercício dos fins sociais estatutários para que foram instituídas. Registre-se que os excedentes financeiros de qualquer atividade econômica deverão obrigatoriamente ser aplicados na execução de suas atividades sociais.

Assim, à primeira vista, nada impediria que organizações da sociedade civil participem de licitações regidas pela Lei n.º 8.666, de 1993, celebrando contratos e recebendo recursos da administração pública. Deve-se esclarecer que, para ser viável a participação, o objeto da licitação deve ser harmônico com o objeto social e o estatuto da organização da sociedade civil, estando previsto em seu ato constitutivo, registrado em cartório.

O Acórdão n.º 7.459, de 2010, da 2ª Câmara, diz que não poderá haver uma vedação “genérica” à participação de OSCs em licitações regidas pela Lei n.º 8.666, de 1993, logicamente devendo constar em seus estatutos e objetivos sociais os serviços a serem prestados. Quanto a isso também, o Tribunal de Contas da União, no Acórdão n.º 746, de 2014, analisou a legalidade da participação de Oscips. Nessas licitações, decidiu que, em virtude de serem consideradas entidades sem fins lucrativos, fazem jus a isenções do pagamento de Imposto de Renda (art. 150, inciso VI, alínea c, da Constituição federal e arts. 9º e 14 da Lei n.º 5.172/1966), do Imposto sobre Serviços (ISS), do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e do Imposto Territorial Rural (ITR).

Portanto, chega-se à conclusão de que o Tribunal de Contas da União não proíbe de forma geral a participação de OSC em licitações regidas pela Lei n.º 8.666, de 1993, quando houver nexos entre o objeto da licitação e os objetivos sociais estatutários da organização, excluindo-se, no caso, as Oscips, em razão de suas isenções — o que desequilibraria o processo licitatório, ferindo o princípio da isonomia.

Cabe ressaltar que, como citado anteriormente, a Lei n.º 14.133,²² de 2021, em seu artigo 193, II, revoga a Lei n.º 8.666, de 1993, a partir de 1º de abril de 2023. Entretanto, até o momento atual, esta última, de modo geral, continua valendo.

3.10 LICITAÇÃO PARA COMPRAS COM RECURSOS PÚBLICOS PELAS OSCS

O STF, ao se manifestar na ADI 1.923/DF, demonstrou que o modelo atribuído às organizações sociais, pelo ordenamento, admite a flexibilidade desses entes, nas contratações que tenham, por base, regulamento objetivo próprio, sem que haja afronta aos princípios constitucionais acerca da matéria e sem submissão à Lei n.º 8.666, de 1993, cujo procedimento é formal, custoso e pouco célere.

O acórdão da ADI 1.923/DF serve de paradigma para as contratações das organizações da sociedade civil, notadamente a Lei n.º 9.790, de 1999 e a Lei n.º 13.019, de 2014.

Conforme Gustavo Henrique Justino de Oliveira (peça 21, p. 8-9), o Decreto 5.504/2005 é ilegal e afronta o inciso XXVII do art. 22; e o inciso XXI do art. 37, ambos da Constituição Federal, os quais destinam a obrigatoriedade de licitar apenas aos órgãos e entidades da Administração Pública direta e indireta. As entidades privadas sem fins lucrativos, tais como as OSCIPs, não integram esse rol, havendo na legislação de regência prevalência de regulamento próprio para as contratações com recursos governamentais. Obrigar que esses entes licitem, mesmo que por lei, entraria em contradição com o inciso XVIII do art. 5º da Carta Magna, o qual veda a interferência estatal no funcionamento das associações.²³

Em parecer da Advocacia Geral da União – AGU, de 17 de maio de 2017, que serviu de orientação para os demais órgãos da AGU, observou, que:

[...] o artigo 11 do Decreto n.º 6.170 de 2007 impõe como condições para o uso da verba apenas a realização de cotação prévia de preços e o respeito aos princípios da impessoalidade, moralidade e economicidade. A norma trata

²²Uma das razões para a elaboração desse novo marco licitatório foi a necessidade de a Administração Pública manter-se alinhada à realidade atual, no sentido tecnológico. Ao mesmo tempo, procura-se, com ele, simplificar as contratações, tornando alguns processos mais racionais. Conforme a Secretaria de Planejamento de Minas Gerais: “Nos arts. 190, 191 e 193 da Lei 14.133/2021 são expostos critérios de transição, facultando ao gestor o uso tanto do regime administrativo da Lei n.º 8.666, de 1993, da Lei n.º 10.520, de 2002 e os arts. 1º a 47-A da Lei n.º 12.462/2011 quanto o novo regime da NLLC em um período de 2 anos. A publicação da NLLC apenas revogou de imediato a seção ‘Dos crimes e das Penas’ prevista na Lei n.º 8.666/1993”. O documento, que traz perguntas e respostas sobre a Nova Lei das Licitações, pode ser lido integralmente no seguinte endereço: http://www.compras.mg.gov.br/images/Perguntas_Frequentes_NLLC.pdf.

²³Disponível em: <https://tcu.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/313454316/2942320139/inteiro-teor-313454451?ref=juris-tabs>.

justamente da compra de produtos e contratação de serviços com recursos da União transferidos a entidades privadas sem fins lucrativos.²⁴

De acordo com o parecer:

[...] ainda que desenvolvam alguma atividade de interesse público, as entidades privadas sem fins lucrativos não integram a administração pública, mas sim o chamado terceiro setor. Elas funcionam de maneira semelhante às organizações sociais e organizações da sociedade civil, que, conforme já foi definido pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Tribunal de Contas da União, não precisam se submeter à Lei das Licitações justamente por não integrarem a administração pública.²⁵

No mesmo sentido,

[...] a Portaria Interministerial n.º 507 de 2011, editada pelos ministros do Planejamento e da Controladoria-Geral da União, também afastou o uso de licitações por parte de tais entidades em relação à contratação de obras.²⁶

²⁴ Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-mai-17/entidade-fins-lucrativos-nao-obrigada-licitacao-agu>.

²⁵ <https://agu.jusbrasil.com.br/noticias/458932834/entidades-sem-fins-lucrativos-nao-sao-obrigadas-a-realizar-licitacoes-define-parecer>.

²⁶ *Idem*.

4 GESTÃO CONTÁBIL DAS ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL

A gestão contábil é uma ferramenta imprescindível, e vem sendo tratada, nesta pesquisa, como a responsável por diversas atividades dentro da organização da sociedade civil. Utiliza-se de metas, informações patrimoniais, financeiras e fiscais, com informações da contabilidade.

Essa ferramenta, portanto, é um processo composto pela contabilidade societária (responsável pelo controle de tudo o que entra e o que sai do caixa, por relatórios gerenciais e balanços e balancetes) e a contabilidade fiscal (área que cuida de impostos, imunidades, isenções e pelo cálculo de tudo o que se paga de impostos).

Essa caracterização já é suficiente para deixar claro que a gestão contábil é algo contínuo, dinâmico, interdependente, que atua, de forma direta ou indireta, em todos os sistemas e subsistemas da organização da sociedade civil. Mais do que um simples gerenciamento de despesas para demonstrar tendências ou revelar o passado, serve para definir ações operacionais, táticas e, sobretudo estratégicas, bem como para criar relatórios que contribuam para a tomada de decisões pelos gestores, a fixação de objetivos e a formulação de hipóteses de atuação.

Portanto, por meio da gestão contábil, os gestores poderão beneficiar-se de todos os serviços que a área pode oferecer: desde o cálculo de guias de tributos, questões trabalhistas, cumprimento de obrigações acessórias, até o principal — como balanço e demonstrativo de resultado, contas a receber e pagar, folha de pagamento com o cálculo dos impostos a pagar, relatórios gerenciais, plano de trabalho, prestação de contas etc.

Ainda, a gestão contábil tem a importante função de dar ciência, aos órgãos de fiscalização, dos atos contábeis financeiros e fiscais praticados na entidade. Tudo passa a ser registrado obedecendo aos Princípios e Normas Brasileiras de Contabilidade. Cabe a essa ciência a publicação dos atos concernentes a suas atividades, o que reforça a credibilidade da OSC e valoriza o trabalho dos profissionais contábeis.

4.1 A INFORMAÇÃO CONTÁBIL, GESTÃO SOCIAL E PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO NAS ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL

As organizações da sociedade civil, por vezes, estão cercadas de desconfiança. No Brasil, esse aspecto é ainda mais recorrente, visto que, vez ou outra, uma entidade é denunciada como portadora de recursos obtidos de forma escusa — na maioria das vezes, ligada a políticos ou criada por eles.

Diversos são os problemas enfrentados no cotidiano contábil de uma OSC, dos quais se destacam:

a) escassez de normas contábeis específicas, o que vem sendo, nos últimos anos, relativizado, com a criação de normas desse tipo, pelo Conselho Federal de Contabilidade, e leis específicas que normatizam a relação com o poder público;

b) falta de recursos financeiros para manter um profissional contábil qualificado e atualizado;

c) necessidade de as entidades terem um sistema de informação interno que registre, de forma fiel, as suas operações.

Na maioria das vezes, constatado por nossa prática contábil no terceiro setor, a primeira preocupação de uma OSC é a manutenção de controles básicos para os seus recursos (saldo bancário e contas a pagar e receber para curto prazo). Em segundo plano, relatar, no prazo e de forma adequada, os seus gastos, para os financiadores privados, e as prestações de contas ao poder público (por recursos repassados). A contabilização fica em terceiro plano, e, dessa forma, instrumentos como controle de despesas por centro de custos, orçamento físico-financeiro da entidade, ou fluxo de caixa pouco são utilizados.

A Fipecafi (2000) assegura que:

[...] [a] contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização.

Já Padoveze (2003) afirma que: “A Contabilidade, com a mensuração econômica (através do Sistema de Informação Contábil), é o único sistema de informação que consegue mostrar a empresa como um todo, pois é a única que atribui valor a tudo”.

O que faz uma entidade ser mais eficiente é pensar a sua administração financeira e contábil de maneira integrada com todos os outros setores da entidade, evidenciando, em seus relatórios, o equilíbrio de seus gastos — o que demonstra a eficiência nas suas opções de

investimento sociais. Desse modo, a contabilidade societária e fiscal deve ser vista como um sistema de informação e como importante ferramenta na gestão das entidades do terceiro setor. Nesse sentido, destacamos alguns importantes procedimentos de gestão do segundo setor, que a nosso ver, podem ser utilizados pelas organizações da sociedade civil, agregando-lhes valor:

- Redução de custos das operações;
- Melhoria no acesso às informações;
- Melhoria na produtividade;
- Melhoria na tomada de decisões, por meio do fornecimento de informações mais rápidas e precisas;
- Estímulo de maior interação entre os tomadores de decisão;
- Fornecimento de melhores projeções dos efeitos das decisões;
- Melhoria na estrutura organizacional, por facilitar o fluxo de informações;
- Melhoria na estrutura de poder, propiciando maior poder para aqueles que entendem e controlam o sistema;
- [...]
- Aumento do nível de motivação das pessoas envolvidas;
- [...] (OLIVEIRA, 2002 *apud* MIRANDA, [200-?]).²⁷

Diante dessa realidade, vários desafios estão colocados à Gestão Contábil e às OSCs. No entanto, deve-se sempre, como diz Paiva (2002), “considerar que essa aliança estratégica proporcionará às organizações condições mais seguras para tomarem decisões estratégicas proativamente”.²⁸

Segundo Falconer (1999 *apud* IMETON, 2008),²⁹ existem quatro principais necessidades de desenvolvimento de gestão, que podem ser generalizadas para as OSCs:

- a) **Transparência:** refere-se ao cumprimento da responsabilidade da organização em prestar contas aos diversos públicos que têm interesses legítimos diante dela. Para o autor, este “prestar contas” representa uma postura de responsabilidade que se exercita no dia-a-dia da gestão dessas entidades, satisfazendo os interesses dos usuários (internos e externos) por suas informações.
- b) **Sustentabilidade:** trata-se da capacidade de captar recursos (financeiros, materiais e humanos), de maneira suficiente e continuada, e utilizá-los com competência, de forma a perpetuar a organização e permitir que ela alcance seus objetivos.

²⁷ MIRANDA, O. A. **A importância do sistema de informação gerencial na empresa Sol Distribuidora de Combustíveis Ltda.** Disponível em: <http://www.profsergio.net/artigos/artigoozineidealves.pdf>. Acesso em: 12 maio 2021.

²⁸ Disponível em: <http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/424>. Acesso em: 17 maio 2021.

²⁹ IMETON, L. da S. **A contribuição da contabilidade ao processo de gestão de uma organização do terceiro setor:** o caso da Ides. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/91127/255275.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 13 maio 2021.

c) Qualidade de serviços: o aprimoramento da qualidade deve ser um objetivo contínuo das entidades, que não podem se acomodar em uma postura de satisfação de estar fazendo a sua parte, ou de paralisia frente ao sentimento de impotência diante da magnitude dos *deficits* sociais.

d) Capacidade de articulação: esta característica depende da existência de interesses compartilhados, dos recursos necessários para promovê-la, mas também, de uma competência gerencial, que inclui técnicas e habilidades interpessoais desenvolvidas nos gestores de organizações do Terceiro Setor.

Uma gestão social eficiente remete para a capacidade de otimizar o rendimento dos esforços do Estado e dos atores sociais, no confronto com grandes *deficits* sociais e pelo melhoramento do funcionamento e dos resultados do investimento em capital humano e social (KLIKSBERG, 2003).

Para Fernando Guilherme Tenório (2005), a diferença entre gestão estratégica e gestão social é que a primeira é definida pelo mercado, e o maior lucro possível é o objetivo a ser alcançado. A segunda, por sua vez, é uma atividade de amparo, concessão, e o objetivo a ser alcançado é a conciliação comunitária, uma ação conjunta com o poder público.

As organizações da sociedade civil, em sua gestão, devem seguir preceitos básicos de administração, como questões fiscais e trabalhistas, planejamento estratégico e controle, organização, comunicação, motivação, entre outros. Essa missão exige competência técnica dos gestores para a aplicação de métodos profissionais e planejamento, para o cumprimento das metas, juntamente com a transparência administrativa e financeira — fatores essenciais para a conquista da credibilidade institucional.

O *planejamento estratégico* consiste no emprego de planejamento, estratégia, análise e técnicas gerenciais habituais e inovadoras para o bem-estar do indivíduo e da sociedade. Contudo, com o crescimento do terceiro setor como um todo, “tanto em volume de recursos quanto em relevância social e política, e sua natural profissionalização, modernas técnicas de gestão dos negócios foram incorporadas à área social” (PEREIRA; SANTANA, 2015).

Assim, o planejamento estratégico torna-se fundamental para se atingir propósitos, sendo uma forma de ponderação de como a OSC deve se situar ante as demandas sociais atuais e elencar seus planos organizacionais, ao longo do tempo. É o que permite à organização trilhar o caminho seguro, organizado e sustentável para o cumprimento de seus objetivos sociais e de suas metas, para a tomada de decisões e para mensurar os resultados obtidos. O planejamento faz com que a organização preveja problemas futuros, permitindo uma readequação rápida de procedimentos, distinguindo-se das demais.

Nesse sentido, é uma importante ferramenta para compreender mudanças no ambiente interno e no externo da organização, tornando visíveis os eventuais problemas na execução

de um projeto, mostrando também as possibilidades de melhora. O planejamento torna a organização mais preparada para viabilizar mudanças de estratégia da entidade. Sem ele, a entidade sem fins lucrativos pode se perder.

4.2 CONTABILIDADE DAS OSCS

A contabilidade, sendo uma das ramificações do setor administrativo (cujo objeto principal é o patrimônio da entidade), busca orientar, controlar e registrar todos os fatores financeiros sofridos pelo seu objeto, apurando seus resultados. A contabilidade é uma ciência teórica, que serve de “guia”, ditando normas, regras, princípios, fórmulas — enfim, os caminhos gerais a serem seguidos.

Assim, a contabilidade é tida como um sistema de controle preciso em relação aos dados da real situação financeira de uma empresa, coletando, processando e transmitindo esses dados aos interessados internos e externos. Internamente, é a contabilidade que auxilia nas decisões a serem tomadas pela administração, em relação à gestão administrativa e à financeira, como quanto a gasto de recursos próprios ou públicos, a corte de despesas e a investimentos. Externamente, é por meio dela que os credores visualizam a capacidade da empresa de cumprir os compromissos assumidos, e que o poder público e tribunais de contas, a partir de relatórios contábeis recebidos, atestam a aplicação idônea de recursos públicos. Guia-se pela NBC:³⁰

As Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) constituem-se num conjunto de regras e procedimentos de conduta que devem ser observados como requisitos para o exercício da profissão contábil, bem como os conceitos doutrinários, princípios, estrutura técnica e procedimentos a serem aplicados na realização dos trabalhos previstos nas normas aprovadas por resolução emitidas pelo CFC (CRCRS, 2009).

As Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) de acordo com Portal da Contabilidade (2012) “seguem os mesmos padrões de elaboração e estilo utilizados nas normas internacionais”. O conjunto das Normas em questão compreende ainda as Interpretações Técnicas e os Comunicados Técnicos.

As regras contábeis, conforme as NBC, aplicadas às fundações, associações, que podem ser qualificadas como OS, Osci e OSC, não são muito diferentes daquelas que regem

³⁰ Disponível em: <https://siteantigo.portaleducacao.com.br/conteudo/artigos/administracao/normas-brasileiras-e-internacionais-de-contabilidade/39161>. Acesso em: 14 maio 2021.

o primeiro e o segundo setores, representados pelo governo e pela iniciativa privada, respectivamente.

Pode-se notar algumas características da contabilidade nas organizações da sociedade civil, em que a estrutura patrimonial, definida pela Lei das Sociedades por Ações (Lei n.º 6.404, de 1976), é a base da contabilidade. Entretanto, algumas adaptações importantes devem ser feitas e dizem respeito, principalmente, à nomenclatura de algumas contas a serem utilizadas.³¹

A Norma Brasileira de Contabilidade mais recente em vigência para as OSCs é a NBC TE. Essa normatização:³²

[...] estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registro dos componentes e variações patrimoniais, de estruturação das demonstrações contábeis e as informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas da entidade sem finalidade de lucros.

Essa norma define *entidade sem finalidade de lucro* como aquela em que um eventual excedente financeiro não é destinado aos detentores do patrimônio líquido (diretor estatutário, gestor, funcionários, voluntários etc.). É constituída sob “a natureza jurídica de fundação de direito privado, associação, organização social, organização religiosa, partido político e entidade sindical”, e pode exercer atividades de “assistência social, saúde, educação, técnico-científica, esportiva, religiosa, política, cultural, beneficente, social e outras”, e atua “administrando pessoas, coisas, fatos e interesses coexistentes, e coordenados em torno de um patrimônio com finalidade comum ou comunitária”.³³

Ainda, de acordo com essa norma, as receitas e as despesas devem ser reconhecidas, mensalmente, obedecendo o regime contábil de competência. Ademais, os registros contábeis “devem demonstrar as contas de receitas e despesas, com ou sem gratuidade, superávit ou *deficit*, de forma segregada, identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social e demais atividades”.³⁴ Se a OSC não tiver a sua escrituração contábil realizada dessa forma, obedecendo a todas as normas constantes no documento, terá suas contas indeferidas em uma eventual auditoria contábil pública ou privada.

³¹ Disponível em: https://www.portaldeauditoria.com.br/tematica/contterceirosetor_caractbasicas.htm. Acesso em: 19 maio 2021.

³² Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC n.º 1. Disponível em: <https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/Entidadesemfinalidadedelucro.pdf>. Acesso em: 11 maio 2021.

³³ RESOLUÇÃO CFC n.º 1.409, DE 21 DE SETEMBRO DE 2012. DOU 27.09.2012. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao-cfc-1409-2012.htm>. Acesso em: 4 maio 2021.

³⁴ RESOLUÇÃO CFC n.º 1.409, DE 21 DE SETEMBRO DE 2012. DOU 27.09.2012. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao-cfc-1409-2012.htm>. Acesso em: 4 maio 2021.

Essa norma também consolidou e revogou a NBC T 10.19, de Entidades sem Finalidade de Lucros, a NBC T 10.4, das Fundações, e a NBC T 10.18, das Entidades Sindicais e Associações de classe.

A NBC TE diz que, para as entidades sem fins lucrativos, aplica-se a NBC TS XX - Estrutura Conceitual, para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Essa norma estabelece conceito, conteúdo, nomenclatura, forma e estrutura para elaboração das demonstrações contábeis. A importância disso é que a eventual elaboração de um balanço patrimonial sem os conceitos e nomenclaturas corretos, por parte OSC, também acarretará a sua rejeição pelos órgãos públicos e de fiscalização.

Outro dispositivo muito importante, que deve ser seguido para a contabilidade das organizações da sociedade civil, é a Interpretação Técnica Geral (ITG), cujo objetivo é “esclarecer a aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade, definindo regras e procedimentos a serem aplicados em situações, transações ou atividades específicas, sem alterar a substância dessas normas”.³⁵

Para as OSCs, temos a ITG 2002 (R1):³⁶

De acordo com a vice-presidente técnica do CFC, Verônica Souto Maior (2015), as alterações realizadas na ITG 2002 têm como objetivo melhor esclarecer sobre o tratamento contábil que deve ser dispensado às receitas e ao trabalho voluntário.³⁷

As receitas referentes a doação, contribuição, parcerias (termos de parceria) e fomento, colaboração, contratos de gestão e outros, além das respectivas despesas, terão seus registros em contas próprias (projetos ou centros de custo), incluindo-se as patrimoniais, separadas das demais contas da organização da sociedade civil. Ademais, o trabalho voluntário, até mesmo o dos integrantes estatutários da administração da entidade, deve ser reconhecido pelo “valor justo da prestação do serviço como se tivesse ocorrido o desembolso financeiro” (ITG 2002 R1), como provisão em um orçamento para a execução de um projeto ou prestação de serviços.

O emprego desses dois tratamentos contábeis pela OSC é importantíssimo para sua gestão contábil. A escrituração contábil por projetos ou centros de custo, isto é, de forma

³⁵ Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/normascontabilidade.htm>.

³⁶ Atualmente vem acompanhada da letra R mais o número que identifica sua revisão e foram adicionados à sigla da interpretação técnica geral, para identificar o número da consolidação e facilitar a pesquisa no site do CFC.

³⁷ Disponível em: <https://cfc.org.br/noticias/itg-2002-cfc-publica-mudancas-na-contabilidade-do-terceiro-setor/>.

apartada, permite a apuração de informações confiáveis para a prestação de contas exigidas pelo poder público, por tribunais de contas, parceiros e usuários em geral. Já o reconhecimento de trabalhos voluntários, “como se tivesse ocorrido o desembolso financeiro”, permite à OSC um conhecimento real do valor que possa ter de dispendir para a realização de determinadas atividades, na falta de trabalho voluntário, já que é muito raro, hoje em dia, ter um profissional capacitado na entidade para os trabalhos diários.

4.2.1 Conceitos contábeis

Neste momento, parece-nos importante apresentar, de forma breve, alguns conceitos contábeis muito importantes para a gestão contábil correta e legal, a qual contribui para a fixação de metas e a tomada de decisão dos gestores de uma OSC.

4.2.1.1 Balanço patrimonial

No balanço patrimonial e nas demonstrações do resultado do período, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa, as palavras *lucro* ou *prejuízo* devem ser substituídas, respectivamente, por *superavit* ou *deficit* do período.

Também, o balanço patrimonial deve destacar a situação financeira e patrimonial da entidade, em certo período, e, de acordo com o artigo 178 da Lei n.º 11.638, de 2007, é composto pelos demonstrativos contábeis, que são obtidos do registro de toda movimentação financeira. Representa fielmente os bens, direitos (ativos) e obrigações (passivos), sendo a principal ferramenta de análise da capacidade de se obter excedentes financeiros e ter sustentabilidade.

4.2.1.2 Patrimônio

O patrimônio é um conjunto de bens, direitos e obrigações de uma entidade, ou seja, tudo aquilo a que possa ser atribuído valor remunerativo. Os bens podem ser materiais (móveis ou imóveis) ou imateriais (abstratos). Como exemplo de bens imateriais, temos: “saberes, ofícios e modos de fazer; celebrações; formas de expressão cênicas, plásticas, musicais ou lúdicas; e nos lugares (como mercados, feiras e santuários que abrigam práticas culturais coletivas)”.³⁸

³⁸ Disponível em:

[http://portal.iphan.gov.br/pagina/detalhes/234#:~:text=Os%20bens%20culturais%20de%20natureza,que%20abrigam%20pr%C3%A1ticas%20culturais%20coletivas\).](http://portal.iphan.gov.br/pagina/detalhes/234#:~:text=Os%20bens%20culturais%20de%20natureza,que%20abrigam%20pr%C3%A1ticas%20culturais%20coletivas).)

4.2.1.3 Patrimônio líquido/social

O conceito básico de patrimônio líquido é o mesmo para as pessoas jurídicas com fins lucrativos e para as pessoas jurídicas sem fins lucrativos (organizações da sociedade civil). “A equação patrimonial clássica não se altera, mas os títulos sim: em vez de patrimônio líquido, chamar-se-á patrimônio social”,³⁹ na contabilidade das OSCs.

4.2.1.4 Direitos

Direitos são valores recebidos de terceiros, públicos ou privados, para: remuneração de serviços prestados, para execução de projetos, investimento, custeios etc. A contabilidade pode (a nosso ver, *deve*) registrar esses recursos recebidos, de forma separada (em fundos, por projeto, ou centro de custos), por vontade de financiadores, doadores, gestores e órgãos diretivos da entidade, poder público.

Essa forma de contabilização em fundos — por projeto ou por centro de custos de recursos recebidos — é altamente recomendável, pois proporciona um melhor controle e monitoramento efetivo de cada atividade realizada, de cada investimento e de cada despesa efetuada. Haverá, nas entidades, vários tipos de “fundos”, “projetos” ou “centro de custos”, como, por exemplo: para construção de sede social, para bolsas de estudos, de pesquisas, de contrato/parceria/termo, para capacitação etc.

4.2.1.5 Bens

Os bens que uma empresa apresenta, em um dado momento, são os *ativos*, os quais podem ser:

- a) Circulante: contas em movimento, a conversão para moeda se dará, no máximo, no próximo exercício social;
- b) não circulante ou permanente: são os bens e direitos que não são destinados à venda e têm uma vida útil muito longa, cuja perspectiva de permanência na entidade ultrapasse um exercício.

4.2.1.6 Ativos

No ativo não circulante ou permanente, temos o *imobilizado*, que é “o conjunto de bens e direitos tangíveis utilizados na consecução das atividades-fim da entidade”.⁴⁰ No

³⁹ Disponível em: https://www.portaldeauditoria.com.br/tematica/conterceirosetor_caractbasicas.htm.

⁴⁰ Disponível em: https://www.portaldeauditoria.com.br/tematica/conterceirosetor_caractbasicas.htm.

imobilizado de uso, “são contabilizados os bens necessários ao desenvolvimento do objeto social da empresa”, tais como “imóveis, móveis e utensílios, instalações, máquinas e equipamentos, veículos automotores terrestres, aéreos, marítimos e ferroviários, entre outros”.⁴¹

Também é importante que se pondere que a Lei n.º 13.019, de 2014, em seu artigo 33, V, “c”, impõe que, para que se possa celebrar um *Termo de Colaboração e Fomento*, a OSC deve possuir instalações, condições materiais, capacidade técnica e operacional para o desenvolvimento das atividades ou projetos, previstos na parceria, e para o cumprimento das metas estabelecidas. É muito importante, então, a captação e a aplicação de recursos, além de eventuais excedentes financeiros, em instalações, equipamentos e capacitação de seu pessoal fixo, além da correta contabilização — servindo, ainda, as instalações, as condições materiais e a capacidade técnica operacional como critério de desempate em um *chamamento público* ou *credenciamento*.

4.2.1.7 Passivos

As obrigações são os *passivos*, valores que se tem para pagar a terceiros. Esses terceiros podem ser, em geral, fornecedores, empregados, impostos, aluguel, água, luz etc.

O passivo é a soma dos saldos credores das diversas contas, anotadas ao lado do ativo. Também podem ser a) circulantes, que, após um ano do levantamento do balanço, as obrigações exigíveis terão que ser liquidadas; b) não-circulantes, com dívidas em longo prazo (superior a um ano).

A demonstração de resultados oferece uma síntese econômica dos resultados da entidade em um período, evidenciando a formação do resultado líquido do exercício, colocando as receitas, custos e despesas apuradas. Essas demonstrações são efetuadas mensalmente pela administração, trimestralmente para fins fiscais e anualmente para divulgação.

⁴¹ Disponível em: <https://www.contabeis.com.br/forum/contabilidade/161467/lancamentos/>.

4.2.1.8 *Superavit* ou *deficit* acumulado

No subgrupo *superavit* ou *deficit* acumulado, teremos:

Superávit do Exercício = registra a confrontação periódica de receitas x despesas, sendo o respectivo saldo credor transferido para esta conta, para aplicação nas atividades fins objeto da entidade.

Déficit do Exercício = registra a confrontação periódica de receitas x despesas, sendo eventual saldo devedor é transferido para esta conta, até futura amortização pelos associados ou por superávits subsequentes.⁴²

A demonstração do *superavit* ou *deficit* “destina-se a evidenciar a composição do resultado formado num determinado período de operações da entidade” (NBC T – 3), apresentando, de forma resumida, as operações realizadas durante o exercício social, de forma a destacar o resultado líquido. Conforme a Lei n.º 11.638, de 2007, a demonstração é estruturada de maneira dedutiva, com os detalhes necessários de receitas, despesas, ganhos e perdas.

Destacamos que o “*superavit* financeiro” deve ser um objetivo necessário para as organizações da sociedade civil. A organização dificilmente poderá sobreviver se suas receitas, em média, são menores que suas despesas. Nesse sentido, não se pode confundir “*lucro*” ou “*sem fins lucrativos*” com “*atividade econômica*”, que dê recursos para a sustentabilidade das entidades do terceiro setor, a fim de que cumpram seus objetivos sociais. Além disso, com um eventual excedente financeiro, a entidade poderá (a nosso ver, *deverá*) investir em suas instalações, na capacitação e qualificação de sua mão obra, entre outros, como dito anteriormente.

⁴²Disponível em:

https://www.portaldeauditoria.com.br/tematica/conterceirosetor_caractbasicas.htm#:~:text=Super%C3%A1vit%20do%20Exerc%C3%ADcio%20%3D%20registra%20a,nas%20atividades%20objeto%20da%20entidade.

5 CONCLUSÃO

A importância deste trabalho, diante de uma legislação permeada pela insegurança jurídica, é explicitar como doações, serviços voluntários, isenções tributárias, entre outros benefícios, podem ser grandes problemas quando não existe uma correta administração contábil e financeira. Daí a necessidade da Gestão Contábil, que se torna uma das principais ferramentas para tomadas de decisões dentro dessas organizações.

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, a gestão contábil dessas entidades deve seguir, de uma maneira geral, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), elaboradas pelo Conselho Federal de Contabilidade.⁴³

Isso ocorre, em especial, quanto àquelas disciplinadas pelo ITG 2002(R1). Esses procedimentos garantem legalidade e legitimidade na gestão dessas entidades, podendo ser úteis como ferramenta de certificação da gestão e na transparência dos atos, buscando corrigir e prever erros ou fraudes.

A gestão contábil adiciona valor à sociedade, por manter uma investigação contínua sobre a efetiva utilização dos recursos pelas entidades. Tendo isso em vista, as organizações sem fins lucrativos, diante das constantes mudanças no cenário econômico, devem dar uma grande importância à prestação de contas, com o intuito de prestar informações corretas e oportunas sobre seu patrimônio, suas mutações e a aplicação dos recursos públicos, a fim de facilitar a obtenção desses recursos e manter sua sustentabilidade. Diante do exposto, os principais desafios enfrentados na gestão de uma organização do terceiro setor podem ser apresentados como: captação de recursos, capacidade de articulação e uma gestão contábil eficiente e transparente.

As próprias organizações sem fins lucrativos, motivadas pelo voluntarismo, fossem de inspiração religiosa, política ou de alguma outra origem, tratavam a informação, na maioria das vezes, como matéria de comunicação pessoal e direta, em função de necessidades imediatas. Tudo isso gera graves problemas no mundo de hoje, no qual tudo gira em torno de informação, transparência e publicidade. Portanto, não basta ter os dados, é necessário que

⁴³ Disponível em: <https://biblioteca.univap.br/dados/INIC/cd/inic/IC6%20anais/IC6-108.PDF>.

eles sejam confiáveis, para que gerem informações ágeis, úteis, flexíveis, direcionadas aos usuários específicos.

Este trabalho demonstra que as instituições sem fins lucrativos, tendo como principais fontes de receitas as parcerias com os setores público e privado, doações e contribuições, e ainda por gozarem de benefícios fiscais, assumem o encargo da prestação de contas, regidas pelos Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade. Essa obrigação de prestar contas e a imposição de que essa prestação seja efetiva deixam claro que questões de natureza contábil não são assunto apenas de empresas que visam ao lucro.

A clareza nas suas atividades e nas aplicações de recursos auxilia as entidades de terceiro setor na captação de novos parceiros, daí a importância da transparência e da publicidade como instrumento de comprovação da utilização dos recursos recebidos de terceiros, até mesmo para esclarecer a sociedade sobre a idoneidade da entidade. Por meio de fatos contábeis é que os futuros parceiros avaliam as condições das entidades, garantindo, assim, a confiança na aplicação em financiamentos.

O ambiente no qual as entidades do terceiro setor estão inseridas exige cada vez mais o fornecimento de informações. Com a utilização da gestão contábil

[...] é natural afirmar que a qualidade da informação reflete diretamente na decisão a ser tomada, e, para que esse reflexo seja positivo, é necessário que as pessoas envolvidas estejam conscientes disso e que a entidade trabalhe com o intuito de obter informações que sejam ao mesmo tempo confiáveis, fornecidas em tempo hábil, compreensíveis, relevantes, consistentes possibilitando a comparabilidade, trazendo mais benefícios que custo para obtê-las etc., o que as tornam (*sic*) de fato útil para os gestores.⁴⁴

A insegurança jurídica da legislação aplicada ao terceiro setor demonstra que dúvidas podem surgir. Há, portanto, a necessidade de se continuarem os estudos e as pesquisas sobre a Contabilidade para as entidades do terceiro setor, no intuito de esclarecer os questionamentos e desafios que surjam sobre as demonstrações e a transparência na aplicação dos recursos dessas entidades. Assim sendo, é imprescindível o prosseguimento das discussões e a produção de novos trabalhos nesta área. Ademais,

[...] por todo exposto, conclui-se que a contabilidade deve ser aplicada com transparência e evidência de práticas que gerem resultados positivos, auxiliando na busca de soluções para os paradigmas ambientais, sociais e econômicos, pois sendo um importante meio de fornecer informações, deve procurar responder a este novo desafio, satisfazendo todos os usuários

⁴⁴ Disponível em: http://www.avm.edu.br/docpdf/monografias_publicadas/k212523.pdf.

interessados na crescente e sadia atuação dessas organizações na sociedade.
⁴⁵

Portanto, com base na pesquisa realizada, como nas percepções e comentários colhidos no desenvolvimento deste trabalho, recomendam-se novas pesquisas com o objetivo de avaliar se a gestão contábil continua sendo utilizada pelo terceiro setor. Podemos encerrar fazendo uso das palavras de Imeton (2008), quando diz:

A contribuição desta pesquisa é verificar como a contabilidade pode auxiliar os gestores das organizações pertencentes ao Terceiro Setor a superarem os desafios obtendo o melhor desempenho possível. Tal preocupação não visa apregoar tão-somente a simplificação da informação produzida pela contabilidade, mas, fundamentalmente, objetiva procurar conhecer as demandas dessas organizações pela informação contábil.

⁴⁵ Disponível em: http://www.inicepg.univap.br/cd/INIC_2009/anais/arquivos/0298_0769_01.pdf.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Osório Cavalcante. *Contabilidade para organizações do Terceiro Setor*. São Paulo: Atlas, 2006.

BARROS, Laura Mendes Amando de. *O fomento e o Conselho Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente de São Paulo*. 2012. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

BERCOVICI, Gilberto. O princípio da subsidiariedade e o autoritarismo. *Revista Consultor Jurídico [on-line]*, [s. l.], nov. 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-nov-08/estado-economia-principio-subsidiariedade-autoritarismo>. Acesso em: 24 ago. 2021.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 24 out. 2019.

BRASIL. *Decreto 6.170, de 25 de julho de 2007*. Dispõe sobre as normas relativas às transferências de recursos da União mediante convênios e contratos de repasse, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/decreto6170.htm. Acesso em: 26 jul. 2020.

BRASIL. *Decreto 9.580, de 22 de novembro de 2018*. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso em: 16 jul. 2020.

BRASIL. *Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis a União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 14 jul. 2020.

BRASIL. *Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976*. Dispõe sobre a sociedade por ações. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404compilada.htm. Acesso em: 23 mar. 2020.

BRASIL. *Lei n.º 8.666, de 21 de junho de 1993*. Regulamenta o artigo 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm. Acesso em: 23 jul. 2020.

BRASIL, *Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995*. Dispõe sobre a alteração do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9249.htm. Acesso em: 29 jun. 2020.

BRASIL, *Lei 9.532, de 10 de dezembro de 1997*. Altera a legislação tributária e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9532.htm. Acesso em: 11 jul. 2020.

BRASIL. *Lei n.º 9.637, de 15 de maio de 1998*. Dispõe sobre a qualificação de entidades como organizações sociais, a criação do Programa Nacional de Publicização, a extinção dos órgãos e entidades que menciona e a absorção de suas atividades por organizações sociais, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/19637.htm. Acesso em: 27 maio 2020.

BRASIL. *Lei n.º 9.790, de 23 de março de 1999*. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de parceria e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9790.htm. Acesso em: 11 maio 2020.

BRASIL. *Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2020*. Institui o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 14 jul. 2020.

BRASIL. *Lei n.º 12.101, de 27 de novembro de 2009*. Dispõe sobre a certificação de entidades beneficentes de assistência social; [...]; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/112101.htm. Acesso em: 11 jul. 2020.

BRASIL. *Lei n.º 13.019, de 31 de julho de 2014*. Estabelece o regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, [...]; altera as Leis 8.249, de 2 de junho de 1992, e 9.790 de 23 de março de 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/13019.htm. Acesso em: 29 maio 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial N.º 1.100.912 - RJ (2008/0238340-8)*. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Sob-medida/Advogado/Ajuda/Jurisprudencia/espelho-do-acordao>. Acesso em: 14 abr. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Proferido resultado do julgamento sobre imunidade tributária de entidades beneficentes*. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=337319>. Acesso em: 20 fev. 2020.

BRASIL. Ministério da Justiça e Segurança Pública. *Qualificar entidade como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público*. Disponível em: <https://www.gov.br/mj/pt-br/search?SearchableText=termos%20de%20parceria>. Acesso em: 11 mar. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão TCU 7459/2010*. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:tribunal.contas.uniao;camara.2:acordao:2010-12-07;7459>. Acesso em: 11 jul. 2020.

BRASIL. TJ-DF. *Arguição de inconstitucionalidade 2/96DF*. Disponível em: www.tjdft.jus.br. Acesso em: 23 ago. 2021

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão TCU 746/2014*. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/acordao-tcu-7462014-plenario/>. Acesso em: 14 jul. 2020.

CARRAZZA, Antônio Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CAVALCANTI, Thais Novaes. *Direitos Fundamentais e o Princípio da Subsidiariedade*. Por uma teoria sobre o desenvolvimento humano. São Paulo: Edifício, 2015.

CAVALCANTI, Thais Novaes. *O direito à promoção das capacidades da pessoa e o princípio da subsidiariedade: uma necessária compreensão do papel do Estado*. 2012. 177 f. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012.

CEZNE, Andrea Nárriman. O conceito de serviço público e as transformações do Estado contemporâneo. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, ano 42, n. 167, p. 315-339, jul./set. 2005.

CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade. *CFC n.º 1328 de 2011*. Disponível em: normaslegais.com.br. Acesso em: 19 jan. 2020.

CONTABILIDADE. Conselho Federal de Contabilidade. *ITG 2002 (R1) – Entidade sem finalidade de lucros*. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/ITG2002\(R1\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/ITG2002(R1).pdf). Acesso em: 19 jan. 2020.

CONTABILIDADE. Conselho Federal de Contabilidade. *NBC TE – Entidade sem finalidade de lucros*. Brasília, DF: CFC, [2020]. Disponível em: <https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/Entidadesemfinalidadedelucro.pdf>. Acesso em: 19 jan. 2020.

CONTABILIDADE. *Manual de procedimentos contábeis e prestação de contas das entidades de interesse social*. 2. ed. Brasília: CFC, 2004.

COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*. São Paulo: Malheiros, 2014.

FALCONER, Andres Pablo. *A promessa do Terceiro Setor: um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão*. 1999. Dissertação (Mestrado em Administração) – Centro de Estudos em Administração do Terceiro Setor, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 1999. Disponível em: http://www.lasociedadcivil.org/wp-content/uploads/2014/11/andres_falconer.pdf. Acesso em: 12 mar. 2020.

FIPECAFI. *Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável também às demais sociedades*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

HUDSON, M. *Administrando organizações do Terceiro Setor*. São Paulo: Makron Books, 1999.

IMETON, Luciana da Silva. *A contribuição da contabilidade ao processo de gestão de uma organização do terceiro setor: o caso da IDES*. 2008. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2008. Disponível em:

<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/91127/255275.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 11 maio 2021.

ISENTAR. *In: DICIONÁRIO da Língua Portuguesa*. Lisboa: Priberam, 2021. Disponível em: <https://dicionario.priberam.org/isentar>. Acesso em: 3 mar. 2021.

KLIKSBERG, Bernardo. Gestão social eficiente: algumas questões-chave. *Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão*, Lisboa/Rio de Janeiro, p. 54-61, jul./set. 2003.

MACHADO, Antônio Cláudio da Costa (coord.). *Constituição Federal interpretada*. 3. ed. São Paulo: Manole, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MARRAFON, Marco. *Participação social e inovações marcam Lei das Organizações da Sociedade Civil*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-fev-15/constituicao-poder-participacao-inovacoes-marcam-lei-organizacoes-sociais>. Acesso em: 17 abr. 2021.

MIRANDA, Luiz Carlos; LIBONATI, Jeronymo José. Planejamento operacional. *In: SCHMIDT, P. (org.). Controladoria: agregando valor para a empresa*. Porto Alegre: Bookman, 2002.

OLAK, Paulo A.; NASCIMENTO, Diogo T. *Contabilidade para entidade sem fins lucrativos: terceiro setor*. São Paulo: Atlas, 2006.

OLIVEIRA, Gustavo Justino. Oscips e Licitação: Ilegalidade do Decreto n. 5504, de 05.08.05. *Revista Eletrônica de Reforma do Estado*, [s. l.], n. 12, 2008. Disponível em: http://naomeabandone.org.br/images/downloads/28_230920121833350.pdf. Acesso em: 26 nov. 2020.

OLIVEIRA, Gustavo Justino de. Terceiro setor e o direito administrativo. *In: CAMPILONGO, Celso Fernandes; GONZAGA, Alvaro de Azevedo; FREIRE, André Luiz (coord.). Enciclopédia jurídica da PUCSP*. 1. ed. São Paulo: PUC-SP, 2017. (Tomo Direito Administrativo e Constitucional). Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/33/edicao-1/terceiro-setor-e-o-direito-administrativo>. Acesso em: 18 jul. 2020.

OLIVEIRA, Gustavo Justino de. *Direito Administrativo Pragmático*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

OLIVEIRA, Gustavo Justino de. *Terceiro Setor e o Direito Administrativo*. Ponto n. 2 – Bases Constitucionais do Terceiro Setor. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP, 2020. Aula *on-line*. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/1805898/mod_resource/content/0/Ponto%202%20-%20Bases%20Constitucionais%20do%20Terceiro%20Setor.pdf. Acesso em: 13 ago. 2021.

OLIVEIRA, Juliana. CFC publica alterações que impactam no registro contábil de entidades sem fins lucrativos. *CFC*, Brasília, 2015. Disponível em: <https://cfc.org.br/noticias/itg-2002-cfc-publica-mudancas-na-contabilidade-do-terceiro-setor/>. Acesso em: 13 dez. 2020.

PADOVEZE, C. L. *Controladoria: estratégica e operacional*. São Paulo: Thomson, 2003.

PAES, José Eduardo Sabo. *Fundações e entidades de interesse social*. 2. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2006.

PEREIRA, Carlos Eduardo Gonçalves; SANTANA, José Leonam Cirino. *Planejamento Estratégico como ferramenta de gestão para o Terceiro Setor: um estudo na Fundação Cáritas de Assistência à Pessoa Carente*. Boa Sorte, BA: Fasb, [2020?]. Disponível em: https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/artigo_pe3.pdf. Acesso em: 14 mar. 2021.

PERES, João Bosco. Competência tributária negativa. As imunidades tributárias. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 8, n. 127, 10 nov. 2003. Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/4478>. Acesso em: 9 maio de 2020.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SÃO PAULO. Tribunal de Contas. *Repasses Públicos ao Terceiro Setor*. Disponível em: <https://www4.tce.sp.gov.br/sites/default/files/repasses-publicos-ao-terceiro-setor-dez-2012.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2021.

SICONV. *Convênios do governo federal*. Disponível em: <https://siconv.com.br/category/siconv-news/siconv/>. Acesso em: 3 mar. 2021.

TACHIZAWA, Takeshy. *Organizações não governamentais e terceiro setor: criação de ONGs e estratégias de atuação*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

TENÓRIO, Fernando Guilherme. (Re)Visitando o Conceito de Gestão Social. *Desenvolvimento em Questão*, Ijuí, ano 3, n. 5, p. 101-124, jan./jun. 2005. Disponível em: https://www.ufjf.br/virgilio_oliveira/files/2014/10/Texto-17-Ten%3%b3rio-2005.pdf. Acesso em: 7 fev. 2021.

VIOLIN, Tarso Cabral. *Terceiro Setor e as parcerias com a administração pública*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

XAVIER, Camila Costa; XAVIER, Gabriela Costa; ANTUNES, Henrique Ribeiro da Glória. O princípio da subsidiariedade e as distorções do modelo federativo fiscal adotado no Brasil. *Âmbito Jurídico*, São Paulo, n. 120, jan. 2014. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-administrativo/o-principio-da-subsidiariedade-e-as-distorcoes-do-modelo-federativo-fiscal-adotado-no-brasil/>. Acesso em: 3 mar. 2021.

ANEXO A – NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE: NBC TE

ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS

OBJETIVO

1. Esta norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registro dos componentes e variações patrimoniais, de estruturação das demonstrações contábeis e as informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas da entidade sem finalidade de lucros.

ALCANCE

2. A entidade sem finalidade de lucros é aquela em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido, e o lucro ou prejuízo é simplesmente e respectivamente, denominado de superávit ou *deficit*.

3. Essa entidade é constituída sob a forma de fundação, associação, organização religiosa de direito privado, partido político e entidade sindical.

4. A entidade sem finalidades lucrativas exerce atividades de assistência social, saúde, educação, técnico-científica, esportiva, religiosa, política, cultural, beneficente, social e outras, administrando pessoas, coisas, fatos e interesses coexistentes, e coordenados em torno de um patrimônio com finalidade comum ou comunitária.

5. Destina-se a orientar o atendimento às exigências legais sobre procedimentos contábeis a serem cumpridos pelas pessoas jurídicas de direito privado sem finalidade de lucros, especialmente entidade imune, isenta de Impostos e Contribuições para a Seguridade Social, beneficente de assistência social (Lei Orgânica da Assistência Social), para a emissão do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) e atendimento aos Ministérios da Justiça, Educação, Saúde, Previdência, Desenvolvimento Social e Combate a Fome e ainda, Receita Federal do Brasil e demais órgãos.

6. Aplica-se também à entidade sindical, seja confederação, central, federação e sindicato; a qualquer associação de classe; as outras denominações que possam ter, abrangendo tanto a patronal como a de trabalhadores, sendo, requisito básico, aglutinarem voluntariamente pessoas físicas ou jurídicas, conforme o caso, unidas em prol de uma profissão ou atividade comum.

7. Aplicam-se à entidade sem finalidade de lucros, a NBC TS xx - Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis e as demais Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas, Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

8. É importante destacar que a NBC TS xx – Subvenção e Assistência Governamentais deve ser aplicada às situações não abrangidas por esta Norma.

9. Não estão abrangidos por esta Norma os Conselhos Federais, Regionais e Seccionais de profissões liberais, criados por lei federal, de inscrição compulsória, para o exercício legal da profissão.

DEFINIÇÕES

10. Para efeito desta norma, entende-se por:

(a) Imunidade é a desoneração tributária por disposição constitucional;

(b) Incentivo fiscal é a renúncia total ou parcial de receita fiscal do governo em favor de entidade pública ou privada com objetivo de geração de benefícios sociais e econômicos, sendo:

(i) Renúncia Fiscal a dispensa do pagamento de tributo, taxa ou qualquer espécie tributária por disposição legal;

(ii) Isenção tributária a desobrigação legal de pagamento de tributo devido;

(iii) Redução tributária a desobrigação legal de pagamento parcial de tributo;

(c) Subvenção é a contribuição pecuniária, prevista em lei orçamentária, concedida por órgão do setor público a entidade pública ou privada, com o objetivo de cobrir despesas com o custeio destas, com ou sem contraprestação de bens ou serviços da beneficiária dos recursos;

(d) Contribuição Pública é a transferência corrente ou de capital, prevista na lei orçamentária ou especial, concedida por ente governamental a autarquia, fundação e a entidade sem finalidade de lucros, sendo:

(i) Transferência Corrente Pública a destinada à aplicação em custeio e manutenção desta, sem contrapartida de bens ou serviços da beneficiária dos recursos; e

(ii) Transferência Pública de Capital a destinada aos investimentos ou inversões financeiras;

(e) Auxílio Público é aquele previsto em lei orçamentária, destinado ao pagamento de despesa de capital de ente público ou de entidade privada sem finalidade de lucros;

(f) Doação é a transferência gratuita, em caráter definitivo, de recursos financeiros ou do direito de propriedade de bens, com finalidade de custeio, investimento e imobilização, sem contrapartida do beneficiário;

(g) Gratuidade é o custo ou valor de benefício proporcionado à pessoa física ou jurídica em ação institucional, filantrópica, educacional, de saúde, cultural e/ou assistência social;

(h) Gratuidade escolar é o benefício assistencial e/ou filantrópico concedido a educandos regularmente matriculados em estabelecimento de ensino;

(i) Gratuidade econômica é o custo ou valor atribuído do benefício filantrópico, institucional e/ou de assistência social.

RECONHECIMENTO

11. As receitas e as despesas devem ser reconhecidas, mensalmente, respeitando o regime contábil de competência.
12. Admite-se o reconhecimento da receita no momento de seu recebimento nos casos em que não há base de confrontação com custos ou despesas, ao longo dos períodos beneficiados.
13. O reconhecimento da receita de incentivo fiscal, subvenção, contribuição e auxílio deve ser confrontado com o custo e a despesa correspondentes.
14. O recebimento de subvenção, contribuição, doação ou outros instrumentos assemelhados, que se destine a cobrir custo ou perda já incorridos, ou com o propósito de dar imediato suporte financeiro, sem custo futuro relacionado, deve ser reconhecido em conta de receita.

REGISTRO CONTÁBIL

15. A doação, a subvenção, a contribuição para custeio e investimento, bem como a isenção, o incentivo fiscal são contabilizados em conta de receita.
16. Enquanto não atendidos os requisitos para reconhecimento no resultado, a contrapartida da subvenção, contribuição para custeio e investimento, bem como da isenção, incentivo fiscal registrados no ativo deve ser em conta específica do passivo.
17. Os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas e despesas, com ou sem gratuidade, superávit ou *deficit*, de forma segregada, identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social e demais atividades.
18. As receitas e as despesas decorrentes de doação, subvenção e contribuição, recebidas para aplicação específica, mediante constituição ou não de fundos, devem ser registradas em contas próprias, segregadas das demais contas da entidade.
19. O convênio, a parceria, o auxílio e a subvenção que são objeto de prestações de contas devem ser registrados em conta própria, segregada das demais contas, inclusive as patrimoniais.
20. Todas as gratuidades praticadas devem ser registradas de forma segregada, destacando-se aquelas que devem ser utilizadas em prestações de contas junto aos órgãos governamentais.
21. A entidade sem finalidade de lucros deve constituir provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas, com base em estimativa de seus prováveis valores de realização e baixar os valores prescritos, incobráveis e anistiados.
22. A receita de doação, subvenção e contribuição para custeio ou investimento deve ser registrada mediante documentos hábeis.
23. O valor do superávit ou *deficit* do exercício deve ser registrado na conta Superávit ou Déficit do Exercício, devendo ser transferido para a conta Patrimônio Social no encerramento do exercício social.

24. A bolsa de estudo, conhecida como gratuidade escolar, deve ser contabilizada pelo estabelecimento de ensino, pelo valor efetivamente praticado na forma da lei. Entretanto, se a entidade possuir o preço de sua anuidade ou semestralidade por meio de sistema de custo contábil, pode adotá-lo para essa finalidade.

UTILIZAÇÃO DE CONTAS DE COMPENSAÇÃO

25. As contas de compensação previstas na NBCTE xx podem ser utilizadas para controle e evidenciação de:

(a) isenção usufruída e outros fatos relevantes que, potencialmente, possam vir a provocar mutações em seu patrimônio;

(b) gratuidade, já registrada nas demonstrações contábeis, de forma segregada por tipo de ação filantrópica ou de assistência social e/ou por atividade exercida, mediante documento hábil.

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

26. As demonstrações contábeis, que devem ser elaboradas pela entidade sem finalidade de lucros, são o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e a Demonstração dos Fluxos de Caixa.

BALANÇO PATRIMONIAL

27. No Balanço Patrimonial, a denominação da conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido; e a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados por Superávit ou Déficit do Exercício.

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO

28. Na Demonstração do Resultado, as palavras lucro ou prejuízo devem ser substituídas por superávit ou *deficit*.

29. A Demonstração do Resultado deve evidenciar, de forma segregada, as contas de receitas e despesas identificáveis, por tipo de atividade.

DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

30. Na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, as palavras lucro ou prejuízo devem ser substituídas por superávit ou *deficit*.

DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

31. A Demonstração dos Fluxos de Caixa deve obedecer a NBC TS xx – Demonstração dos Fluxos de Caixa, devendo ser substituídas as palavras lucro ou prejuízo, por superávit ou *deficit*.

NOTAS EXPLICATIVAS

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

(a) as principais atividades desenvolvidas pela entidade;

(b) os critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos;

(c) as isenções de contribuição previdenciária relacionadas com a atividade assistencial devem ser demonstradas como se a entidade não gozasse de isenção;

(d) as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções;

(e) os fundos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes desses fundos;

(f) os recursos sujeitos a restrição ou vinculação por parte do doador;

(g) eventos subsequentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade;

(h) as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;

(i) informações sobre os seguros contratados;

(j) a entidade educacional de ensino superior deve evidenciar a adequação da receita com a despesa de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação;

(k) os critérios e procedimentos do registro contábil de depreciação, amortização e exaustão do ativo imobilizado, devendo ser observado a obrigatoriedade do reconhecimento com base em estimativa de sua vida útil ou prazo de utilização;

(m) demonstrar os percentuais de atendimento do Sistema Único de Saúde (SUS) e dos demais tipos de atendimento;

(n) todas as gratuidades praticadas devem ser registradas de forma segregada, destacando aquelas que devem ser utilizadas na prestação de contas junto aos órgãos governamentais, apresentando dados quantitativos e qualitativos, ou seja, valores dos benefícios, número de atendidos, número de atendimentos, número de bolsistas com valores e percentuais representativos;

(o) a entidade da área de saúde deve demonstrar a gratuidade decorrente do custo com os pacientes do sistema SUS.

OBSERVAÇÃO:

Esta norma consolidada e revoga as NBC T 10.19 -Entidades Sem Finalidade de Lucros, 10.4 – Fundações e NBC T 10.18 – Entidades Sindicais e Associações de Classe.

ANEXO B – NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE: NBC Txx

ESTRUTURA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Objetivo

1. Esta norma estabelece conceito, conteúdo, nomenclatura, forma e estrutura para elaboração das demonstrações contábeis.

Alcance

2. Esta norma deve ser adotada na elaboração das demonstrações contábeis previstas e atendendo as exigências da legislação societária.

3. Governos, órgãos reguladores ou autoridades fiscais podem determinar exigências na elaboração das demonstrações contábeis para atender a seus próprios fins, eventuais ajustes ou adaptações não devem afetar as demonstrações contábeis segundo a NBC T 1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis.

4. As demonstrações contábeis devem ser extraídas dos livros, registros e documentos que compõem o sistema contábil de qualquer tipo de entidade e devem ser elaboradas com observância da NBC T 1.

5. A responsabilidade técnica pelo sistema contábil da entidade cabe, exclusivamente, a contabilista registrado em Conselho Regional de Contabilidade.

6. As demonstrações contábeis devem especificar sua natureza, a data, o período e a entidade a que se referem.

7. As demonstrações contábeis devem ser elaboradas, com vistas a propiciar o suficiente entendimento do que cumpre demonstrar, incluindo notas explicativas que, entretanto, não podem substituir o que é intrínseco às demonstrações.

8. A utilização de procedimentos diversos daqueles estabelecidos nesta Norma somente será admitida em entidades sujeitas a normas contábeis específicas, fato que deve ser mencionado destacadamente na demonstração ou em nota explicativa.

Definições

9. Os seguintes termos são usados nesta Norma com os significados abaixo descritos:

Balço Patrimonial é a demonstração contábil destinada a evidenciar, qualitativa e quantitativamente, em determinada data, a posição patrimonial e financeira da entidade. Os elementos

diretamente relacionados com a mensuração da posição patrimonial financeira são ativos, passivos e patrimônio líquido.

Ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos e o seu potencial em contribuir, direta ou indiretamente, para o fluxo de caixa ou equivalentes de caixa para a entidade.

Passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos.

Patrimônio Líquido é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos.

Passivo a Descoberto é a diferença entre o ativo e o passivo, quando o passivo for maior que o ativo.

Demonstração do Resultado é a demonstração contábil destinada a evidenciar a composição do resultado formado em determinado período de operações da entidade.

Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados é a demonstração contábil destinada a evidenciar, em determinado período, as mutações nos resultados acumulados da entidade.

Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido é aquela destinada a evidenciar as mudanças, em natureza e valor, havidas no patrimônio líquido da entidade, em determinado período de tempo.

Demonstração dos Fluxos de Caixa é a demonstração acerca das alterações históricas de caixa e equivalentes de caixa de uma entidade por meio de demonstrativo que classifique os fluxos de caixa do período por atividades operacionais, de investimento e de financiamento.

Demonstração do Valor Adicionado é a demonstração contábil destinada a evidenciar, de forma concisa, os dados e as informações do valor da riqueza gerada pela entidade em determinado período e sua distribuição.

Receita antecipada é a importância recebida antecipadamente pelo contratante ao contratado antes de ter sido concluído o produto ou serviço.

Demonstrações Contábeis

10. As demonstrações contábeis compreendem:

- (a) Balanço Patrimonial;
- (b) Demonstração do Resultado;
- (c) Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados;
- (d) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido;
- (e) Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- (f) Demonstração do Valor Adicionado.

Balço Patrimonial

11. Obalço patrimonial elaborado de acordo com esta Norma deve conter como ativo, passivo e patrimônio líquido itens que satisfaçam as definições apresentadas no item 9.

12. As contas do ativo devem ser dispostas em ordem decrescente de liquidez doselementos nela registrados e as contas do passivo devem ser dispostas em ordem crescente dos prazos de exigibilidade, estabelecidos ou esperados, observando-se iguais procedimentos para os grupos e os subgrupos.

13. São classificados em grupos do Circulante os ativos e passivos desde que os prazos esperados de realização dos direitos e os prazos das obrigações, estabelecidos ou esperados, situem-se até o término do exercício subsequente à data do balanço patrimonial.

14. Na entidade em que o ciclo operacional tiver duração maior que o exercício social, a classificação no Circulante ou Não Circulante deve ter por base o prazo desse ciclo.

15. São classificados, respectivamente, em grupos de Ativo Não Circulante e de Passivo Não Circulante, os ativos e passivos desde que os prazos esperados de realização dos direitos e os prazos das obrigações estabelecidos ou esperados, situem-se após o término do exercício subsequente à data do balanço patrimonial.

16. Os saldos devedores ou credores de todas as contas retificadoras devem ser apresentados como valores redutores das contas ou grupo de contas que lhes deram origem.

17. As receitas antecipadas por conta de produtos ou serviços a serem concluídos em exercícios futuros são denominadas “receita diferida” e devem ser classificadas, deduzidas dos custos diferidos correspondentes, no Passivo Não Circulante.

18. Os elementos de mesma natureza e os saldos de reduzido valor, quando agrupados e indicada a sua natureza, não devem ultrapassar, no total, um décimo do valor do respectivo grupo de contas, sendo vedada a utilização de títulos genéricos como “diversas contas” ou “contas-correntes”.

Ativo

19. O Ativo é composto pelos grupos Circulante e Não Circulante.

20. O Ativo Circulante, conforme definido nos itens 12 a 14, compõe-se de:

(a) Disponível: são os recursos financeiros que se encontram à disposição imediata da entidade, compreendendo os meios de pagamento em moeda corrente nacional e em outras espécies, os depósitos bancários à vista e os títulos de liquidez imediata;

(b) Crédito: são os títulos de crédito, valores mobiliários e outros direitos;

(c) Estoque: são os valores referentes às existências de produtos acabados, produtos em elaboração, matérias-primas, mercadorias, materiais de consumo, serviços em andamento e outros valores relacionados às atividades-fim da entidade;

(d) Despesa Antecipada: são as aplicações em gastos que tenham realização no curso do período subsequente à data do balanço patrimonial;

(e) Outros Valores e Bens: São os não relacionados às atividades-fim da entidade.

21. O Ativo Não Circulante, conforme definido nos itens 14 e 15, compõe-se de:

(a)Realizável a Longo Prazo: são os ativos referidos no item 20, alíneas (b), (c), (d)e(e), cujos prazos esperados de realização situem-se após o término do exercício subsequente à data do balanço patrimonial,

(b)Investimento: são as participações permanentes em outras sociedades, além dos bens e direitos que não se destinem à manutenção das atividades-fim da entidade,

(c)Imobilizado: são os bens e direitos corpóreos, utilizados na consecução das atividades-fim da entidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à entidade os benefícios, riscos e controle desses bens,

(d)Intangível: são os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.

Passivo

22.O Passivo é composto pelos grupos Circulante e Não Circulante.

23.No Passivo Circulante, são registradas as obrigações conhecidas e os encargos estimados, cujos prazos estabelecidos ou esperados situam-se no curso do exercício subsequente à data do balanço patrimonial, conforme definido nos itens 12 a14.

24.No Passivo Não circulante, são registradas as obrigações conhecidas e os encargos estimados, cujos prazos estabelecidos ou esperados, situem-se após o término do exercício subsequente à data do balanço patrimonial, conforme definido nos itens 14e 15.

Patrimônio Líquido

25.O Patrimônio Líquido compõe-se de:

(a)Capital: são os valores aportados pelo titular, sócio ou acionista e os decorrentes de incorporação de reservas e lucros;

(b)Reservas de Capital :são contribuições de acionistas por ágio na subscrição de ações, alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição e outros valores previstos na legislação societária;

(c)Ajustes de Avaliação Patrimonial: são as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valores atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência de sua avaliação a valor justo, nos casos previstos na legislação societária, enquanto não computados no resultado em obediência ao regime de competência;

(d)Reservas de Lucros: são parcelas de lucros destinados à reserva por determinação legal ou estatutária;

(e)Ações em Tesouraria: são os valores correspondentes a ações da própria entidade, por esta adquiridas, para posterior destinação, apresentados como parcela redutora do Patrimônio Líquido;

(f)Prejuízos Acumulados: são prejuízos ainda não compensados, apresentados como parcela redutora do Patrimônio Líquido.

Demonstração do resultado

26.A demonstração do resultado deve ser elaborada em conformidade com a NBC T 1 –Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, em especial quanto ao

regime de competência, evidenciando a formação dos vários níveis de resultados mediante confronto entre as receitas e os correspondentes custos e despesas.

27.A demonstração do resultado compreende:(a)as receitas e os ganhos do período, independentemente de seu recebimento, obtidas no curso das atividades ordinárias da entidade;(b)os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a esses ganhos e receitas;(c)os ganhos e as perdas extraordinários ocorridos no período de apuração.

28.É vedada a compensação de receitas, custos e despesas.

29.A demonstração do resultado evidencia, no mínimo e de forma ordenada:

- (a)as receitas decorrentes da exploração das atividades-fim;
- (b)os impostos incidentes sobre as operações, os abatimentos incondicionais, as devoluções e os cancelamentos;
- (c)os custos dos produtos, mercadorias e dos serviços prestados, correspondentes às receitas reconhecidas;
- (d)o resultado bruto do período;
- (e)os ganhos e as perdas operacionais;
- (f)as despesas administrativas, com vendas, financeiras e outras, e as receitas financeiras;
- (g)o resultado operacional;
- (h)as receitas e despesas e os ganhos e perdas não decorrentes das atividades-fim;(i)o resultado antes das participações e dos impostos;
- (j)as provisões para impostos e contribuições sobre o resultado;
- (k)as participações no resultado;(l)o resultado líquido do período.

Demonstração de lucros ou prejuízos acumulados

30.A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados evidencia:

- (a)o saldo de prejuízos no início do período;
- (b)os ajustes de exercícios anteriores;
- (c)as reversões de reservas;
- (d)a parcela correspondente à realização de reavaliação, líquida do efeito dos impostos correspondentes;
- (e)o resultado líquido do período;
- (f)a compensação de prejuízos;
- (g)as destinações do lucro líquido do período;
- (h)as parcelas de lucros, incorporadas ao capital;
- (i)os lucros distribuídos;
- (j) a destinação dos lucros remanescentes;
- (k)o saldo de prejuízos no final do período.

31.Os ajustes dos exercícios anteriores são apenas os decorrentes de efeitos da mudança de prática contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes, observado o disposto na NBC T 19.11 –Mudanças nas Práticas Contábeis, nas Estimativas e Correção de Erros.

32.A entidade que elaborar a demonstração das mutações do patrimônio líquido não deve elaborar a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados.

Demonstração das mutações do patrimônio líquido

33.A demonstração das mutações do patrimônio líquido evidencia:

- (a)os saldos no início do período;
- (b)os ajustes de exercícios anteriores;
- (c)as reversões e transferências de reservas e lucros;
- (d)os aumentos de capital, discriminando sua natureza;
- (e)a redução de capital;
- (f)as destinações do lucro líquido do período;
- (g)a realização de reserva de reavaliação, líquida do efeito dos impostos correspondentes;
- (h)o resultado líquido do período;
- (i)a compensação de prejuízos;
- (j)os lucros distribuídos;
- (k)a destinação dos lucros remanescentes;
- (l)os saldos no final do período.

Demonstração dos fluxos de caixa

34.A Demonstração dos Fluxos de Caixa deve ser elaborada de acordo com a NBC T 3.8 – Demonstração dos Fluxos de Caixa.

Demonstração do valor adicionado.

35.A Demonstração do Valor Adicionado deve ser elaborada de acordo com a NBC T 3.7 – Demonstração do Valor Adicionado.

ANEXO C – INTERPRETAÇÃO TÉCNICA GERAL: ITG 2002 (R1)

ENTIDADE SEM FINALIDADE DE LUCROS

A letra R mais o número que identifica sua alteração (R1, R2, R3, ...) foram adicionados à sigla da interpretação para identificarem o número da consolidação e facilitarem a pesquisa no site do CFC. A citação desta interpretação em outras normas é identificada pela sua sigla sem referência a R1, R2, R3, pois essas referências são sempre da norma em vigor, para que, em cada alteração da interpretação, não haja necessidade de se ajustarem as citações em outras normas.

Objetivo

1. Esta Interpretação estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de reconhecimento das transações e variações patrimoniais, de estruturação das demonstrações contábeis e as informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas de entidade sem finalidade de lucros.

Alcance

2. A entidade sem finalidade de lucros pode ser constituída sob a natureza jurídica de fundação de direito privado, associação, organização social, organização religiosa, partido político e entidade sindical.

3. A entidade sem finalidade de lucros pode exercer atividades, tais como as de assistência social, saúde, educação, técnico-científica, esportiva, religiosa, política, cultural, beneficente, social e outras, administrando pessoas, coisas, fatos e interesses coexistentes, e coordenados em torno de um patrimônio com finalidade comum ou comunitária.

4. Aplicam-se à entidade sem finalidade de lucros os Princípios de Contabilidade e esta Interpretação. Aplica-se também a NBC TG 1000 –Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas ou as normas completas (IFRS completas) naqueles aspectos não abordados por esta Interpretação.

5. Não estão abrangidos por esta Interpretação os Conselhos Federais, Regionais e Seccionais de profissões liberais, criados por lei federal, de inscrição compulsória, para o exercício legal da profissão.

6. Esta Interpretação aplica-se às pessoas jurídicas de direito privado sem finalidade de lucros, especialmente entidade imune, isenta de impostos e contribuições para a seguridade social, beneficente de assistência social e atendimento aos Ministérios que, direta ou indiretamente, têm relação com entidades sem finalidade de lucros e, ainda, Receita Federal do Brasil e demais órgãos federais, estaduais e municipais.

7. Esta Interpretação aplica-se também à entidade sindical, seja confederação, central, federação e sindicato; a qualquer associação de classe; às outras denominações que possam ter, abrangendo tanto a patronal como a de trabalhadores.

Reconhecimento

8. As receitas e as despesas devem ser reconhecidas, respeitando-se o princípio da Competência. (Alterado pela ITG 2002 (R1))
9. As doações e as subvenções recebidas para custeio e investimento devem ser reconhecidas no resultado, observado o disposto na NBC TG 07 –Subvenção e Assistência Governamentais.
 - 9A. Somente as subvenções concedidas em caráter particular se enquadram na NBC TG 07. (Incluído pela ITG 2002 (R1))
 - 9B. As imunidades tributárias não se enquadram no conceito de subvenções previsto na NBC TG 07, portanto, não devem ser reconhecidas como receita no resultado. (Incluído pela ITG 2002 (R1))
10. Os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas e despesas, com e sem gratuidade, superávit ou *deficit*, de forma segregada, identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social e demais atividades.
11. Enquanto não atendidos os requisitos para reconhecimento no resultado, a contrapartida da subvenção, de contribuição para custeio e investimento, bem como de isenção e incentivo fiscal registrados no ativo, deve ser em conta específica do passivo.
12. As receitas decorrentes de doação, contribuição, convênio, parceria, auxílio e subvenção por meio de convênio, editais, contratos, termos de parceria e outros instrumentos, para aplicação específica, mediante constituição, ou não, de fundos, e as respectivas despesas devem ser registradas em contas próprias, inclusive as patrimoniais, segregadas das demais contas da entidade.
13. Os benefícios concedidos pela entidade sem finalidade de lucro a título de gratuidade devem ser reconhecidos de forma segregada, destacando-se aqueles que devem ser utilizados em prestações de contas nos órgãos governamentais.
14. A entidade sem finalidade de lucro deve constituir provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas sobre créditos a receber, com base em estimativa de seus prováveis valores de realização e baixar os valores prescritos, incobráveis e anistiados.
15. O valor do superávit ou *deficit* deve ser incorporado ao Patrimônio Social. O superávit, ou parte dele que tenha restrição para aplicação, deve ser reconhecido em conta específica do Patrimônio Líquido.
16. O benefício concedido como gratuidade por meio da prestação de serviços deve ser reconhecido pelo valor efetivamente praticado.
17. Os registros contábeis devem ser segregados de forma que permitam a apuração das informações para prestação de contas exigidas por entidades governamentais, a portadores, reguladores e usuários em geral.
18. A dotação inicial disponibilizada pelo instituidor/fundador em ativo monetário ou não monetário, no caso das fundações, é considerada doação patrimonial e reconhecida em conta do patrimônio social.

19. O trabalho voluntário, inclusive de membros integrantes dos órgãos da administração, no exercício de suas funções, deve ser reconhecido pelo valor justo da prestação do serviço como se tivesse ocorrido o desembolso financeiro. (Alterado pela ITG 2002 (R1))

20. Aplica-se aos ativos não monetários a Seção 27 da NBC TG 1000, que trata da redução ao valor recuperável de ativos e a NBC TG 01, quando aplicável.

21. Na adoção inicial desta Interpretação e da NBC TG 1000 ou das normas completas (IFRS completas), a entidade pode adotar os procedimentos do custo atribuído (*deemed cost*) de que trata a ITG10.

Demonstrações Contábeis

22. As demonstrações contábeis, que devem ser elaboradas pela entidade sem finalidade de lucros, são o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Período, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas, conforme previsto na NBC TG 26 ou na Seção 3 da NBC TG 1000, quando aplicável.

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

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

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

Contas de Compensação

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

Divulgação

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

(a) contexto operacional da entidade, incluindo a natureza social e econômica e os objetivos sociais;

(b) os critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos;

(c) relação dos tributos objeto de renúncia fiscal; (Alterada pela ITG 2002 (R1))

(d) as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções;

(e) os recursos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes de tais recursos;

(f) os recursos sujeitos a restrição ou vinculação por parte do doador;

(g) eventos subsequentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade;

(h) as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações em longo prazo;

(i) informações sobre os seguros contratados;

(j) a entidade educacional de ensino superior deve evidenciar a adequação da receita com a despesa de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela Lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação;

(k) os critérios e procedimentos do registro contábil de depreciação, amortização e exaustão do ativo imobilizado, devendo ser observado a obrigatoriedade do reconhecimento com base em estimativa de sua vida útil;

(l) segregar os atendimentos com recursos próprios dos demais atendimentos realizados pela entidade;

(m) todas as gratuidades praticadas devem ser registradas de forma segregada, destacando aquelas que devem ser utilizadas na prestação de contas nos órgãos governamentais, apresentando dados quantitativos, ou seja, valores dos benefícios, número de atendidos, número de atendimentos, número de bolsistas com valores e percentuais representativos;

(n) a entidade deve demonstrar, comparativamente, o custo e o valor reconhecido quando este valor não cobrir os custos dos serviços prestados.

APÊNDICE A – EXEMPLOS DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS PARA ENTIDADES SEM FINALIDADE DE LUCROS

Apresentam-se exemplos de demonstrações contábeis mencionadas nesta Interpretação, cujo objetivo é auxiliar os preparadores para divulgação das informações contábeis e financeiras das entidades sem finalidade de lucros. A entidade pode alterar e incluir contas para atender às especificidades da entidade, inclusive agregar contas similares para fins de divulgação das demonstrações contábeis, sempre que entender ser necessário. O Apêndice acompanha, mas não faz parte da Interpretação.

I. BALANÇO PATRIMONIAL

ATIVO

Circulante

Caixa e Equivalentes de Caixa

Caixa

Banco C/Movimento –Recursos sem Restrição

Banco C/Movimento –Recursos com Restrição

Aplicações Financeiras – Recursos sem Restrição

Aplicações Financeiras –Recursos com Restrição

Créditos a Receber

Mensalidades de Terceiros

Atendimentos Realizados

Adiantamentos a Empregados

Adiantamentos a Fornecedores

Recursos de Parcerias em Projetos

Tributos a Recuperar

Despesas Antecipadas

Estoques

Produtos Próprios para Venda

Produtos Doados para Venda

Almoxarifado / Material de Expediente

Não Circulante**Realizável a Longo Prazo**

Aplicações Financeiras – Recursos sem Restrição

Aplicações Financeiras – Recursos com Restrição

Valores a Receber

Investimentos

Investimentos Permanentes

Imobilizado

Bens sem Restrição

Bens com Restrição

(-) Depreciação Acumulada

Intangível

Direitos de Uso de Softwares

Direitos de Autor e de Marcas

(-) Amortização Acumulada

PASSIVO + PATRIMÔNIO LÍQUIDO**Circulante**

Fornecedores de bens e serviços
 Obrigações com Empregados
 Obrigações Tributárias
 Empréstimos e Financiamentos a Pagar
 Recursos de Projetos em Execução
 Recursos de Convênios em Execução
 Subvenções e Assistências Governamentais a Realizar
 Não Circulante
 Empréstimos e Financiamentos a Pagar
 Recursos de Projetos em Execução
 Recursos de Convênios em Execução
 Subvenções e Assistências Governamentais a Realizar

PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Patrimônio Social
 Outras Reservas
 Ajustes de Avaliação Patrimonial
 Superávit ou Déficit Acumulado

II. DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO PERÍODO**RECEITAS OPERACIONAIS****Com Restrição**

Programa (Atividades) de Educação
 Programa (Atividades) de Saúde
 Programa (Atividades) de Assistência Social
 Programa (Atividades) de Direitos Humanos
 Programa (Atividades) de Meio Ambiente
 Outros Programas (Atividades)
 Gratuitades
 Trabalho Voluntário
 Rendimentos Financeiros

Sem Restrição

Receitas de Serviços Prestados
 Contribuições e Doações Voluntárias
 Ganhos na Venda de Bens

Rendimentos Financeiros
Outros Recursos Recebidos

CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS

Com Programas (Atividades)

Educação
Saúde
Assistência Social
Direitos Humanos
Meio Ambiente
Gratuidades Concedidas
Trabalho Voluntário

RESULTADO BRUTO

DESPESAS OPERACIONAIS

Administrativas

Salários
Encargos Sociais
Impostos e Taxas
Aluguéis
Serviços Gerais
Manutenção
Depreciação e Amortização
Perdas Diversas
Outras despesas/receitas operacionais

OPERAÇÕES DESCONTINUADAS (LÍQUIDO)

SUPERÁVIT/DÉFICIT DO PERÍODO

Observações:

- 1) As despesas administrativas se referem àquelas indiretas ao programa (atividades);
- 2) As gratuidades e o trabalho voluntário devem ser demonstrados por programa (atividades) em Nota Explicativa.

DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

1.Método Direto

Fluxo de Caixa das Atividades Operacionais**Recursos Recebidos**

Entidades Governamentais
Entidades Privadas
Doações e Contribuições Voluntárias
Próprios
Rendimentos Financeiros
Outros

Pagamentos Realizados

Aquisição de bens e Serviços – Programas
(Atividades) Executa
Salários e Encargos Sociais do Pessoal
Administrativo
Contribuições Sociais, Impostos e Taxas
Outros Pagamentos

(=) Caixa Líquido Gerado pelas Atividades Operacionais

Fluxo de Caixa das Atividades de Investimento

Recursos Recebidos pela Venda de Bens
Outros Recebimentos por Investimentos Realizados
Aquisições de Bens e Direitos para o Ativo

(=) Caixa Líquido Consumido pelas Atividades de Investimento

Fluxo de Caixa das Atividades de Financiamento

Recebimentos de Empréstimos
Outros Recebimentos por financiamento
Pagamentos de Empréstimos
Pagamento de Arrendamento Mercantil

2. Método Indireto**Fluxo de Caixa das Atividades Operacionais**

Superávit (Déficit) do Período
Ajustes por:
(+) Depreciação
(+) Amortização
(+) Perda de Variação Cambial
(-) Ganho na Venda de Bens do Imobilizado

Superávit (Déficit) Ajustado**Aumento (Diminuição) nos Ativos Circulantes**

Mensalidades de Terceiros
Atendimentos Realizados
Adiantamentos a Empregados
Adiantamentos a Fornecedores
Recursos de Parcerias em Projetos
Tributos a Recuperar
Despesas Antecipadas
Outros Valores a Receber

Aumento (Diminuição) nos Passivos Circulantes

Fornecedores de bens e serviços
Obrigações com Empregados
Obrigações Tributárias
Empréstimos e Financiamentos a Pagar
Recursos de Projetos em Execução
Recursos de Convênios em Execução
Subvenções e Assistências Governamentais
Outras Obrigações a Pagar

(=) Caixa líquido Gerado pelas Atividades Operacionais

Fluxo de Caixa das Atividades de Investimento

Recursos Recebidos pela Venda de Bens
Outros Recebimentos por Investimento Realizados
Aquisições de Bens e Direitos para o Ativo

(=) Caixa Líquido Gerado pelas Atividades Operacionais

Fluxo de Caixa das Atividades de Investimento

Recursos Recebidos pela Venda de Bens
Outros Recebimentos por Investimentos Realizados
Aquisições de Bens e Direitos para o Ativo

(=) Caixa Líquido Consumido pelas Atividades de Investimento

Fluxo de Caixa as Atividades de Financiamento

Recebimento de Empréstimos
Outros Recebimentos por Financiamentos
Pagamento de Empréstimos
Pagamentos de Arrendamento Mercantil

(=) Caixa Líquido Consumido pelas Atividades de Financiamento

(=) Aumento Líquido de Caixa e Equivalentes de Caixa

Caixa e Equivalentes de Caixa no Início do Período
Caixa e Equivalentes de Caixa no Fim do Período

III. DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Saldos iniciais em 31.12.2xxx

Movimentação do Período

Superávit/Déficit do Período

Ajustes de Avaliação Patrimonial

Recursos de Superávit com Restrição

Transferência de Superávit de Recursos sem Restrição

Saldos finais em 31/12/2xxx