

NORMA ITG 2002 (R1) – ENTIDADES SEM FINALIDADE DE LUCROS: ASPECTOS CRÍTICOS PARA AS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR NO QUE TANGE A CERTIFICAÇÃO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

Diego Andreazza¹

RESUMO

As entidades do Terceiro Setor, para serem certificadas como Entidades Beneficentes de Assistência Social, e assim terem o direito a fruição das imunidades insertas no Art.195, §7º da CF/88 precisam comprovar periodicamente o cumprimento dos requisitos previstos na Lei. Durante esta comprovação, os órgãos responsáveis verificam diversos aspectos das entidades, inclusive o atendimento às normas contábeis, em especial a ITG 2002 (R1) - Entidades sem Finalidade de Lucros. Esse artigo, por meio de pesquisa documental de caráter qualitativo, buscou verificar os aspectos relacionados ao não atendimento da ITG 2002 (R1) apontados pelos órgãos certificadores durante as análises das Demonstrações Contábeis apensadas nos processos de renovação dos certificados de diversas entidades. Assim pôde-se perceber que as entidades apresentam falhas no atendimento de diversos critérios e procedimentos estabelecidos pela referida Norma contábil e que são alvo de diligências por parte das autoridades certificadoras.

Palavras-chave: entidades sem finalidade de lucros; terceiro setor; ITG 2002 (R1); CEBAS; contabilidade, imunidade tributária.

1 INTRODUÇÃO

As entidades sem finalidade de lucros são organizações de natureza jurídica de direito privado, constituídas como associações, organizações sociais, fundações, organizações religiosas, partidos políticos e entidades sindicais que exercem um grande número de atividades, entre elas assistência social, saúde, educação, beneficente, esportiva, religiosa, política e outras.

O grupo formado por estas entidades é convencionalmente chamado de Terceiro Setor. O termo designa as instituições que tem como objetivo realizar atividades que, por natureza, seriam de responsabilidade do Estado (Primeiro Setor).

As entidades do Terceiro Setor se diferenciam das demais empresas privadas (Segundo Setor), por serem de fins não econômicos, ou seja, não distribuírem lucro², revertendo todo o resultado positivo na manutenção de seus objetivos institucionais e na execução de suas atividades-fim.

Neste artigo o foco serão as Entidades Beneficentes de Assistência Social – EBAS que atuam na saúde, educação e na assistência social, visto a necessidade destas entidades prestarem contas aos Ministérios certificadores³ para concessão

¹ Discente do Curso Superior de Bacharel em Ciências Contábeis da Universidade La Salle Canoas/RS – Universidade La Salle, matriculado na disciplina de TCC II, e-mail: diego.andreazza@gmail.com. Sob orientação do Prof. Mestre Sérgio Weber, e-mail: sergio.weber@unilasalle.edu.br. Data de entrega: 06 jun. 2020.

² Conforme o artigo 14, I do Código Tributário Nacional – CTN/1966

³ Ministérios da Saúde, Ministério da Educação e Ministério da Cidadania, conforme área de atuação preponderante da entidade. De acordo com Incisos I,II,III do Art. 35 da LCP nº 187/2021.

ou renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS, requisito fundamental para fruição da imunidade das contribuições para a seguridade social, prevista no Art.195, §7º da CF/88.

Estes Ministérios, para julgamento dos pedidos de concessão ou renovação dos CEBAS, exigem o estrito cumprimento dos critérios contábeis estabelecidos pela ITG 2002 (R1) – ENTIDADE SEM FINALIDADE DE LUCROS.

A ITG 2002 (R1), aprovada pela Resolução nº 1.409/2012, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), estabelece critérios e procedimentos específicos para as entidades sem finalidade de lucros, desde a avaliação, reconhecimento das transações e variações no patrimônio, estruturação das demonstrações contábeis e ainda, as informações mínimas que devem ser divulgadas nas notas explicativas.

Tendo em vista esta normatização contábil e a exigência do cumprimento desta Norma para a certificação CEBAS, a contabilidade das Entidades alvo deste estudo precisa estar adequada aos critérios e procedimentos estabelecidos, o que nos leva a seguinte questão de pesquisa: Quais os principais aspectos da Norma ITG 2002 (R1) apontados pelos Ministérios Certificadores na análise das Demonstrações Contábeis das entidades beneficentes de assistência social nos processos de obtenção e manutenção do CEBAS?

Assim, por meio de pesquisa bibliográfica e análises realizadas em escritórios de diligências e notas técnicas emitidas pelos Ministérios certificadores, esse artigo tem como objetivo identificar os principais aspectos relacionados ao não atendimento dos critérios e procedimentos estabelecidos pela ITG 2002 (R1) que ensejaram diligências, ou mesmo indeferimentos nos processos de renovação dos CEBAS.

Com isso, busca-se conhecer as deficiências nas Demonstrações Contábeis das EBAS quanto ao atendimento da referida Norma Contábil e como estas influenciam no processo de certificação das EBAS.

Além disso, a fim de delimitar a abrangência do tema, serão considerados para este estudo casos práticos de clientes reais de um escritório de consultoria administrativa e gerencial especializada, que atua auxiliando estas entidades nos processos de concessão e renovação do CEBAS. Este escritório é localizado na cidade de Canoas/RS e atende exclusivamente instituições Benéficas de saúde, educação e assistência social.

Como visto, as Entidades do Terceiro Setor atuam de forma complementar às atividades do Estado naqueles pontos onde, conforme Paes (2016), este não volta seus interesses, ou mesmo, onde sua atuação e recursos não são suficientes. A relevância deste setor dá-se não apenas pelo seu caráter filantrópico e beneficente, mas também pelo número expressivo de entidades atuantes no Brasil e no mundo.

Para termos uma ideia, segundo dados do IPEA⁴, existem cerca de 815 mil entidades atuantes no Terceiro Setor no país. E ainda, o setor emprega mais de 2.9 milhões de pessoas, sendo 1.7 milhões destes empregos nas entidades de Saúde, Educação e Assistência Social.

No entanto o Terceiro Setor, embora numeroso em entidades atuantes e fundamental em relação ao seu papel, ainda é pouco reconhecido pela sociedade em geral. Os escritórios contábeis, em sua maioria, têm a carteira de clientes composta principalmente por empresas com finalidade de lucros, fazendo com que poucos escritórios tenham experiência no atendimento das normas contábeis específicas das EBAS. Da mesma forma, é possível crer que existem poucos profissionais contadores especializados no atendimento destas instituições.

⁴ Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

Considerando o que foi posto, e sabendo que o Terceiro Setor e as suas particularidades são pouco debatidas no meio acadêmico, se justifica o tema deste artigo. Pois busca trazer à luz o assunto, que é de extrema relevância para a sociedade, evidenciando critérios e procedimentos contábeis específicos para as Entidades sem finalidade de lucros.

No que tange a relevância pessoal deste estudo, existe uma intimidade com o tema proposto, pois se observa no cotidiano de trabalho do autor que diversas entidades do setor possuem suas contabilidades apresentadas de acordo com as normas societárias, contudo, os profissionais que às atendem por vezes negligenciam alguns aspectos da Norma ITG 2002 (R1), colocando em risco a Certificação e a imunidade das entidades.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

As entidades de saúde, de educação e de assistência social atuantes no Terceiro Setor realizam um relevante serviço complementar ao do Estado e, por isso, usufruem de imunidade de impostos e de algumas contribuições. Estes serviços são fundamentais para que se busque superar as desigualdades e a exclusão social, uma vez que o ente estatal sozinho não consegue atender aos objetivos fundamentais presentes na Constituição Federal no seu Art. 3º, III, ou seja “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”.

A dificuldade do Estado em atender questões sociais integralmente, forçou o surgimento das organizações do Terceiro Setor, visto que estas têm como propósito promover serviços de caráter social. Considerando o tema central deste artigo, os próximos tópicos abordarão conteúdos referentes ao Terceiro Setor.

2.1 Caracterização do Terceiro Setor

O Terceiro Setor, como visto até aqui, tem por característica aspectos que se assemelham tanto com o setor público quanto com o setor privado, uma vez que atua de forma autônoma, realizando ações de caráter social. Um conceito que exemplifica bem a forma de atuação destas entidades é apresentado por Paes quando afirma que:

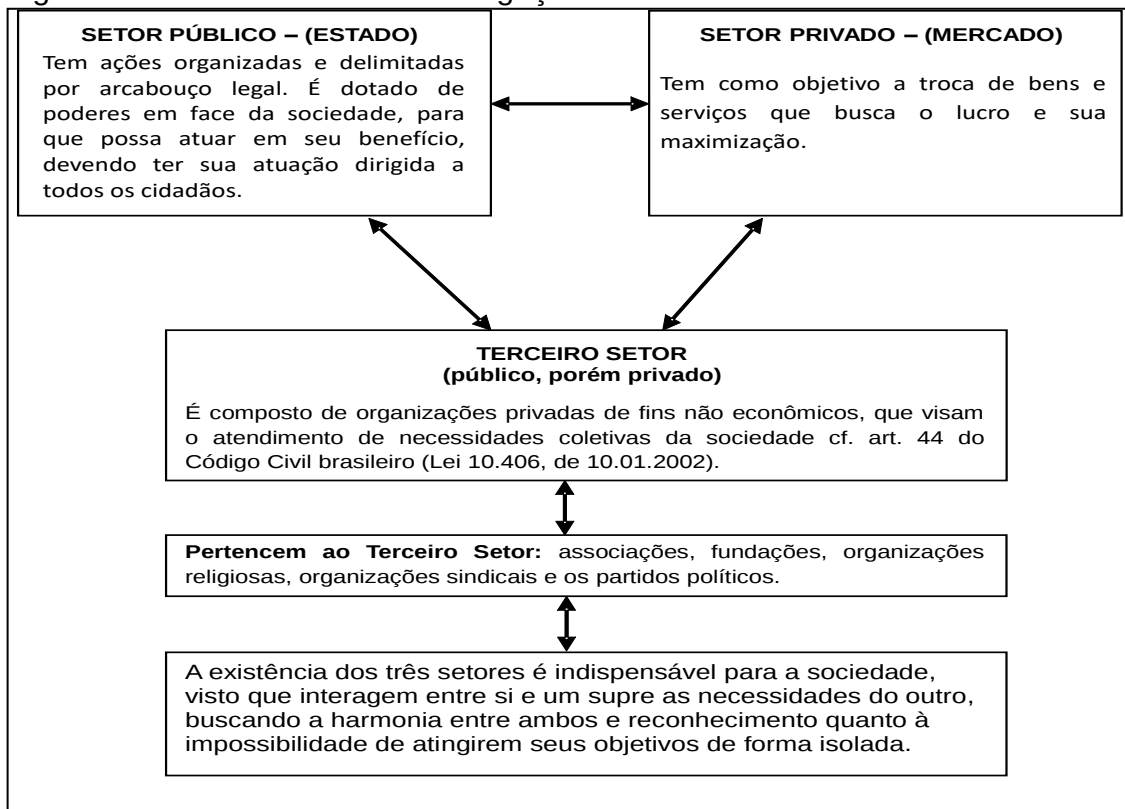
Terceiro Setor é o conjunto de organismos, organizações ou instituições sem fins lucrativos dotados de autonomia e administração própria que apresentam como função e objetivo principal atuar voluntariamente junto à sociedade civil visando seu aperfeiçoamento. (PAES, 2013, p. 87).

Fica evidenciado na afirmativa acima que as entidades do Terceiro Setor possuem autonomia administrativa própria, assim como as entidades privadas, no entanto, tem como objetivo atuar junto à sociedade oferecendo serviços, sem finalidade de lucros e visando atender às suas necessidades, função esta do setor público.

Graças a esta natureza que permeia o público e o privado, as entidades do Terceiro Setor conseguem promover ações em áreas como educação, saúde, assistência social, cultura, comunicação e outros, onde o governo por incapacidade, ineficiência ou por ter uma administração mais burocrática, não consegue atender eficazmente.

Ao mesmo tempo, por não possuírem finalidades lucrativas, alcançam o público mais carente e necessitado, que na maioria das vezes não consegue usufruir dos serviços que são oferecidos pelo setor privado. No fluxograma a seguir pode-se perceber com clareza esta relação entre os setores.

Figura 1 – Demonstrativo da Interligação Entre os Três Setores



Fonte: Adaptado de Machado (2014, p. 24).

Assim evidencia-se que os setores atuam de forma independente sendo, no entanto, suas ações complementares. Ou seja, onde um falha o outro busca suprir. Isto porque, seja por questões burocráticas ou pela busca de maximização de lucros, tanto o setor público quanto o setor privado deixam lacunas que precisam ser preenchidas. Então o Terceiro Setor, de forma autônoma, organizada e mais flexível, busca oferecer o que os outros não conseguem.

Existe ainda uma relação estreita entre o poder público e o Terceiro Setor. Essa relação dá-se por motivos evidentes, ambos em sua essência buscam o bem da coletividade. Cada qual com seus métodos, caminhos e formas de atuação tem, via de regra, o interesse coletivo como norte em suas determinações. Nesse sentido, Medauar afirma que as entidades do Terceiro Setor:

Em geral, tem personalidade jurídica própria. Os vínculos que mantêm com o poder público se apresentam diversificados. Uns desempenham algumas atribuições do poder público; outros recebem recursos públicos; outras realizam atividades que beneficiam a população. (MEDAUAR, 2013, p. 109).

Assim, entende-se que nesta interação, em determinado momento, o Terceiro Setor acaba atuando como parceiro do Estado realizando atividades com finalidade social e de interesse público. Além disso, o Terceiro Setor, por sua característica de entidade privada, tende a ter compromisso com a eficiência nos processos, o que

por sua vez, o torna mais ágil, flexível e competente na execução dos serviços, conforme afirma Paes:

Em decorrência de sua agilidade e gestão eficiente de recursos há uma clara inclinação ocidental à utilização pelo Estado do Terceiro Setor como um parceiro para a prestação de serviços que são iminentemente públicos. (PAES, 2016, p. 45).

Fica evidenciado que mais do que um setor paralelo, o Terceiro Setor é fundamental para a aplicação de políticas públicas. E considerando o tema central deste artigo, ressalta-se a importância das Entidades Beneficentes de Assistência Social que atuam na educação, saúde e assistência social auxiliando o “Estado em seu dever de garantir o atendimento às necessidades básicas do cidadão” (GONÇALVES, 2020).

Por realizarem serviços beneficentes complementando e ampliando a atuação do Estado, estas entidades podem usufruir de benefícios fiscais. Entre estes benefícios, destaca-se neste estudo a imunidade tributária das contribuições para a seguridade social, conforme verifica-se a seguir:

2.1.1 Imunidade Tributária

A imunidade tributária, ou a limitação do Estado em seu poder de tributar, é conceituada por Silva (2007, p.718), como “vedações ao princípio jurídico da tributação obrigatória, oriundas de expressos e inextensivos preceitos constitucionais”. Entende-se, desta forma, que a vedação do Estado para cobrar tributos sobre entidades sem finalidade de lucros é constitucional, portanto, deve seguir os preceitos descritos na Carta Magna.

A maior parte das imunidades tributárias previstas está contida nos artigos 150 a 152 da Constituição Federal, no entanto, há previsões em outros dispositivos constitucionais. É o caso da imunidade prevista no art. 195, §7º, da CF/88 que traz a seguinte redação quando trata das entidades beneficentes:

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

[...]

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

Reitera-se pelo exposto no dispositivo referido acima que a Constituição Federal prevê que as entidades beneficentes de assistência social não contribuem para o financiamento da seguridade social, desde que atendidas as exigências estabelecidas em lei. Cabe ainda ressaltar que, conforme esclarece Araujo (2005, p. 34), o termo *isentas* possui, em verdade, caráter de *imunidade*. Aliás, conforme afirma Amaro (2017, p. 179,180), inclusive este erro de nomenclatura já fora superado pelo STF.

No que tange as contribuições para a seguridade social abrangidas por esta imunidade, Andreazza (2020, p. 18-20) elucida que em razão do disposto no art. 195, §7º as entidades beneficentes de assistência social tem direito à Imunidade da

Quota Patronal das contribuições previdenciárias e da Contribuição ao SAT⁵, além disso, por consequência do direito a esta imunidade, as entidades ainda gozam da isenção das Contribuições destinadas a terceiros⁶, nos termos do §5º do art. 3º da Lei nº 11.457/07. A autora ainda afirma que, em razão da decisão do Supremo Tribunal Federal, as EBAS podem usufruir também de imunidade às contribuições ao Programa de Integração Social – PIS (1% sobre a folha de salários), visto o entendimento que esta contribuição é abrangida pela imunidade do §7º do art. 195 da Constituição Federal. Quanto às características desta imunidade, Difini as classifica como subjetiva e condicional, e explica:

Subjetiva – em oposição a objetiva – por ser concedida em razão da qualidade do sujeito – entidade beneficente de assistência social.

A classificação da imunidade em *condicional* decorre da referência feita pela Constituição a lei regulamentadora das exigências para fruição. A Constituição prevê a intermediação de legislador para estabelecimento de exigências para gozo da imunidade. (DIFINI, 2010, p. 78).

Assim, considerando o aspecto condicional dado pelo §7º do Art. 195 da CF/88, quando determina que poderão usufruir da imunidade as entidades “*que atendam as exigências estabelecidas em lei*”, foi publicada a Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021, que regula os procedimentos referentes à imunidade de contribuições à seguridade social. Ainda, a referida Lei Complementar dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes, ou seja, trata sobre os procedimentos e critérios para obtenção do CEBAS.

2.2 Certificado de entidade beneficente de assistência social - CEBAS

Como visto, o CEBAS é um dos requisitos para que as entidades do Terceiro Setor usufruam da imunidade das contribuições para a seguridade social. Gonçalves explica que:

O CEBAS – *Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social* – é um instrumento concedido pelo Governo Federal, por intermédio do Ministério responsável pela área de atuação da Entidade, às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social que prestem serviços nas áreas de educação, assistência social ou saúde. (GONÇALVES, 2020).

O autor apresenta que o CEBAS é concedido pelo Governo Federal, sendo sua concessão de responsabilidade dos ministérios conforme a área de atuação. Contudo, de acordo com Machado (2014, p. 35), este certificado, até 2009, era concedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS, órgão superior, de decisão colegiada, composto por membros do governo e da sociedade civil. Foi somente a partir da publicação da Lei Ordinária nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, recentemente revogada pela Lei Complementar nº 187/2021, que as concessões e renovações do CEBAS passaram a ser de responsabilidade dos ministérios certificadores, conforme previsto no artigo 21, e incisos, da referida lei ordinária:

⁵ Seguro de Acidente de Trabalho

⁶ Aquelas destinadas às entidades e fundos, destacando-se Sebrae, Senac, Sesc, Senai, Sesi, SESCOOP, Incra, Senat, Sest e FNDE.

Art.21. A análise e decisão dos requerimentos de concessão ou de renovação dos certificados das entidades beneficentes de assistência social serão apreciadas no âmbito dos seguintes Ministérios:
 I - da Saúde, quanto às entidades da área de saúde;
 II - da Educação, quanto às entidades educacionais; e
 III - do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, quanto às entidades de assistência social. (BRASIL, 2009)

Nota-se que o referenciado dispositivo determinava quais os ministérios responsáveis pela certificação e renovação conforme a área de atuação preponderante da entidade. Cabendo aqui o esclarecimento que o citado Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome trata-se do atual Ministério da Cidadania.

Como a Lei nº 12.101/09 tratava-se de Lei Ordinária, muitas ações judiciais foram instauradas, visto a determinação de que cabe à Lei Complementar regular as limitações ao poder de tributar⁷. Assim, o Supremo Tribunal Federal - STF, em sua manifestação no exame da ADI 4480, declarou a inconstitucionalidade de diversos dispositivos desta lei, conforme o trecho colacionado a seguir:

A Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 4480) declarou a inconstitucionalidade formal e material de uma série de dispositivos legais da Lei nº 12.101/2009, com especial enfoque nas contrapartidas, incluindo as gratuidades, bem como, os que regulam as isenções das contribuições sociais, ante o entendimento de que ambas as matérias devem ser expressas por meio de Lei Complementar. (CARRENHO, NAKO, 2021)

Desta forma, uma série de requisitos previstos na lei ordinária não poderia mais ser exigida pelos ministérios certificadores, mantendo-se a necessidade do atendimento dos requisitos meramente formais impostos pela lei ordinária e os termos do Art. 14 do CTN. Mas mesmo com a decisão do STF o tema ainda permaneceu gerando insegurança jurídica para as entidades, visto a necessidade de ser regulado por Lei Complementar. Assim com a publicação da Lei Complementar nº 187/2021, pôs-se fim a este debate, uma vez que esta lei:

[...] dispõe de forma legítima sobre os procedimentos referentes a fruição da imunidade das contribuições à seguridade social de que trata o artigo 195, §7º, da Constituição da República Federativa do Brasil, revogando a Lei nº 12.101/2009 e ainda alguns dispositivos das Leis 11.096/2005 (Prouni) e 12.249/2010. Entendemos que as alterações foram sutis, mas agora as normas estão fixadas com força de lei complementar, minimizando os questionamentos jurídicos sobre a referida norma, uma vez que ela é constitucionalmente legítima para regular imunidade tributária. (LOURENÇO; VENERANDA, 2021).

Os autores apontam no trecho acima que a lei complementar nº 187/2021, ao revogar a lei ordinária nº 12.101/09, trouxe mudanças sutis, no entanto reduziu os questionamentos jurídicos, dada a sua legitimidade para tratar do tema. Assim o CEBAS é requisito indispensável para que as entidades beneficentes de assistência social possam usufruir da mencionada imunidade tributária.

Para serem certificadas, as entidades devem periodicamente prestar contas aos ministérios certificadores a fim de comprovar o atendimento aos requisitos da referida Lei Complementar. No seu art. 34, a lei determina que:

⁷ Conforme disposto no Art. 146, Inciso II da Constituição Federal.

Art. 34. A entidade interessada na concessão ou na renovação da certificação deverá apresentar requerimento com os documentos necessários à comprovação dos requisitos de que trata esta Lei Complementar, na forma estabelecida em regulamento. (BRASIL, 2021)

Ainda, nos artigos 36 e 37, a Lei nº 187/2021 trata da validade da concessão e da renovação do certificado:

Art. 36. O prazo de validade da concessão da certificação será de 3 (três) anos, contado da data da publicação da decisão de deferimento no Diário Oficial da União, e seus efeitos retroagirão à data de protocolo do requerimento para fins tributários.

Art. 37. Na hipótese de renovação de certificação, o efeito da decisão de deferimento será contado do término da validade da certificação anterior, com validade de 3 (três) ou 5 (cinco) anos, na forma de regulamento. (BRASIL, 2021)

É nesta necessidade de comprovação regular do atendimento das exigências previstas em lei que se enquadra a temática deste estudo, visto que as entidades beneficentes de assistência social precisam demonstrar o cumprimento dos requisitos previstos em lei, dentre eles a ITG 2002 (R1), a fim de serem certificadas.

O artigo 3º da Lei Complementar nº 187/2021 determina que farão jus a imunidade do § 7º do art. 195 da CF as Entidades Beneficentes que atendam os termos da lei e, cumulativamente:

Art. 3º. [...]

IV - mantenham escrituração contábil regular que registre as receitas e as despesas, bem como o registro em gratuidade, de forma segregada, em consonância com as normas do Conselho Federal de Contabilidade e com a legislação fiscal em vigor. (BRASIL, 2021).

Assim, evidencia-se a necessidade de cumprimento das normas contábeis para fins de obtenção do CEBAS e fruição da imunidade. Contudo, não se tem a intenção de dizer que as EBAS temas desse artigo são as únicas entidades do Terceiro Setor com a obrigação de cumprir os critérios e requisitos contábeis estabelecidos pela ITG 2002 (R1), pois a norma deve ser aplicada por todas as entidades a que se destina. No entanto, as entidades beneficentes de Saúde, Educação e Assistência social certificadas tem a obrigatoriedade de comprovar regularmente este cumprimento se quiserem fazer jus à imunidade tributária a que tem direito, conforme o previsto no artigo 38 da Lei Complementar 187/2021:

Art. 38. A validade da certificação como entidade beneficente condiciona-se à manutenção do cumprimento das condições que a ensejaram, inclusive as previstas no art. 3º desta Lei Complementar, cabendo às autoridades executivas certificadoras supervisionar esse atendimento, as quais poderão, a qualquer tempo, determinar a apresentação de documentos, a realização de auditorias ou o cumprimento de diligências. (BRASIL, 2021)

Percebe-se que o dispositivo condiciona a manutenção do certificado ao cumprimento dos requisitos durante toda a sua validade, podendo os ministérios certificadores, a qualquer tempo, fiscalizar o seu atendimento. Posto isso, não restam dúvidas da necessidade de estrito cumprimento das normas contábeis pelas entidades beneficentes de assistência social. A seguir serão abordados aspectos

referentes à contabilidade das entidades do Terceiro Setor, especialmente a respeito da ITG 2002 (R1).

2.3 ITG 2002 (R1) – Entidade sem finalidade de lucros

Para comprovar o cumprimento das obrigações inerentes à obtenção e manutenção do CEBAS, uma contabilidade adequada é fundamental, pois esta precisa evidenciar de forma clara as ações da entidade. Machado afirma que é de suma importância que esse cuidado, conforme se verifica:

Quando um órgão fiscalizador recebe as demonstrações contábeis de uma EBAS ela deve espelhar fielmente, em todos os aspectos, os gastos efetivos em ações socioassistenciais, na saúde, na educação e na assistência social, pois do contrário não há como averiguar *in loco* todas as entidades atuantes no Brasil. (MACHADO, 2014, p. 83)

Portanto, as demonstrações contábeis devem sempre espelhar a realidade da entidade e atender sempre as normas estabelecidas. Neste processo as entidades do Terceiro Setor precisam seguir as normas contábeis como forma reguladora dos procedimentos de contabilização. Conforme se verifica no Portal de Auditoria (2022) de modo geral, a estrutura patrimonial definida pela Lei 6.404 de 1976 - Lei das Sociedades por Ações - é a base da contabilidade do terceiro setor, no entanto é necessário que sejam feitas algumas adaptações.

Nesse sentido, em 2012, o Conselho Federal de Contabilidade – CFC, por meio da Resolução nº 1.409/2012 aprovou a Interpretação ITG 2002– Entidade sem finalidade de lucros, revogando as NBC T's que até então normatizavam a contabilidade do Terceiro Setor. Posteriormente publicou alterações em seus dispositivos, consolidando assim a ITG 2002 (R1), que tem como objetivo estabelecer critérios e procedimentos específicos para estas entidades, conforme pode ser visto no Item 1 da norma:

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. (CFC, 2012).

Percebe-se que a Interpretação Técnica busca trazer critérios objetivos para normatizar a contabilização das entidades do Terceiro Setor. E ainda acrescenta que também se aplicam para estas entidades, conforme o item 4 da ITG, “a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas ou as normas completas (IFRS completas) naqueles aspectos não abordados por esta Interpretação.”

Em se tratando do alcance da ITG 2002 (R1) destaca-se o apresentado no item 6, onde aborda as entidades beneficentes de assistência social. O item ainda trata sobre a aplicabilidade desta ITG pelos Ministérios e órgãos fiscalizadores, conforme se pode ver a seguir:

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. (CFC, 2012).

Cabe mencionar que esta Interpretação Técnica aplica-se ainda a outras entidades, conforme o item 7 abaixo:

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. (CFC, 2012).

Aqui se faz um adendo para esclarecer que como as entidades foco deste estudo são as beneficentes de assistência social, optou-se por não abordar conceitos relativos às Entidades Sindicais e Associações de Classe. Uma vez que estas entidades não são consideradas certificáveis, nos termos da Lei Complementar nº 187/2021, e desta forma desviariam do objetivo principal.

Seguindo, a ITG 2002 (R1) traz critérios e procedimentos para o reconhecimento de eventos contábeis. O termo reconhecimento, conforme SÁ (2005, p. 406), pode ser definido como sendo a “identificação e aceitação de um fato como merecedor de fé para efeitos contábeis”. Complementando o conceito, o autor ainda acrescenta que reconhecimento é a:

Denominação que se tem atribuído ao processo de incorporação de dados na escrita contábil e nas demonstrações decorrentes, baseado na qualidade dos dados, ou seja, se os dados influem na riqueza aziendal e são confiáveis ou inspiram segurança sobre a veracidade ou que precisam ser considerados mesmo após a data de um balanço. (SÁ, 2005, p. 406)

Entende-se, com base no conceito apresentado, que reconhecimento é o processo de incorporação às demonstrações contábeis de item que satisfaça os critérios estabelecidos, ou seja, se estes critérios forem satisfeitos, deve-se reconhecer o fato no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado da entidade. A ITG 2002 (R1) traz os seguintes critérios para que determinado evento seja reconhecido contabilmente e determina como reconhecê-lo:

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 déficit, 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 lucros 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 lucros 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 déficit deve ser incorporado ao Patrimônio Social. O superávit, ou parte de 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, aportadores, 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 ITG 10. (CFC, 2012)

Percebe-se que a referida ITG apresenta critérios e procedimentos de reconhecimento bem específicos. Estes direcionam a contabilidade das entidades sem finalidade de lucros, especialmente no que tange a avaliação e reconhecimento de transações e de variações patrimoniais.

Destaca-se dentre os procedimentos de reconhecimento, que as receitas e despesas devem ser classificadas, de forma segregada, de acordo com as áreas de atuação da entidade, de forma a permitir a análise do resultado de cada uma delas. Ainda, quando estas forem vinculadas a doações, convênios, parcerias e contratos, para aplicação específica, deverão ser registradas em contas próprias e segregadas das demais contas da entidade.

Em relação às Demonstrações Contábeis, o Item 22 da ITG 2002 (R1) determina que para as entidades sem finalidade de lucros é obrigatória a apresentação de:

- a. Balanço Patrimonial;
- b. Demonstração do Resultado do Período;
- c. Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido;
- d. Demonstração dos Fluxos de Caixa; e
- e. Notas Explicativas.

Não obstante, a ITG 2002 (R1) exige que estas sejam apresentadas em conformidade com a NBC TG 26 (R5) e a Seção 3 da NBC TG 1000 (R1), quando for aplicável. Contudo, mesmo que as Demonstrações sejam elaboradas em concordância com a referida NBC, esta é direcionada para entidades com finalidade de lucros, podendo haver necessidade de revisão das terminologias utilizadas

quando aplicadas por entidades sem finalidade de lucro. Conforme se verifica no Item 5 da NBC TG 26 (R5) a seguir:

5. Esta norma utiliza terminologia que é adequada às entidades com fins lucrativos, incluindo entidades de negócios do setor público. Caso entidades sem fins lucrativos do setor privado ou público venham a aplicar esta Norma, podem ter que retificar as descrições usadas para itens específicos das demonstrações contábeis e mesmo para as próprias demonstrações contábeis. (CFC, 2017)

Desta forma, considerando as características das entidades à que se destina, a ITG 2002 (R1) apresenta as seguintes considerações acerca das terminologias e descrições a serem utilizadas pelas entidades sem finalidade de lucros ao apresentarem suas Demonstrações Contábeis:

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 déficit do período. (CFC, 2012).

Assim, ao elaborar as Demonstrações Contábeis, as entidades devem ter atenção à terminologia adequada. Adota-se, como fica claro no item 23 acima, o termo Patrimônio Social ao invés de Capital e também, no que se refere ao lucro e prejuízo, devem ser abordados como superávit e déficit. Outras duas orientações trazidas pela norma são em relação à Demonstração do Resultado do Período e à Demonstração dos Fluxos de Caixa:

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. (CFC, 2012).

Evidencia-se novamente a necessidade de segregação das contas por área de atividade. Ou seja, se, por exemplo, uma entidade atua simultaneamente na Educação e presta serviços complementares na área da Assistência Social, as informações de gratuidade concedidas e dos serviços voluntários obtidos deverão estar destacadas na Demonstração do Resultado e ainda deverão ser divulgadas, segregadas por área de atuação, nas Notas explicativas. A norma permite ainda a adoção de conta de compensação a fim de tornar a evidenciação contábil mais adequada, conforme o item 26 a seguir:

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 evidenciação contábil. (CFC, 2012).

Entende-se do exposto que as transações referentes a isenções, gratuidades e outras que a entidade julgar necessárias, poderão ser controladas em contas de compensação. Assim, pode haver um maior controle no registro de fatos relevantes que possam se traduzir em modificações no patrimônio da entidade.

Quanto às informações mínimas que devem ser divulgadas nas Notas Explicativas, a ITG 2002 (R1) é bem detalhada. A nota traz quais as informações devem ser apresentadas com objetivo de esclarecer as Demonstrações Contábeis e apresentar as práticas e critérios contábeis adotados pela entidade, conforme se colaciona a seguir:

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. (CFC, 2012)

A lista não limita a entidade, mas sim determina quais as informações mínimas que devem ser divulgadas. A entidade, conforme sua necessidade, poderá apresentar outras notas com informações que não tenham sido apresentadas nas demonstrações contábeis e que considera relevante que sejam compreendidas.

Posto isso, evidencia-se mais uma vez que as normas da ITG 2002 (R1) regulam a contabilidade e o processo de produção das demonstrações contábeis das Entidades sem finalidade de lucros. Assim, uma vez apresentadas as previsões da Norma e abordados os principais conceitos e temas abrangidos por esta pesquisa, dá-se seguimento ao estudo.

3 METODOLOGIA

A metodologia utilizada neste artigo caracteriza-se como bibliográfica e documental, de abordagem qualitativa, de acordo com o objetivo deste estudo. A pesquisa bibliográfica, ou referencial teórico, foi elaborada por meio de pesquisa de contribuições de diversos autores sobre as temáticas abordadas, bem como das legislações pertinentes ao tema, tendo como propósito uma melhor compreensão do Terceiro Setor, da norma contábil e dos conceitos relativos às áreas abrangidas pelo estudo.

A pesquisa documental, devido as suas características, baseou-se em materiais que ainda não foram analisados. Fonseca descreve a pesquisa documental como sendo aquela que:

[...] recorre a fontes mais diversificadas e dispersas, sem tratamento analítico, tais como: tabelas estatísticas, jornais, revistas, relatórios, documentos oficiais, cartas, filmes, fotografias, pinturas, tapeçarias, relatórios de empresas, vídeos de programas de televisão, etc. (FONSECA, 2002, p. 32).

Assim, fica evidenciado que esse tipo de pesquisa visa selecionar e interpretar documentos existentes e busca extrair deles informações que possam contribuir com o estudo do tema. Neste artigo utilizou-se de ofícios de diligências e notas técnicas emitidas pelos órgãos certificadores durante o processo de análise dos requerimentos de concessão dos CEBAS de diferentes entidades e buscou-se identificar os principais aspectos apontados pelos Ministérios na análise das Demonstrações Contábeis das entidades em relação às normas da ITG 2002 (R1).

Para a obtenção dos dados necessários para o estudo foi realizada a solicitação formal de documentos ao escritório de Consultoria Administrativa BM Apoio ao Terceiro Setor. O escritório é especializado no atendimento das EBAS e fica localizado na cidade de Canoas/RS. A solicitação foi atendida, ressaltando-se a impossibilidade de identificação das entidades analisadas.

Quanto à abordagem da situação problema, o estudo possui aspectos qualitativos. Isso porque visa analisar de forma descritiva os aspectos relacionados aos critérios e procedimentos da ITG 2002 (R1) que foram objeto de diligências pelas autoridades executivas certificadoras. Para, desta forma, ampliar conhecimentos sobre o assunto em análise, buscando conhecer as possíveis deficiências nas Demonstrações Contábeis das entidades estudadas em relação ao atendimento da referida Norma Contábil e a influência destas no processo de certificação das EBAS.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Os documentos utilizados nesta pesquisa foram emitidos pelos Ministérios da Saúde, Educação e Cidadania durante a análise dos protocolos de renovação do CEBAS de diferentes entidades atuantes nestas áreas. Com isso pôde-se verificar casos reais relacionados à certificação das EBAS. A seguir apresenta-se o Quadro com a relação dos documentos analisados.

Quadro 1 - Relação de Documentos Analisados

ID. DO DOCUMENTO	QUADRO	TIPO DE DOCUMENTO	MINISTÉRIO DE ORIGEM
4.1. DOCUMENTO A	Quadro 2	Ofício Diligência	Ministério da Cidadania - MC
	Quadro 3		
4.2. DOCUMENTO B	Quadro 4	Ofício Diligência	Ministério da Educação - MEC
	Quadro 5		
	Quadro 6		
4.3. DOCUMENTO C	Quadro 7	Ofício Diligência	Ministério da Saúde - MS
4.4. DOCUMENTO D	Quadro 8	Ofício Diligência	Ministério da Cidadania - MC
4.5. DOCUMENTO E	Quadro 9	Nota Técnica	Ministério da Educação - MEC
	Quadro 10		
4.6. DOCUMENTO F	Quadro 11	Ofício Diligência	Ministério da Saúde - MS

Fonte: Autoria própria (2022)

Na sequência apresentam-se os principais aspectos observados a partir do estudo realizado no que tange ao atendimento às instruções da ITG 2002 (R1).

4.1 Documento A

O Documento A trata-se de ofício diligência expedido pelo Ministério da Cidadania (MC) referente a uma Instituição atuante na área da educação infantil, porém a qual o Ministério da Educação (MEC), pela análise dos documentos enviados no processo de Certificação do CEBAS compreendeu que teria também atuação na assistência social, porquanto requereu manifestação do MC a respeito do cumprimento dos requisitos desta área de atuação.

Neste ofício observaram-se as seguintes diligências com relação às normas Demonstrações Contábeis:

Quadro 2 - Aspectos Diligenciados no Documento A

ASPECTO DILIGENCIADO DOCUMENTO A (1/2)	
Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) de 2014, segregada por área de atuação (art. 3º, VIII, Decreto nº 8.242/2014) – Apresentar o documento, devidamente assinado pelo representante legal da entidade e por técnico registrado no Conselho Regional de Contabilidade, em conformidade com as normas contábeis vigentes à época (Resolução CFC nº 1.409/12 - ITG 2002). Atentar para que a apresentação da DRE não seja de forma consolidada, bem como não contenha rubricas genéricas, que inviabilizem a verificação se a origem dos recursos advém da cobrança de usuários. <u>É necessário segregar as receitas e as despesas de acordo com a área de atuação da entidade</u> (Assistência Social, Educação, Saúde e possíveis atividade meio), para que seja possível verificar em qual área a entidade mais aplica seus recursos.	
CORRESPONDÊNCIA NA ITG 2002 (R1)	
ITEM 10	Os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas e despesas, com e sem gratuidade, superávit ou déficit, de forma segregada, identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social e demais atividades.
OBSERVAÇÕES: O item 10 acima faz correspondência com Art. 3º, IV da Lei Complementar nº 187/2021.	

Fonte: Autoria própria (2022)

Verifica-se aqui que o Ministério da Cidadania requereu que a entidade apresente a DRE em conformidade com a Norma contábil salientando a necessidade da segregação das receitas e despesas de acordo com a área de atuação da entidade. Assim, exigindo o cumprimento do Item 10 da ITG 2002 (R1) e sua correspondência na Lei Complementar nº 187/2021. Ainda, neste mesmo ofício, o MC ainda apresentou demanda em relação às Notas Explicativas, conforme se verifica no quadro abaixo.

Quadro 3 - Aspectos Diligenciados no Documento A

ASPECTO DILIGENCIADO DOCUMENTO A (2/2)	
Notas Explicativas do exercício de 2014 (art. 3º, VIII, Decreto nº 8.242/2014) – Apresentar o documento, devidamente assinado pelo representante legal da entidade e por técnico registrado no Conselho Regional de Contabilidade. O documento deve conter o esclarecimento da origem de todas as receitas evidenciadas na Demonstração do Resultado do Exercício, inclusive se as receitas advêm da cobrança dos usuários. Caso a entidade tenha ofertado o Serviço de Socioaprendizagem é necessário apresentar documento contábil com informações específicas sobre eventual taxa de administração contratual cobrada das empresas parceiras (organização/empresa pública ou privada) em relação ao Programa de aprendizagem profissional.	
CORRESPONDÊNCIA NA ITG 2002 (R1)	
ITEM 27 alínea (e)	As demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações: (e) os recursos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes de tais recursos.
OBSERVAÇÕES:	

Fonte: Autoria própria (2022)

Aqui o MC solicita que a Entidade apresente nas Notas Explicativas a origem das receitas que constam na DRE, e ainda reforça que os possíveis recursos oriundos de *“taxa de administração contratual cobrada das empresas parceiras (organização/empresa pública ou privada) em relação ao Programa de aprendizagem profissional”* seja apresentada por meio de documento contábil, uma vez que estes recursos têm aplicação restrita.

4.2 Documento B

O Documento B é um ofício emitido pelo Ministério da Educação que, durante a análise do requerimento de renovação do CEBAS de uma entidade de educação infantil, constatou a necessidade de complementação de documentos e informações, assim diligenciou a entidade solicitando o envio destes para a correta instrução do requerimento.

Entre os documentos e informações diligenciados destacam-se nesta análise as de natureza contábil, principalmente as relacionadas às normas da ITG 2002 (R1), conforme se verifica a seguir:

Quadro 4 - Aspectos Diligenciados no Documento B

ASPECTO DILIGENCIADO DOCUMENTO B (1/3)	
6. REGIME CONTÁBIL ADOTADO Informar o regime contábil adotado nas práticas contábeis da entidade, a fim de que seja possível a verificação do atendimento às Normas Brasileiras de Contabilidade, em especial a NBC T 10.19.2.1., ITG 2002 (item 8) e Portaria Normativa nº 15/2017. Atenção: É importante observar que, de acordo com a NBC T 10.19.2.1 e ITG 2002 (item 8), as receitas e despesas devem ser reconhecidas, mensalmente, respeitando os Princípios Fundamentais de Contabilidade, em especial o princípio da Oportunidade e o regime de Competência. Esta informação deve ser parte integrante das Notas Explicativas.	
CORRESPONDÊNCIA NA ITG 2002 (R1)	
ITEM 8	As receitas e as despesas devem ser reconhecidas, respeitando-se o princípio da Competência.
ITEM 27 alínea (b)	As demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações: (b) os critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos.
OBSERVAÇÕES:	
O item da NBC T 10.19 apontado pelo ministério apresenta relação direta com o Item 8 da ITG 2002 (R1), como pode-se verificar: <i>10.19.2.1 - As receitas e despesas devem ser reconhecidas, mensalmente, respeitando os Princípios Fundamentais de Contabilidade, em especial os Princípios da Oportunidade e da Competência.</i>	

Fonte: Autoria própria (2022)

Nota-se aqui que o MEC, solicita que a entidade informe qual o regime contábil adotado nas práticas contábeis, para que assim, verifique-se o cumprimento da previsão legal. Ainda, o MEC observa que tanto a ITG 2002 (R1) quanto a NBC T 10.19 determinam que o reconhecimento das receitas e despesas deve respeitar o princípio (regime) da Competência, salientando que esta informação deve constar nas Notas Explicativas em conformidade com a alínea (b) do Item 27 da ITG 2002 (R1).

Neste mesmo Ofício, o Ministério da Educação solicita ainda que a entidade apresente o conjunto completo das Demonstrações Contábeis, conforme se verifica no quadro a seguir:

Quadro 5 - Aspectos Diligenciados no Documento B

ASPECTO DILIGENCIADO DOCUMENTO B (2/3)	
7. RELATÓRIOS DE NATUREZA CONTÁBIL Apresentar Balanco Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstração dos Fluxos de Caixa, Notas Explicativas, condizentes com as Normas Brasileiras de Contabilidade e devidamente <u>assinados</u> pelo representante legal da entidade e pelo responsável contábil inscrito no Conselho Regional de Contabilidade (CRC). Base legal: inciso I, alínea “b”, do art. 29, do Decreto nº 7.237/2010, art. 3º, incisos V, VI, VII e VIII, do Decreto nº 8.242/2014 c/c NBC TG 26 e Portaria Normativa nº 15/2017. Atenção: Para atender às exigências contidas nas Normas Brasileiras de Contabilidade, os relatórios de natureza contábil deverão ser encaminhados contendo informações de 2 (dois) exercícios fiscais (ano de análise e ano anterior ao de análise, ou seja, referente aos anos de 2019 e 2018).	
CORRESPONDÊNCIA NA ITG 2002 (R1)	
ITEM 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.
NBC TG 26 (R5) Item 38 - A	A entidade deve apresentar como informação mínima dois balanços patrimoniais, duas demonstrações do resultado e do resultado abrangente, duas demonstrações do resultado (se apresentadas separadamente), duas demonstrações dos fluxos de caixa, duas demonstrações das mutações do patrimônio líquido e duas demonstrações do valor adicionado (se apresentadas), bem como as respectivas notas explicativas.
OBSERVAÇÕES: O MEC trata como “Demonstrações do Resultado do Exercício” quando a Norma ITG 2002 (R1) traz a nomenclatura “Demonstração do Resultado do Período”. Trata-se do mesmo documento.	

Fonte: Autoria própria (2022)

Assim, percebe-se que neste ofício o MEC exige o atendimento do Item 22 da ITG 2002 (R1) quanto à apresentação de todos os relatórios que compõem as Demonstrações Contábeis que devem ser elaboradas pelas Entidades sem finalidade de lucros. Atenta-se ainda para a exigência de que os relatórios contábeis devem ser apresentados com informações de dois exercícios fiscais, atendendo ao disposto no Item 38-A da NBC TG 26 (R5). Como a ITG 2002 (R1), Item 22, prevê que as demonstrações das entidades sem finalidade de lucros devem estar em conformidade com a NBC T 26 cabe aqui esse destaque.

Outra solicitação do Ministério da Educação no presente Ofício foi referente à Demonstração do Resultado do Exercício. A seguir verifica-se o item diligenciado:

Quadro 6 - Aspectos Diligenciados no Documento B

ASPECTO DILIGENCIADO DOCUMENTO B (3/3)	
8. DEMONSTRAÇÃO CONTÁBIL DA GRATUIDADE DE FORMA SEGREGADA POR ÁREA DE ATUAÇÃO Apresentar Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) contendo informações de gratuidades de forma que esteja(m) evidenciada(s) a(s) área(s) de atuação (Educação, Saúde e/ou Assistência Social), detalhadas e em contas de receitas e despesas próprias, para atendimento das Normas Brasileiras de Contabilidade, em especial a NBC T 10.19.2.5 e 10.19.2.6 e ITG 2002 (itens 10, 13, 24 e 26).	
CORRESPONDÊNCIA NA ITG 2002 (R1)	
ITEM 10	Os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas e despesas, com e sem gratuidade, superávit ou déficit, de forma segregada, identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social e demais atividades.
ITEM 13	Os benefícios concedidos pela entidade sem finalidade de lucros a título de gratuidade devem ser reconhecidos de forma segregada, destacando-se aqueles que devem ser utilizados em prestações de contas nos órgãos governamentais.
ITEM 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.
ITEM 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 evidenciação contábil.
OBSERVAÇÕES: - O Item NBC T 10.19.2.5 possui relação com o <u>item 10 da ITG 2002 (R1)</u> , conforme se verifica: 10.19.2.5 - <i>Os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas e despesas, superávit ou déficit, de forma segregada, quando identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social, técnico-científica e outras, bem como, comercial, industrial ou de prestação de serviços.</i> O Item NBC T 10.19.2.6 possui relação com o <u>item 12 da ITG 2002 (R1)</u> , conforme segue: 10.19.2.6 - <i>As receitas de doações, subvenções e contribuições recebidas para aplicação específica, mediante constituição ou não de fundos, devem ser registradas em contas próprias segregadas das demais contas da entidade.</i>	

Fonte: Autoria própria (2022)

Percebe-se neste item diligenciado que o Ministério da Educação está exigindo que a entidade apresente sua DRE de forma que fiquem evidenciadas as informações referentes às gratuidades em cada área de atuação. E ainda que estas estejam detalhadas em contas próprias atendendo, assim, ao disposto nos Itens relacionados da ITG 2002 (R1), correlacionados aos itens destacados da NBC T 10.19, conforme apresentados nas observações do Quadro 6.

4.3 Documento C

O Documento C trata-se de um Ofício de diligência expedido pelo Ministério da Saúde (MS) referente a um requerimento de renovação protocolado junto ao Ministério da Cidadania (MC). Ao verificar os documentos enviados o MC constatou tratar-se de uma Entidade com atuação preponderante como Comunidade Terapêutica. Sendo esta atividade de responsabilidade do Ministério da Saúde, o MC encaminhou o processo para análise do órgão certificador responsável. Assim o MS requereu a apresentação dos requisitos específicos da área a ser certificada. A seguir apresenta-se o que foi diligenciado pelo Ministério da Saúde em relação às Demonstrações Contábeis:

Quadro 7 - Aspectos Diligenciados no Documento C

ASPECTO DILIGENCIADO DOCUMENTO C (1/1)	
13. O Balanço Patrimonial (BP) de 2019 não evidenciou as provisões constituídas, na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) de 2019 não foi informado a origem e a composição das receitas e o valor dos benefícios fiscais usufruídos. Nas Notas Explicativas (NE) de 2019 também não foram evidenciadas a origem e a composição das receitas e quais os serviços de saúde foram realizados e que tenham sido pactuados com o gestor do SUS.	
CORRESPONDÊNCIA NA ITG 2002 (R1)	
ITEM 14	A entidade sem finalidade de lucros 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.
ITEM 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.
ITEM 27 Alínea (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;
OBSERVAÇÕES:	

Fonte: Autoria própria (2022)

Neste quadro nota-se que o Ministério da Saúde deixou claro o não atendimento de normas contábeis e a falta de informações exigidas nas Demonstrações Contábeis das entidades. A não evidenciação da constituição de provisões no Balanço Patrimonial configura descumprimento do Item 14 da ITG em foco. Também pode-se relacionar a falta de informação quanto à composição das receitas na Demonstração do Resultado com o não atendimento do Item 12 da ITG que determina o registro de determinadas receitas em contas próprias, para que assim, possa se identificar as suas origens. Ainda, nas Notas Explicativas, o responsável pela contabilidade da entidade não apresentou as informações mínimas exigidas pelo Item 27, em destaque às exigidas pela alínea (m).

4.4 Documento D

O Documento D foi emitido pelo Ministério da Cidadania durante a análise de um pedido de renovação do CEBAS de uma entidade que presta serviços e atendimentos ao público da Assistência Social. Na verificação dos documentos o MC constatou que a Demonstração do Resultado não atendia às exigências da ITG 2002 (R1) e solicitou a reapresentação do documento com a devida correção, conforme se verifica:

Quadro 8 - Aspectos Diligenciados no Documento D

ASPECTO DILIGENCIADO DOCUMENTO D (1/1)	
• Recebemos a Demonstração do Resultado do Exercício - DRE de 2017 (art. 3º, VIII, Decreto nº 8.242/2014) – Porém, é necessário que a entidade segregue as receitas e as despesas por atividade: Assessoramento, Serviço de Convivência e Fortalecimento de Vínculos – SCFV, Projeto de geração de renda e atividade meio (Quiosque). Por esse motivo, solicitamos que a entidade apresente um novo documento, devidamente assinado pelo representante legal da entidade e por técnico registrado no Conselho Regional de Contabilidade, em conformidade com as normas contábeis vigentes à época (Resolução CFC nº 1.409/12 - ITG 2002). <i>Atentar para que a</i>	
CORRESPONDÊNCIA NA ITG 2002 (R1)	
ITEM 10	Os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas e despesas, com e sem gratuidade, superávit ou déficit, de forma segregada, identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social e demais atividades.
OBSERVAÇÕES:	

Fonte: Autoria própria (2022)

Novamente se verifica o não atendimento da obrigatoriedade de segregar as contas de receitas e despesas na Demonstração do Resultado. Aqui, no entanto, fica mais evidente que a exigência de segregação dá-se não apenas em relação às áreas de atuação da entidade, mas também por tipo de atividade. Entende-se que o Ministério da Cidadania busca identificar as atividades preponderantes e assim assegurar o cumprimento das exigências legais.

4.5 Documento E

O Documento E trata-se de uma Nota Técnica emitida pelo Ministério da Educação. A entidade havia protocolado Recurso Administrativo contra indeferimento do seu pedido de renovação do CEBAS, após a análise do recurso o MEC manifestou decisão desfavorável, mantendo o indeferimento. Nesta Nota Técnica são apresentados os motivos que ensejaram o ato de indeferimento. Quanto aos quesitos contábeis foram listados os seguintes:

Quadro 9 - Aspectos Diligenciados no Documento E

ASPECTO DILIGENCIADO DOCUMENTO E (1/2)	
j) A entidade não apresentou a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido do exercício anterior ao requerimento, com assinaturas do representante legal e contador inscrito no CRC, <i>contrariando o art. 23, inciso I, alínea "b", do Decreto nº 7.237, de 2010</i>	
k) Não apresentou o Fluxo de Caixa do exercício anterior ao requerimento, com assinaturas do representante legal e Contador inscrito no CRC, <i>em descumprimento ao</i>	
CORRESPONDÊNCIA NA ITG 2002 (R1)	
ITEM 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.
OBSERVAÇÕES:	

Fonte: Autoria própria (2022)

Nota-se que durante o processo de renovação do seu certificado a entidade não apresentou todos os relatórios que compõem as Demonstrações Contábeis obrigatórias para as entidades sem finalidade de lucros. Tanto a DMPL quando a

DFC não foram apresentadas, contrariando o que consta no Item 22 da ITG 2002 (R1) e contribuindo para a decisão desfavorável da autoridade certificadora. Outra determinação da ITG que não foi atendida pelo profissional contábil da entidade foi relativa à escrituração da gratuidade, conforme se verifica a seguir:

Quadro 10 - Aspectos Diligenciados no Documento E

ASPECTO DILIGENCIADO DOCUMENTO E (2/2)	
n) Não escriturou as gratuidades nas demonstrações contábeis de forma segregada, por área de atuação, em contas de receitas e despesas próprias, conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade, em especial a NBC T 10.19.2.5 e 10.19.2.6 (art. 39, §4º, do	
CORRESPONDÊNCIA NA ITG 2002 (R1)	
ITEM 10	Os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas e despesas, com e sem gratuidade, superávit ou déficit, de forma segregada, identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social e demais atividades.
ITEM 13	Os benefícios concedidos pela entidade sem finalidade de lucros a título de gratuidade devem ser reconhecidos de forma segregada, destacando-se aqueles que devem ser utilizados em prestações de contas nos órgãos governamentais.
ITEM 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.
ITEM 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 evidenciação contábil.
OBSERVAÇÕES:	

Fonte: Autoria própria (2022)

Assim pode-se ver que o competente técnico responsável, na apresentação das Demonstrações do Resultado, deixou de atender a diversos dispositivos da ITG 2002 (R1) ao não realizar a escrituração das gratuidades concedidas, em contas próprias, de forma segregada por área de atuação. Com isso o MEC conclui que a entidade não forneceu todas as informações necessárias para a apuração da gratuidade.

4.6 Documento F

Por fim, o Documento F apresenta um ofício emitido pelo Ministério da Saúde durante a análise do requerimento de renovação do CEBAS de uma entidade que atende pessoas com transtornos decorrentes do uso, abuso ou dependência de drogas. Na análise o MS verificou que a entidade não apresentou todos os documentos e não atendeu todos os requisitos necessários. Assim solicitou que a entidade complementasse o processo e realizasse os devidos ajustes nos documentos enviados a fim de prosseguir com a análise. Quanto aos relatórios contábeis o órgão certificador solicitou a reapresentação das Notas Explicativas em conformidade com a ITG 2002 (R1) conforme se verifica:

Quadro 11 - Aspectos Diligenciados no Documento F

ASPECTO DILIGENCIADO DOCUMENTO F (1/1)	
Notas Explicativas (NE) do exercício de 2020 assinadas pelo representante legal e pelo contador, de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicada as entidades sem fins lucrativos, contendo benefício fiscal mesmo que ainda não tenha sido usufruído, informar a origem e a composição as receitas na área da saúde, as ações de promoção da saúde realizadas de forma gratuita com os seus devidos dispêndios e que tenham sido pactuadas com o gestor do SUS e o critério de apuração utilizado. Além disso, observar o disposto no inciso IX do art. 169 da Portaria GM/MS de Consolidação nº 1/2017.	
CORRESPONDÊNCIA NA ITG 2002 (R1)	
ITEM 27 Alínea (b)	os critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos;
ITEM 27 Alínea (l)	segregar os atendimentos com recursos próprios dos demais atendimentos realizados pela entidade;
ITEM 27 Alínea (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;
OBSERVAÇÕES: O Inciso IX do Art. 169 da Portaria GM/MS de Consolidação nº1/2017 apresenta outras informações que devem constar nas Notas Explicativas das Entidades de Saúde.	

Fonte: Autoria própria (2022)

Percebe-se então que neste processo as Notas Explicativas não trouxeram as informações mínimas exigidas pela ITG 2002 (R1) no Item 27 e que são necessárias para a correta análise do processo por parte do Ministério da Saúde. O critério de apuração das receitas e despesas (alínea b), a segregação dos atendimentos com recursos próprios dos demais (alínea l) e o registro das gratuidades com seus devidos dispêndios (alínea m) são informações exigidas pelo MS para a correta aferição do cumprimento dos requisitos para a certificação que devem constar nas Notas Explicativas.

A análise destes documentos mostrou diversos apontamentos feitos pelos Ministérios certificadores em relação às Demonstrações Contábeis das entidades, e tornou possível identificar critérios e procedimentos da ITG 2002 (R1) que constaram como não atendidos nos processos de renovação do CEBAS. A seguir serão apresentados os resultados e as considerações finais deste estudo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A proposta deste estudo era buscar resposta para a situação problema apresentada e assim identificar quais são os principais aspectos da Norma ITG 2002 (R1) apontados pelos Ministérios Certificadores na análise das Demonstrações Contábeis das entidades beneficentes de assistência social nos processos de obtenção e manutenção do CEBAS. Para responder essa questão foi realizada pesquisa documental, de caráter qualitativo, por meio da análise de documentos emitidos pelas autoridades certificadoras durante os processos de renovação do certificado de diferentes entidades.

Em relação ao objetivo geral deste estudo, a análise dos documentos permitiu identificar os principais aspectos apontados pelos Ministérios certificadores em relação ao não atendimento dos critérios e procedimentos estabelecidos pela ITG 2002 (R1). Constatou-se que o previsto nos itens 10, 13 e 24 da Norma foram

comumente apontados pelos Ministérios como não atendidos, evidenciado a deficiência dos profissionais responsáveis pela contabilidade destas entidades em atender a obrigatoriedade de segregar as contas de receitas e despesas, com e sem gratuidade, superávit ou déficit, por área de atuação e por tipo de atividade.

Também foi possível constatar que a apresentação das Notas Explicativas sem as informações mínimas exigidas pela ITG 2002 (R1), em seu Item 27, figura entre os principais pontos diligenciados pelas autoridades certificadoras. A falta de informação quanto ao regime contábil adotado e os critérios de apuração das receitas e despesas estão entre os aspectos que foram identificados na análise, contrariando, ainda, o previsto no Item 8 da norma.

Igualmente, se observou o não atendimento do Item 22 da ITG 2002 (R1), que trata do conjunto completo das Demonstrações Contábeis das entidades sem finalidade de lucros, uma vez que se verificaram casos onde não foram apresentados todos os relatórios exigidos pela norma, ou ainda, casos onde foram apresentados sem as informações de dois exercícios fiscais, o que configura descumprimento inclusive da NBC TG 26 (R5).

Dentre os resultados alcançados, pode-se incluir também a confirmação de que os órgãos responsáveis pela certificação e renovação do CEBAS fazem análises detalhadas das Demonstrações Contábeis, a fim de verificar o atendimento aos requisitos legais exigíveis para que as EBAS façam jus à imunidade tributária das contribuições para a seguridade social. Deste modo pôde-se reafirmar a importância da contabilidade para evidenciar de forma clara as ações da entidade e, por meio das Demonstrações Contábeis, comprovar o cumprimento das obrigações inerentes à obtenção e manutenção do CEBAS.

Com isso considera-se que os objetivos centrais deste estudo foram alcançados, uma vez que se conseguiu, ainda que de forma embrionária, conhecer as deficiências na elaboração das Demonstrações Contábeis das entidades do Terceiro Setor quanto ao atendimento da ITG 2002 (R1) e como estas influenciam no processo de certificação das EBAS.

O presente estudo não tem a pretensão de dar o tema por esgotado, antes pelo contrário, espera-se que incentive e amplie a discussão a respeito da contabilidade para as entidades do Terceiro Setor, tanto no meio acadêmico como entre profissionais contadores. Para encerrar deixa-se a seguinte questão para reflexão: Considerando o que foi visto a respeito das Normas da ITG 2002 (R1), seriam as inconsistências apontadas por esta pesquisa originadas de uma eventual complexidade da Norma ou fruto do desinteresse dos profissionais da área em conhecer as particularidades da contabilidade das Entidades sem finalidade de lucros?

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

ANDREAZZA, Débora Bitencourt Machado. **Requisitos legais para a imunidade das contribuições para a seguridade social às entidades beneficentes de assistência social**: análise jurídica da imunidade inscrita no artigo 195, parágrafo 7º da Constituição Federal. TCC – Faculdade de Direito, Centro Universitário Ritter dos Reis. Canoas, p.84. 2019

ARAUJO, Osório Cavalcante. **Contabilidade para organizações do Terceiro Setor**. São Paulo: Atlas, 2005.

BRASIL. **Constituição Federal**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 18 mar. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 187, de 16 de Dezembro de 2021**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 28 mar. 2022.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 20 mar. 2022.

BRASIL. **Lei nº 12.101, de 27 de Novembro de 1966**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l12101.htm. Acesso em: 21 abr. 2022.

CARRENHO, Ana; NAKO, Rodrigo. O que mudou para as filantrópicas na decisão do STF sobre a ADI 4480?. **Filantropia**, 2021. Disponível em: <https://www.filantropia.org/informacao/o-que-mudou-para-as-filantropicas-na-decisao-do-stf-sobre-a-adi-4480#:~:text=Recentemente%2C%20em%20uma%20das%20%C3%BAltimas,como%2C%20os%20que%20regulam%20as>. Acesso em: 21 abr. 2022.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **ITG 2002 (R1) - entidades sem finalidade de lucros**. Brasília: Diário Oficial da União, 2 de setembro de 2015. Disponível em: [http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/ITG2002\(R1\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/ITG2002(R1).pdf). Acesso em: 15 abr. 2022.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TG 26 (R5): Apresentação das Demonstrações Contábeis**. Brasília: Diário Oficial da União, 22 de dezembro de 2017. Disponível em: https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/1274556/do1-2017-12-22-norma-brasileira-de-contabilidade-nbc-tg-26-r5-de-24-de-novembro-de-2017-1274552-1274552. Acesso em: 15 abr. 2022.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira (org.). **Imunidades Tributárias e Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.

GONÇANVES, Sidney. Entidades Benéficas de Assistência Social e o Certificado CEBAS. **Jusbrasil**, 2020. Disponível em: <https://sidneyhur.jusbrasil.com.br/artigos/918607943/entidades-beneficentes-de-assistencia-social-e-o-certificado-cebas>. Acesso em: 20 abr. 2022.

IPEA – INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Mapa das Organizações da Sociedade Civil**. Brasília: Ipea, 2022. Disponível em: <https://mapaosci.ipea.gov.br/#>. Acesso em: 28 mar. 2022.

LOURENÇO, Wilmara; VENERANDA, Renata. A Lei Complementar 187/2021 para as entidades do 3º setor: a nova Lei do Cebas. **Consultor Jurídico**, 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-dez-29/lourenco-veneranda-lei-complementar-1872021-setor#:~:text=Assim%2C%20nasce%20a%20Lei,2009%20e%20ainda%20alguns%20dispositivos>. Acesso em: 21 abr. 2022.

MACHADO, Maria Rejane Bitencourt. **Entidades Benéficas de assistência Social**: Contabilidade, Obrigações Acessórias e Principais. 4. ed. Curitiba: Juruá, 2014.

MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 17. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, associações e entidades de interesse social**: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

PAES, José Eduardo Sabo (coord.). **Terceiro Setor e Tributação**. v.8. São Paulo: Elevação, 2016.

PORTAL DE AUDITORIA. **Características Básicas Da Contabilidade Do Terceiro Setor** [S.l.] [2022]. Disponível em: https://www.portaldeauditoria.com.br/tematica/contterceirosetor_caractbasicas.htm. Acesso em: 23 abr. 2022.