Entidades Beneficentes: uma proposta de mensuração e evidenciação das variações patrimoniais decorrentes da opção pelo Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEAS

Juliano Bosio bosio@uri.com.br
Paulo Roberto Giollo pgiollo@uri.com.br

RESUMO

As atividades assistenciais desenvolvidas pelas entidades sem fins lucrativos, tornaram-se indispensáveis para a sociedade. O Estado sempre procurou definir políticas que incentivem a manutenção e criação de entidades não governamentais que contribuam com seu objetivo primordial, que é o bem estar da coletividade, abrindo mão de certos tributos a que teria direito, possibilitando que as entidades beneficiadas possam melhor atingir seus objetivos institucionais de auxílio aos menos favorecidos. No caso das Entidades Beneficentes de Assistência Social – EBAS, que são objeto desse estudo, o Estado, além de conceder-lhes imunidade a impostos, oferece-lhes a isenção das contribuições sociais. Entretanto, essa isenção está condicionada à opção pelo Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEAS, que somente é concedido à entidade que, dentre outros requisitos, aplicar anualmente em gratuidades, a pessoas carentes, pelo menos vinte por cento da sua receita bruta anual. Desse modo, as EBAS precisam optar ou pelo pagamento das contribuições sociais ou pelo CEAS, realizando as gratuidades necessárias. Essas situações geram novos elementos contábeis, que influenciam na dinâmica patrimonial das EBAS. Ante ao exposto, o estudo propõe uma metodologia de registro e evidenciação dessas variações, de modo que sejam satisfeitas as necessidades informativas dos usuários da contabilidade.

Palavras – Chave: Entidades Beneficentes, Assistência Social, Evidenciação Contábil.

Área Temática: Controladoria

1 INTRODUÇÃO

Os problemas sociais decorrentes da ineficiência do Estado no cumprimento de sua primordial tarefa, que é a satisfação das necessidades básicas do cidadão, em especial dos menos favorecidos, são minimizados pela atuação de instituições privadas sem fins lucrativos, que formam o chamado Terceiro Setor.

Essas entidades nascem da união de pessoas engajadas na formação de uma Sociedade com menos desigualdades, capaz de promover a inclusão social de indivíduos menos favorecidos e marginalizados pelo abrupto mundo das mudanças.

Por outro lado, o legislador, por meio da Constituição Federal de 1988, em seu Art. 150, estabelece benefícios a estas entidades, conforme segue:

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

> (...) VI - instituir impostos sobre:
>
> c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

Segundo Lima (2002), o objetivo do legislador, no art. 150, IV, "c", da CF/88, não foi o de conferir estes benefícios a um determinado tipo de pessoa jurídica, mas sim, a qualquer pessoa jurídica sem fins lucrativos. O entendimento do autor é que, com a concessão dos benefícios, o legislador almejava motivar os cidadãos a constituírem pessoas jurídicas com a finalidade de auxiliar o Estado em seu fim institucional.

No universo do Terceiro Setor, encontramos a Entidade Beneficente de Assistência Social – EBAS, que é definida, nos termos do Decreto 2.536, de 06 de abril de 1998, como a pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, que atua no sentido de proteger a família, a maternidade, a infância, a adolescência e a velhice; amparar crianças e adolescentes carentes; promover ações de prevenção, habilitação e reabilitação de pessoas portadoras de deficiências; promover, gratuitamente, assistência educacional ou de saúde; ou de promover a integração ao mercado de trabalho.

Visando incentivar ainda mais a atuação dessas entidades, o Estado concedeu-lhes, respeitadas certas condições, além da imunidade tributária, já garantida pela Constituição Federal de 1988, a "isenção tributária das contribuições sociais". Com isso, as EBAS deixam de recolher esses tributos aos cofres públicos.

Por outro lado, para evitar que esses recursos renunciados fossem incorretamente aplicados ou não aplicados, estabeleceu-se, nos termos do Decreto 2.536, de 06 de abril de 1998, que em contrapartida, essas entidades devem aplicar anualmente, pelo menos vinte por cento da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeiras, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, cujo montante nunca será inferior à isenção de contribuições sociais usufruídas.

Complementarmente, o Estado condicionou a isenção das contribuições sociais à obtenção e manutenção do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEAS, também regulado pelo já mencionado Decreto 2.536, de 1998.

Diante do exposto, constata-se que, para as instituições fazerem jus aos benefícios (isenções das contribuições sociais), incorrerão em custos (aplicações em gratuidades) necessários para o cumprimento do percentual que deve ser aplicado em gratuidade.

Verifica-se, dessa forma, a ocorrência de eventos econômicos capazes de transformar, de maneira relevante, o patrimônio da entidade, refletindo, portando, diretamente em seus resultados.Esses eventos decorrem das decisões dos gestores das EBAS, ao optarem pela obtenção ou não do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social -CEAS. Significa, em outros termos, que, ou paga-se as contribuições sociais instituídas por lei, ou, além de outros requisitos formais, aplica-se pelo menos vinte por cento da receita(anteriormente definida) em gratuidades.

As EBAS, para o desenvolvimento de seus objetivos necessitam de recursos materiais, humanos, financeiros e tecnológicos. As suas principais fontes de recursos são as receitas geradas pela prestação de serviços, no caso de instituições comunitárias de ensino e hospitais, por exemplo, e as doações e subvenções recebidas da iniciativa pública e privada, nas demais entidades assistências.

Essas entidades, apesar de serem sem fins lucrativos, sofrem concorrência tanto na obtenção de recursos, quanto na colocação de seus produtos e serviços a seus clientes e, precisam de resultados superavitários para assegurar a sua continuidade e alcançar os objetivos para os quais foram instituídas.

Para que possam manter esta continuidade, as EBAS necessitam administrar bem os recursos disponíveis e zelar pela manutenção do seu patrimônio. A Contabilidade, nesse contexto, apresenta-se como um forte instrumento de controle e gestão do patrimônio.

Enfatizando a importância das informações para os dirigentes das entidades sem fins lucrativos, Martins (2000, p.01) afirma:

> Comumente na direção dessas entidades não se encontram profissionais com vivência em contabilidade, em finanças ou mesmo em administração. Com isso, acaba o contabilista, responsável por essa entidade, cumprindo o papel de assessor, que muito melhor pode desempenhar quando fizer realmente bom uso gerencial da contabilidade. E toda a experiência mostra que uma contabilidade bem elaborada e produzida à base de critérios sadios é de extraordinária importância para a avaliação de desempenho e para controle dessas entidades, mormente quando dirigidas por profissionais não especializados.

Por outro lado, o governo criou regras que estabelecem, entre outros requisitos, que todas as EBAS portadoras do CEAS, deverão, através de uma prestação de contas, comprovar por meio de um relatório as aplicações em gratuidade, sendo a principal exigência para a renovação do CEAS.

Assim, ante ao exposto, conclui-se que ao conceder gratuidades ou recolher tributos, as EBAS estarão diante de eventos que provocam ou provocarão alterações em sua situação patrimonial, sendo objeto da contabilidade a evidenciação e mensuração de tais alterações.

Segundo Domiciano (2003), os órgãos de controle do Governo têm encontrado grandes dificuldades na análise da escrituração e das demonstrações elaboradas pelas EBAS, segundo ele, o INSS – Instituto Nacional do Seguro Social se utiliza da escrituração e das demonstrações contábeis nas auditorias e diligências fiscais, para a verificação dos fatos geradores das contribuições sociais, bem como para a verificação do cumprimento dos requisitos necessários à concessão ou manutenção das isenções previstas em lei

Ainda segundo Domiciano (2003), os auditores e analistas do INSS têm verificado que as EBAS utilizam-se de critérios de registro e de demonstrações dos fatos contábeis muitas vezes não condizentes com os princípios fundamentais de contabilidade e com as normas existentes. E ainda, que entidades com finalidades e objetivos semelhantes vêm adotando critérios totalmente distintos, os quais resultam em demonstrações contábeis que não guardam uniformidade e comparabilidade entre si.

Como conseqüência, nos últimos anos muitas instituições tiveram seu certificado cassado pelo CNAS- Conselho Nacional de Assistência Social, por conta de não conseguirem demonstrar corretamente os gastos com beneficência exigidos por lei.

No entendimento de Lima (2002), o motivo dessas reprovações é derivado da falta de normas para a escrituração e elaboração das demonstrações contábeis. Por um lado, muitas entidades acabam adotando práticas que dificultam a comprovação da aplicação em beneficências, de outro, é facilitada a atuação dos chamados "pilantrópicos", que, ao demonstrarem apenas em Notas Explicativas os gastos e os benefícios oriundos do Certificado, conforme estabelece a NBC T 10.19 do CFC – Conselho Federal de Contabilidade e também o Parágrafo Único do Art. 4º do Decreto 2.536, podem utilizar-se da manipulação das informações, em seu favor.

Por fim, deduz-se que a opção pelo CEAS provoca variações relevantes na dinâmica patrimonial, cabendo à Contabilidade, enquanto Ciência Social, a responsabilidade de encontrar a melhor maneira de mensurá-las e evidenciá-las.

2 PROPOSTA DE MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DECORRENTES DA OPÇÃO PELO CEAS

A opção pelo CEAS provoca modificações relevantes no processo de gestão de uma entidade. O fato de passar a administrar os recursos que deixa de recolher aos cofres públicos, sob a forma de tributos, aplicando-os em beneficio de sua região, município ou comunidade local, é a maior delas.

Em posição não menos importante, ao tratar-se da dinâmica patrimonial, está a tarefa de evidenciar-se de forma correta e transparente os impactos decorrentes da manutenção do CEAS. Essa tarefa cabe a Contabilidade, enquanto ciência que registra, controla e evidencia as variações patrimoniais ocorridas nas mais diversas entidades.

Assim, no decorrer desse capítulo, a partir da identificação e análise dos fatos que devem ser objeto de registro e controle, é proposta uma metodologia de mensuração e evidenciação, sempre procurando atender aos usuários da informação contábil em três níveis distintos: gestores, governo e sociedade.

2.1 VARIAÇÕES OCORRIDAS EM DECORRÊNCIA DA OPÇÃO PELO CEAS

Em termos gerais, o que ocorre quando da opção pelo certificado, é que a entidade fica desobrigada do pagamento de alguns tributos, aplicando em contrapartida um percentual de sua receita bruta em gratuidades a pessoas necessitadas.

Segundo a legislação, a entidade deve preencher uma série de requisitos para a manutenção do CEAS, dentre os quais, a obrigação de aplicar anualmente em gratuidades pelo menos vinte por cento da sua receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeiras, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações de particulares, cujo montante nunca será inferior à isenção das contribuições sociais usufruídas.

As isenções usufruídas alcançam o grupo de tributos denominado "contribuições sociais", do qual faz parte um dos tributos mais onerosos para qualquer entidade prestadora de serviços, que é a cota patronal devida ao INSS. Esse tributo varia de vinte a vinte e três por

cento e incide sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e autônomos que prestem serviços a entidade.

Dessa forma, considerando a situação apresentada, uma EBAS ao reconhecer suas receitas deve também, simultaneamente, reconhecer a obrigação de aplicar o mínimo de vinte por cento dessas receitas em gratuidades.

De outro lado, deve reconhecer como receita as contribuições sociais que deixa de recolher, mensalmente, aos cofres públicos por ser portadora do CEAS.

A legislação prevê que a obrigação de aplicar pelo menos vinte por cento da receita bruta em gratuidades é anual. Isso confere flexibilidade à entidade, que pode escolher o período que melhor lhe convir para a efetivação das gratuidades.

Entretanto, levando-se em conta que a entidade caso não fosse optante pelo CEAS teria de fazer os recolhimentos dos tributos de forma mensal e que as demais despesas são reconhecidas e analisadas no mínimo mensalmente, defende-se que a provisão das contribuições sociais e das gratuidades seja feita no mínimo em bases mensais.

Dessa forma, entende-se que uma EBAS deva evidenciar em seus demonstrativos contábeis, no mínimo as seguintes informações:

a) O valor das gratuidades que ainda necessita aplicar para cumprir o mínimo esperado, ou seja, vinte por cento da receita bruta definida em lei;
b) O montante das gratuidades já aplicadas, separadas por tipo, considerando o que determina a legislação;
c) O montante das isenções usufruídas, separadas por espécie de tributo;
d) O resultado apurado com o certificado, através do confronto entre os valores aplicados em gratuidade e os valores das isenções usufruídas.

Conclusivamente, espera-se que através de um bom sistema de informações a entidade produza também os demais dados necessários à gestão dos programas de assistência social e à prestações de contas aos órgãos competentes elencados no segundo capítulo desse trabalho. Dentre os dados que deverá gerar, destacamos: o número de pessoas atendidas, dados pessoais dos atendidos, os critérios de seleção do público carente atendido, a descrição das ações realizadas, o período de realização e os valores de cada serviço gratuito.

2.2 O CUSTO DE OPORTUNIDADE E A VALORAÇÃO DAS GRATUIDADES

A entidade que optar pelo CEAS deixa de recolher as "contribuições sociais" e passa a ter a obrigação de aplicar no mínimo vinte por cento de sua receita bruta em gratuidades. Isso quer dizer, que a entidade está diante de duas alternativas.

O fato de poder escolher entre uma alternativa ou outra nos remete ao conceito de custo de oportunidade. A teoria econômica, segundo BILAS *apud* Lima (2002), diz que o custo dos fatores para uma entidade é igual aos valores destes mesmos fatores em seus melhores usos alternativos.

Sobre o custo de oportunidade, Catelli (2001, p. 389) define:

> Custo de oportunidade corresponde ao valor de um determinado recurso em seu melhor uso alternativo. Representa o custo da escolha de uma

> alternativa em detrimento de outra capaz de proporcionar um maior benefício, ou seja, é o custo da melhor oportunidade a que se renuncia quando da escolha de uma alternativa.

Partindo-se desse enfoque e sabendo-se que os problemas residem na tomada de decisões entre diversas alternativas, segundo o mesmo autor, "o custo de oportunidade expressa o beneficio efetivamente obtido de uma decisão, considerando o melhor uso alternativo dos recursos envolvidos". Dessa forma, o autor define que uma decisão é decorrente "do confronto entre o benefício gerado pela alternativa escolhida e o benefício que seria obtido pela escolha da melhor alternativa abandonada".

Morse & Roth *apud* Beuren (1993) afirmam que o custo de oportunidade do uso de um recurso de uma maneira é o recebimento líquido de caixa esperado que poderia ser obtido se o recurso fosse usado na outra ação alternativa mais desejável.

Nesse sentido, a título de exemplo, imagina-se uma EBAS que atue exclusivamente no ensino superior, que tenha a capacidade de atender mil alunos e esteja com todas as vagas preenchidas. Seu valor médio de mensalidade é de R$ 300,00 (trezentos reais) por aluno. Suas despesas com pessoal são de R$ 180.000,00 (cento e oitenta mil reais), por mês, que corresponde a sessenta por cento da receita total do mês. Os demais custos e despesas mensais totalizam R$ 20.000,00 (vinte mil reais). Analisa-se então:

a)Caso não fosse optante pelo CEAS

Receita Bruta Mensal (1.000 alunos a R$ 300,00)	*R$ 300.000,00*
Despesas com Pessoal no Mês	R$ 180,000,00
Demais Custos e Despesas do Mês (exceto tributos)	R$ 20.000,00
Contribuições Sociais(23% de Inss sobre as Despesas com pessoal e 3% de Cofins sobre a Receita	R$ 50.400,00
=Resultado	**R$ 49.600,00**

Tabela 1- Apuração do Resultado – Exemplo 01

b)Optante pelo CEAS

Receita Bruta Mensal (1.000 alunos a R$ 300,00)	*R$ 300.000,00*
Despesas com Pessoal no Mês	R$ 180,000,00
Demais Custos e Despesas do Mês	R$ 20,000,00
Gratuidades (20% da receita = 200 alunos a R$ 300,00)	R$ 60.000,00
=Resultado	**R$ 40.000,00**

Tabela 2 - Quadro 04: Apuração do Resultado – Exemplo 02

Neste exemplo hipotético, caso a entidade opte pelo certificado, terá um custo de R$ 60.000,00 (sessenta mil reais), que é o custo da alternativa abandonada. Em contrapartida, terá uma receita de R$ 50.400,00 (cinqüenta mil e quatrocentos), sob a forma de isenções tributárias.

Entretanto, embora o resultado da opção demonstre-se negativo, outros elementos precisam ser considerados. O mais importante deles é a analise da utilização da capacidade instalada, especificamente, é preciso analisar se todas as vagas oferecidas estão sendo preenchidas. No exemplo fora definido que a entidade possuía a capacidade de atender mil alunos e estava com todas as vagas preenchidas, todavia se considerarmos que somente noventa e cinco por cento das vagas, normalmente, são preenchidas a situação seria outra.

A entidade poderia oferecer gratuitamente as vagas que normalmente não são vendidas, sem incorrer em novos custos, além de beneficiar alunos carentes. Essa situação fica assim demonstrada:

a)Caso não fosse optante pelo CEAS

Receita Bruta Mensal (950 alunos a R$ 300,00)	*R$ 285.000,00*
Despesas com Pessoal no Mês	R$ 180.000,00
Demais Custos e Despesas do Mês (exceto tributos)	R$ 20.000,00
Contribuições Sociais(23% de Inss sobre as Despesas com pessoal e 3% de Cofins sobre a Receita	R$ 49.950,00
=Resultado	**R$ 35.050,00**

Tabela 3 - Apuração do Resultado – Exemplo 03

b)Optante pelo CEAS

Receita Bruta Mensal (1.000 alunos a R$ 300,00)	*R$ 300.000,00*
Despesas com Pessoal no Mês	R$ 180.000,00
Demais Custos e Despesas do Mês	R$ 20,000,00
Gratuidades (20% da receita = 200 alunos a R$ 300,00)	R$ 60.000,00
=Resultado	**R$ 40.000,00**

Tabela 4 - Apuração do Resultado – Exemplo 04

Nesta nova situação o custo de oportunidade altera-se, passa a ser de R$ 45.000,00 (quarenta e cinco mil), relativo aos cento e cinqüenta alunos que passaram à condição de não pagantes. Dessa forma, ao comparar-se as isenções usufruídas com o novo custo da alternativa abandonada, tem-se um resultado positivo de R$ 4.950,00 (quatro mil, novecentos e cinqüenta reais).

Entre os demais fatores que podem influenciar na decisão pelo certificado, pode-se citar a ocorrência da inadimplência. Se a entidade exemplo possuísse uma inadimplência de dez por cento, ou seja, noventa e cinco alunos insolventes, ao optar pelo certificado estaria reduzindo esse número para oitenta, pois conforme o exemplo, apenas oitocentos alunos passariam a pagar mensalidades. Ainda, caso a incidência de inadimplentes fosse maior no grupo dos menos favorecidos, os cento e cinqüenta alunos mais carentes, a inadimplência diminuiria ainda mais.

Por fim, independente das situações a serem ponderadas quando da opção pelo certificado, defende-se a importância da utilização da contabilidade e do conceito do custo

oportunidade, pois só assim, obter-se-ão os elementos de análise necessários às decisões dos gestores dessas entidades.

2.3 A METODOLOGIA PROPOSTA

A proposta formulada é apresentada em duas etapas. Inicialmente é abordado o tratamento contábil a ser dado a cada uma das situações identificadas no item 3.1, e em seguida é sugerida a forma de evidenciação nos demonstrativos contábeis.

2.3.1 Tratamento Contábil

A qualidade informativa dos demonstrativos contábeis depende fundamentalmente da correta contabilização de todos os fatos que alterem quantitativa ou qualitativamente o patrimônio das entidades. Dessa forma, propõe-se, a seguir a forma de registro contábil dos fatos relacionados à opção pelo CEAS:

a)-Reconhecimento da Receita de Serviços (inclusive os gratuitos), de Venda, Financeiras e Outras (exceto as de venda de itens do ativo imobilizado e doações de órgãos públicos).Por ocasião do reconhecimento dessas receitas, simultaneamente é preciso reconhecer a obrigação de aplicar-se pelo menos vinte por cento em gratuidades. Sugerem-se os seguintes lançamentos:

Receita

Débito – Ativo Circulante ou Realizável a Longo Prazo (Disponível ou Clientes)

Débito – Ativo Circulante (Gratuidades – Renúncia de Receita)

Crédito – Receitas (Receitas de Serviços, Vendas, Financeiras e Outras)

Crédito – Receitas de Serviços, de Venda – Gratuidades

Provisão da Gratuidade a Aplicar

Débito – Despesas (Custos com o Certificado – CEAS)

Crédito – Passivo Circulante (Gratuidades a Realizar)

b) Colocação dos serviços / bens gratuitos à disposição dos beneficiados. Esse é o momento em que o assistido recebe de fato o serviço ou bem objeto da gratuidade, que pode ser ou não concomitante a realização da receita. Eis o lançamento:

Débito – Passivo Circulante (Contas redutoras pertencentes ao grupo"Gratuidades a Realizar", detalhado por tipo de atividade gratuita, como: Amparo ao Idoso, Assistência Médica e etc...)

Crédito – Ativo Circulante (Gratuidades – Renúncia de Receita)

c) Contabilização das Contribuições Sociais como se devidas fossem. Os tributos isentados pelo CEAS precisam ser contabilizados como despesas do exercício, como se devidos fossem, utilizando-se entretanto, como contrapartida uma conta de receita, já que os mesmos não serão recolhidos enquanto a entidade for detentora do certificado. Esse procedimento possibilita o confronto entre os benefícios usufruídos e as gratuidades realizadas. O lançamento é assim sugerido:

Débito – Despesas (Despesas com INSS Patronal, Despesas com Cofins sobre o Faturamento)

Crédito – Receitas (Isenções Usufruídas – INSS Patronal, Isenções Usufruídas – Cofins)

d) Ajuste de saldo do Grupo "Gratuidades a Realizar". Caso a entidade no decorrer do período aplique em gratuidade um valor maior que o mínimo, que é de vinte por cento da receita bruta definida em lei, será necessário efetuar-se um lançamento de ajuste. Esse procedimento garantirá que a realidade da entidade continue sendo fielmente retratada em seus demonstrativos contábeis, pois o valor aplicado a maior é transferido para uma conta do ativo circulante para posterior compensação. No entanto, ressalte-se que as aplicações a maior somente poderão ser compensadas dentro do próprio ano contábil. Segue a sugestão de lançamentos:

Débito - Ativo Circulante (Gratuidades Realizadas Antecipadamente)

Credito – Passivo Circulante (Gratuidades a Realizar)

e) Ajuste de saldo do Grupo "Resultado com o Certificado". Esse grupo evidenciará o resultado obtido com o certificado através do confronto das contas de receita - Isenções Usufruídas e de despesa – Custos com o Certificado. Entretanto, considerando que a regra das gratuidades preceitua que a aplicação dos vinte por cento nunca seja inferior às isenções usufruídas, caso isso ocorra, torna-se necessário fazer o ajuste da diferença apurada:

Débito – Despesas (Custos com o Certificado – CEAS)

Crédito – Passivo Circulante (Gratuidades a Realizar)

f) Encerramento da conta "Gratuidades Realizadas Antecipadamente". Caso essa conta apresente saldo no final do ano, na ocasião do encerramento do balanço, ela deverá ter seu saldo transferido para o resultado, pois essa situação indica que a aplicação em gratuidades fora maior que o mínimo esperado para o período. Sendo:

Débito - Despesas (Custos com o Certificado – CEAS)

Crédito - Ativo Circulante (Gratuidades Realizadas Antecipadamente)

g) Encerramento das contas do Grupo "Gratuidades a Realizar". Esse grupo, ao final do exercício será encerrado através do confronto entre a conta Gratuidades a Realizar e as suas contas redutoras, que podem ser várias, de acordo com os tipos de gratuidades oferecidas e o nível de controle que se pretende ter. O lançamento é o seguinte:

Débito – Passivo Circulante (Gratuidades a Realizar)

Crédito – Passivo Circulante (Contas redutoras pertencentes ao grupo"Gratuidades a Realizar", detalhado por tipo de atividade gratuita, como: Amparo ao Idoso, Assistência Médica e etc...)

Obs: Após esse lançamento, caso a conta "Gratuidades a Realizar" apresente saldo, isso indica que a entidade não aplicou o mínimo esperado em gratuidades. Devendo-se proceder ao seguinte ajuste, o que não eximirá a entidade das complicações previstas em lei. De acordo com o Decreto 2.536 de 1998, a aplicação de pelo menos 20% da receita bruta anual em gratuidades é requisito essencial para a renovação do CEAS, e caso isso não ocorra a entidade fica sujeita à perda da isenção responsabilizando-se pelo recolhimento dos tributos devidos no período não aprovado:

Débito – Passivo Circulante (Gratuidades a Realizar)

Crédito – Despesas (Custos com o Certificado – CEAS)

Através da sistemática de registro proposta torna-se possível, a qualquer tempo, obter-se: o valor mínimo que a entidade ainda precisa aplicar em gratuidade, o valor já aplicado, detalhado de acordo com sua necessidade, o montante das isenções usufruídas (contribuições sociais), e por fim o resultado decorrente da opção pelo CEAS.

Por fim ressalta-se ainda, que a apuração do resultado com o certificado evidenciará, de fato, quanto a entidade está aplicando em gratuidade, pois somente o valor que exceder o total das isenções usufruídas pode ser considerado como recurso da própria entidade.

2.3.2 Evidenciação Contábil

As demonstrações contábeis precisam ser estruturadas de forma a atender as necessidades informativas de seus usuários. Cada segmento possui uma série de características próprias que precisam ser classificadas dentro da estrutura básica das peças contábeis regulamentadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC.

Nas EBAS, em decorrência de sua opção pelo CEAS, sugere-se a introdução de novos grupos de contas no Balanço Patrimonial e no Demonstrativo de Resultado.

Destaca-se a seguir, a partir da estrutura básica de um Balanço Patrimonial, os grupos a serem introduzidos pelas EBAS, sendo:

BALANÇO PATRIMONIAL	
Ativo	Passivo
Circulante	Circulante
(...)	(...)
Gratuidades – Renúncia da Receita	**Gratuidades a Realizar**
(...)	**(-) Amparo ao Idoso**
Gratuidades Realizadas Antecipadamente	**(-) Assistência Médica**
(...)	**(-) Outras**
Realizável a Longo Prazo	(...)
(...)	Exigível a Longo Prazo
Permanente	(...)
(...)	Patrimônio Social

Tabela 5 - Proposta de Evidenciação Contábil – Balanço Patrimonial

Quanto ao demonstrativo de resultado, são grifados na tabela 6 a seguir os grupos de contas necessários.

Defende-se então, que a partir do uso da metodologia proposta, uma EBAS poderá mensurar o resultado de sua opção pelo CEAS, evidenciá-lo e comprová-lo por meio das demonstrações contábeis, suprindo dessa forma as necessidades informativas de seus usuários: gestores, Governo e Sociedade.

DEMONSTRATIVO DO SUPERÁVIT / DÉFICIT DO EXERCÍCIO
Receitas Operacionais
Receitas de Serviços, Vendas
Receitas de Serviços, Vendas - Gratuidades
(...)
Deduções da Receita
Cofins sobre o Faturamento
Custos dos Serviços Prestados
(...)
Cota Patronal – INSS
(...)
Demais Despesas
(...)
=Resultado Antes do Certificado – CEAS
=Resultado do Certificado
Isenções Usufruídas – (Receitas do certificado)
Custos com o Certificado (Despesas com Gratuidades)
=Resultado após o Certificado – CEAS

Tabela 6 - Proposta de Evidenciação Contábil – Demonstração de Resultado

3 CONCLUSÃO

O objetivo principal deste trabalho foi a criação de uma metodologia que possibilite às EBAS, mensurar e evidenciar as variações que ocorrem em seu patrimônio a partir do momento que fazem a opção pelo Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEAS.

Foram apontados e analisados os aspectos legais que tratam da concessão de benefícios fiscais às entidades sem fins lucrativos, em especial os relacionados às EBAS, por outro lado, evidenciaram-se as obrigações legais a serem cumpridas para que tenham direito aos benefícios.

A metodologia proposta, conclusivamente possibilita que a entidade mensure e evidencie, a qualquer tempo, as seguintes informações:

a) O valor das gratuidades que ainda necessita aplicar para cumprir o mínimo esperado, ou seja, vinte por cento da receita bruta definida em lei;

b) O montante das gratuidades já aplicadas, separadas por tipo, considerando o que determina a legislação;

c) O montante das isenções usufruídas, separadas por espécie de tributo;

d) O resultado apurado com o certificado, através do confronto entre os valores aplicados em gratuidade e os valores das isenções usufruídas.

Dessa forma, conclui-se que a proposta formulada, além de atender aos anseios dos gestores das EBAS, servirá ao governo e à Sociedade, que através uma metodologia baseada na técnica contábil, poderão saber o quanto a entidade realmente aplica em gratuidades, considerando que as isenções usufruídas devam ser descontadas, já que são recu própria sociedade.

Referências

BEUREN, Ilse Maria. *Conceituação e contabilização do custo de oportunidade.* Caderno de Estudos FIPECAFI. São Paulo, n° 08, p. 1-12, abril de 1993.

BRASIL, Decreto n° 2.536, de 6 de abril de 1998. Dispõe sobre a concessão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos a que se refere o inciso IV do art. 18 da Lei 8742, de 7 de Dezembro de 1993, e dá outras providências.

BRASIL. *Constituição de 1988:* Constituição Federal. Organizador: Pedro de Milanélo Piovezane; Coordenadora: Dulce Eugênia de Oliveira. 4 ed. São Paulo: Rideel, 1999.

CATELLI, Armando. *Controladoria - uma abordagem da gestão econômica. GECON.* 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. *Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade*. Brasília: CFC, 2001.

DOMICIANO, Luis Francisco. *A Contabilidade das Entidades Beneficentes de Assistência Social*. Brasília: UnB, 2003.

LIMA, Emanoel Marcos. *Contribuição Para Apuração e Evidenciação dos Resultados das Instituições de Ensino Superior com Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social*, 2002. Dissertação de Mestrado em Controladoria e Contabilidade - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos.* São Paulo: Atlas, 2000.

_____. *Contabilidade de entidades de fins não lucrativos.* Boletim IOB – Temática Contábil. São Paulo, ano XXXIV, n° 33, p.1-5, agosto 2000.