

# **CONTRIBUIÇÃO PARA APURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DOS RESULTADOS DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR COM CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL**

**Emanoel Marcos de Lima**

## **Resumo:**

*O objetivo deste trabalho é contribuir com o aperfeiçoamento das informações contábeis para a gestão das Instituições de Ensino Superior com Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - IESCEBAS, por meio da proposição de uma alternativa para apuração e evidenciação do resultado com o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social. Os gestores, o governo e a sociedade necessitam de informações úteis e confiáveis sobre os resultados com o CEBAS para tomada de decisões. Porém, conforme se constatou por meio de pesquisa de campo e pela análise das demonstrações contábeis de algumas instituições, a prática adotada e a norma editada pelo Conselho Federal de Contabilidade não são adequadas para fornecer informações sobre os resultados com o certificado. A partir desta constatação e à luz de conceitos da teoria contábil, propõe-se um modelo de apuração e evidenciação dos resultados com o certificado das IESCEBAS, de modo a subsidiar os gestores, o governo e a sociedade em suas decisões. Ao final, analisam-se os resultados da aplicação do modelo ao caso real de uma Instituição de Ensino Superior.*

## **Palavras-chave:**

**Área temática:** *Gestão de Custos nas Empresas do Terceiro Setor*

## **CONTRIBUIÇÃO PARA APURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DOS RESULTADOS DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR COM CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL**

**E m a n o e l M a r c o s L i m a**

Faculdade Estácio de Sá de Campo Grande

emanoel@ucdb.br

O objetivo deste trabalho é contribuir com o aperfeiçoamento das informações contábeis para a gestão das Instituições de Ensino Superior com Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - IESCEBAS, por meio da proposição de uma alternativa para apuração e evidenciação do resultado com o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social. Os gestores, o governo e a sociedade necessitam de informações úteis e confiáveis sobre os resultados com o CEBAS para tomada de decisões. Porém, conforme se constatou por meio de pesquisa de campo e pela análise das demonstrações contábeis de algumas instituições, a prática adotada e a norma editada pelo Conselho Federal de Contabilidade não são adequadas para fornecer informações sobre os resultados com o certificado. A partir desta constatação e à luz de conceitos da teoria contábil, propõe-se um modelo de apuração e evidenciação dos resultados com o certificado das IESCEBAS, de modo a subsidiar os gestores, o governo e a sociedade em suas decisões. Ao final, analisam-se os resultados da aplicação do modelo ao caso real de uma Instituição de Ensino Superior.

Área Temática: 9. Gestão de Custos nas Empresas do Terceiro Setor

## CONTRIBUIÇÃO PARA APURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DOS RESULTADOS DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR COM CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

### 1 Introdução

#### 1.1 Situação Problema

Diante da importância do ensino para a nação, foram criadas leis no sentido de favorecer o acesso às pessoas com menor poder aquisitivo.

Nesse sentido, o art. 150 da Constituição Federal - CF/88 prescreve:

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; [...]

Ao proibir a fixação de impostos sobre as instituições de ensino sem fins lucrativos, o Estado acreditava estar criando oportunidades de acesso à educação a todas as pessoas.

Para auxiliar o Estado, em seu fim institucional, surgiram as Instituições de Ensino Superior com Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - IESCEBAS. Essas instituições, além dos benefícios estabelecidos na Constituição Federal, gozam também dos benefícios estabelecidos no art. 55º da Lei Orgânica da Seguridade Social nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Para usufruírem os benefícios gerados pela concessão do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS, as instituições, segundo o inciso VI do art. 3º do Decreto nº 2536, de 6 de abril de 1998, devem:

*Aplicar anualmente, em gratuidade, pelo menos vinte por cento da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeiras, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, cujo montante nunca será inferior à isenção de contribuições sociais usufruídas.*

Constata-se, pois, que, para as instituições fazerem jus aos benefícios (isenções das contribuições para a seguridade social), incorrerão em custos (aplicações em gratuidades) necessários para o cumprimento do percentual que deve ser aplicado em gratuidade.

No exercício das nossas atividades profissionais, verificamos que a instituição em que trabalhamos e que possui o certificado não contabiliza os benefícios fiscais e também não apura e nem evidencia os resultados obtidos com o certificado, entretanto os custos são contabilizados em contas de resultado.

Procurou-se, a partir dessa constatação, verificar se essa situação era particular ou se outras instituições também adotavam esse procedimento. Após alguns contatos com outras IESCEBAS e também com uma entidade de representação dessas instituições, constatou-se que o procedimento adotado era idêntico e que era

recomendado pela entidade consultada.

Buscou-se, então, realizar pesquisa no sentido de encontrar subsídios e elementos que justificassem tal procedimento. As normas e os procedimentos contábeis aplicados às IESCEBAS são bem limitados. A NBC T 10.19, editada pelo Conselho Federal de Contabilidade (2000), no item 10.19.1.1 das Disposições Gerais, estabelece:

*[...] critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registros dos componentes e variações patrimoniais e de estruturação das demonstrações contábeis, e as informações mínimas a serem divulgadas em nota explicativa das entidades sem finalidades de lucros.*

Os critérios e procedimentos contidos na NBC T 10.19 (CFC, 2000), apesar de contemplarem as situações que ocorrem nas IESCEBAS, com relação aos benefícios fiscais e gratuidades, contrariam os princípios fundamentais de Contabilidade, principalmente no que diz respeito ao princípio da competência.

Diante das situações apresentadas e da necessidade de a Contabilidade prestar informações verdadeiras para os gestores, governo e sociedade, apresenta-se a seguinte questão que o estudo buscará responder:

Como a Contabilidade pode apurar e evidenciar os resultados com o certificado de modo a subsidiar a gestão das IESCEBAS, o governo e a sociedade na tomada de decisão?

## 1.2 Hipótese

Para responder à questão formulada, estabeleceu-se a seguinte hipótese:

Os resultados com certificado podem ser apurados pela Contabilidade através do confronto entre os custos (beneficências) e benefícios (isenção das contribuições sociais) e evidenciados nas demonstrações contábeis das IESCEBAS.

Se confirmada essa hipótese, então se constata a necessidade de aperfeiçoamento das informações contábeis, de modo a subsidiar a gestão das IESCEBAS, governo e sociedade na tomada de decisão.

## 1.3 Objetivo

A partir da situação-problema do trabalho apresentado, a pesquisa desenvolveu-se com o objetivo de contribuir com o aperfeiçoamento das informações contábeis para a gestão das IESCEBAS, por meio da proposição de um modelo de apuração e evidenciação do resultado com o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social.

## 1.4 Metodologia da Pesquisa

O método utilizado na pesquisa foi o hipotético dedutivo defendido por Popper (1993), visto que se parte de um problema, estabelece-se uma hipótese geral e procura-se testá-la visando à sua confirmação ou não e por fim é proposta uma solução, num ambiente específico.

A revisão bibliográfica e documental foi fator fundamental para a solução dos problemas apresentados. Os dados colhidos tiveram como base livros, teses e dissertações, revistas especializadas, publicações em periódicos, além de artigos disponibilizados pela internet e anais de congressos, que deram suporte teórico-metodológico ao processo de análise dos resultados.

A fundamentação deste estudo também teve por base uma pesquisa empírica junto aos contabilistas das IESCEBAS, no sentido de verificar a existência do problema. A coleta de dados deu-se através de questionário enviado pelo correio ao Reitor ou Diretor dessas instituições, aos quais foi solicitado que o enviassem aos contabilistas para que o respondessem.

## 2 Caracterização das IESCEBAS

### 2.1 Características das IESCEBAS

Diferentemente das instituições de ensino superior com fins lucrativos, as IESCEBAS não visam ao acúmulo de riquezas com a finalidade de remunerar o capital dos fundadores, mantenedores, etc., e sim ao cumprimento dos seus objetivos sociais e à continuidade da instituição. Entretanto, para essa realização, tais instituições necessitam de recursos materiais, humanos, financeiros e tecnológicos, entre outros. A principal fonte de recursos é a mensalidade escolar paga por seus alunos. Essas instituições, 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 assegurar a sua continuidade para alcançar seus objetivos.

Essas instituições fazem parte do Terceiro Setor, entretanto não se caracterizam pela participação voluntária, pois suas atividades são desenvolvidas por funcionários remunerados pela prestação dos serviços, sendo possível, dessa forma, a contratação e remuneração de funcionários para desempenharem as funções necessárias para o desenvolvimento das atividades.

O produto final das instituições de ensino superior sem finalidades lucrativas é a transformação de pessoas, contribuindo, desse modo, através do seu produto, para a mudança da sociedade como um todo.

### 2.2 Benefícios Fiscais das IESCEBAS

Sem entrarmos no mérito das discussões jurídicas que ocorrem sobre o tema, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, pela Constituição Federal, instituir impostos sobre as entidades elencadas no art. 150, VI, “c”, que preencherem os requisitos estabelecidos em lei. Os benefícios estendem-se somente aos impostos, compreendendo:

- Imposto de Renda;
- Imposto Sobre Propriedade de Veículo Automotor - IPVA;
- Imposto Sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD;
- Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS;
- Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN;
- Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU; e
- Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a Eles Relativos – ITBI.

O § 7º do inciso III do art. 195 da CF/88 estabelece que: “São isentas de contribuição para a seguridade social às entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.”

As instituições de ensino superior sem finalidades lucrativas, desde que cumpridos os requisitos estabelecidos no Decreto nº 2.536, são consideradas entidades beneficentes de assistência social, portanto **isentas das contribuições**

**para a seguridade social de responsabilidade da empresa**, sendo que os descontos efetuados dos funcionários, autônomos e empresas, devem ser recolhidos normalmente.

De acordo com os art. 22 e 23 da Lei nº 8.212, as contribuições destinadas à seguridade social são:

- Cota patronal do INSS;
- Contribuição para financiamento da seguridade social - Cofins; e
- Contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL.

Assim, a partir do que foi exposto sobre os benefícios aplicados às IESCEBAS, apresentamos abaixo quadro resumo dos benefícios nas esferas Federal, Estadual e Municipal.

**Quadro 1 – Benefícios Fiscais**

| <b>ESFERAS</b> | <b>BENEFÍCIOS</b>                     |
|----------------|---------------------------------------|
| FEDERAL        | Imposto de Renda, Cofins, CSLL e INSS |
| ESTADUAL       | ICMS, IPVA e ITCD                     |
| MUNICIPAL      | ISSQN, IPTU e ITBI                    |

### **3 Proposta de Apuração e Evidenciação dos Resultados das IESCEBAS**

Diante do que foi verificado na pesquisa empírica e pelos estudos realizados, constatou-se que o certificado gera impactos patrimoniais e econômicos nas instituições e que a contabilidade, como ciência que controla e registra as variações patrimoniais, deve apurar e evidenciar esses impactos.

Em termos metodológicos, objetiva-se testar a hipótese de que o certificado gera resultados que devem ser apurados e evidenciados pela contabilidade das IESCEBAS.

#### **3.1 Beneficências/Gratuidades**

As beneficências ou gratuidades são serviços que as instituições possuidoras do certificado de entidade beneficente de assistência social estão obrigadas a prestar à comunidade carente como forma de compensar os valores a título de seguridade social não repassados para o Tesouro Nacional.

As beneficências, no caso das instituições objeto de estudo, ocorrem, na grande maioria, através da prestação de serviço escolar e clínica-escola à comunidade carente ou a quem dela necessitar. Para que essas prestações de serviço ocorram, são necessários sacrifícios de recursos por parte das instituições.

#### **3.2 Custos, Receitas, Ativos e Passivos**

Segundo Martins (2000, p.25), “Custo são gastos relativos a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.” Por esse entendimento, constata-se, pois, que as instituições, para colocar os serviços à comunidade, incorrem em custos. Como exemplo de custos, temos a mão-de-obra necessária para prestar serviços escolares e serviços nas clínicas-escolas.

Esses serviços de beneficências são prestados não por opção da instituição, mas por obrigação para a manutenção do certificado.

Esses serviços, conforme se pôde verificar nas demonstrações em análise, não estão sendo contabilizados em contas de resultados no grupo de receitas. Diante desse fato, necessário se faz resgatar os conceitos de receita na visão de diversos

autores.

Segundo a Equipe de Professores da FEA/USP (1998, p.66): “Entende-se por receita a entrada de elementos para o ativo, sob a forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondentes, normalmente, à venda de mercadorias, de produtos ou à prestação de serviços.”

Verifica-se, assim, que no caso das beneficências prestadas pelas IESCEBAS não há, por parte de quem recebe os serviços, pagamento ou compromisso de pagamento, não ocorrendo, dessa forma, pelo menos nessa visão, a entrada de elementos para o ativo.

De acordo com o FASB - *Financial Accounting Standards Board* (apud SILVA, 2000, p.163):

*Receitas são entradas ou outros aumentos de ativos de uma entidade ou liquidação de seus passivos (ou combinação de ambos), durante um período proveniente da entrega ou produção de mercadorias, prestação de serviços, ou outras atividades que constituem as principais ou centrais operações em andamento da entidade.*

O conceito apresentado pelo FASB aproxima-se bem da situação que ocorre nas IESCEBAS, ficando claro que as beneficências são receitas para estas instituições, ocorrendo um aumento de ativo, que será compensado através da liquidação de seus passivos, que são as contribuições para a seguridade social.

O Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução nº 750, de 29 de dezembro de 1993, que dispôs sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC), definiu:

Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

Verifica-se, portanto, que as receitas e as despesas devem ser confrontadas no período em que ocorrerem. Nota-se que, não contabilizando as beneficências em contas de resultados e contabilizando os custos, essa confrontação não ocorre.

Diante dos conceitos apresentados, torna-se necessário a apresentação de alguns conceitos de ativo e passivo, com o intuito de contribuir para o entendimento do assunto.

Nesse aspecto, o FASB (apud HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p.283), através do SFAC 6, definiu ativos e passivos da seguinte forma:

*Ativos são benefícios econômicos futuros prováveis, obtidos ou controlados por uma dada entidade em consequência de transações ou eventos passados.*

[...]

*Passivos são sacrifícios futuros prováveis de benefícios econômicos decorrentes de obrigações presentes de uma dada entidade, quanto à transferência de ativos ou prestação de serviços a outras entidades no futuro, em consequência de transações ou eventos passados.*

ludícibus (2000, p.124) firma seu posicionamento concluindo que:

*1. o ativo deve ser considerado à luz da sua propriedade e/ou à luz de sua posse e controle; normalmente as duas condições*

*virão juntas;*

*2. precisa estar incluído no ativo, em seu bojo, algum direito específico a benefícios futuros [...], ou, em sentido mais amplo, o elemento precisa apresentar uma potencialidade de serviços futuros [...] para a entidade;*

*3. o direito precisa ser exclusivo da entidade; [...]*

No que diz respeito ao passivo, Ludícibus (2000, p.140-141) afirma:

*1. As exigibilidades deveriam referir-se a fatos já ocorridos (transações ou eventos), normalmente a serem pagas em um momento específico futuro de tempo, podendo-se, todavia, reconhecer certas exigibilidades em situações que, pelo vulto do cometimento que podem acarretar para a entidade (mesmo que os eventos caracterizem a exigibilidade legal apenas no futuro), não podem deixar de ser contempladas. Poderiam estar incluídos nesta última categoria, digamos, o valor atual das indenizações futuras [...]*

Pode-se perceber, com os conceitos anteriormente elencados, que as beneficências ou gratuidades apresentam características de ativos e passivos, pois a natureza dos fatos envolvidos é idêntica.

Quando a instituição faz a opção pelo certificado, passa a ter a obrigação de aplicar no mínimo 20% da receita bruta total em gratuidades ou beneficências. Ao realizar as gratuidades, a instituição estará gerando um ativo que irá amortizar o seu passivo, ou seja as contribuições sociais não repassadas ao governo, em função de possuir o certificado.

Não considerar esses fatos pela Contabilidade, como foi constatado, significa desprezar a teoria contábil e também não conhecer sua realidade econômico-financeira.

### **3.3 Custo de Oportunidade**

Antes de fazer a opção pelo certificado, as instituições devem proceder à escolha entre as alternativas existentes e esse fato é denominado de custo de oportunidade.

Diante de uma abordagem contábil, Horngren *et al.* (2000, p.277) definem que: “Custo de oportunidade é a contribuição para o lucro de que se abre mão pela não-utilização de um recurso limitado na sua melhor opção de uso.”

Nesse sentido, Pereira (in: 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 benefício 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", de onde advém o conceito de custo de oportunidade.

Percebe-se, dessa forma, que o custo de oportunidade é um conceito indispensável em todas as organizações e que também as IESCEBAS devem considerar esse aspecto quando da apuração do resultado do certificado.

Diante do que foi apresentado, para se obter o custo de oportunidade da alternativa de ter o certificado, deve-se realizar o confronto entre os benefícios gerados pelo mesmo e o benefício que seria obtido pela escolha da alternativa abandonada, ou seja, a cobrança da mensalidade escolar e, nos casos em que existir, da prestação de serviços nas clínicas médicas.

Sobre essa questão, Morse e Roth (*apud* BEUREN, 1993, p.4) 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."

Exemplificando, suponha-se que em determinada instituição ocorra a seguinte situação:

|                                            |           |
|--------------------------------------------|-----------|
| Benefícios gerados pelo certificado .....  | 1.000,00  |
| Benefícios da alternativa abandonada ..... | 1.500,00. |

No exemplo, o custo de oportunidade a ser considerado quando da apuração do resultado do certificado, já que a instituição fez a opção por ele, é de R\$ 1.500,00 (um mil e quinhentos reais). Em termos de resultado, teríamos um prejuízo para a instituição de R\$ 500,00 (quinhentos reais) em função de ter feito a opção pelo certificado.

Nessa visão, comparando-se a alternativa aceita, ou seja, de ter o certificado com a rejeitada, de não receber pela prestação de serviços, obter-se-ão fortes elementos de análise para avaliar o desempenho da decisão. Esses elementos devem ser objeto de análise pelas IESCEBAS, governo e sociedade.

### **3.4 Modelo Proposto de Demonstração do Resultado**

No modelo proposto de Demonstração do Resultado, são utilizados os conceitos de Receitas, Custos e Despesas apresentados.

Ao contabilizar as beneficências como receitas e as contribuições para seguridade social como custos e despesas, constata-se a aplicação do princípio da competência, em que as receitas são confrontadas com as despesas no período em que ocorrem.

A apuração do resultado com o certificado permite à instituição demonstrar o quanto recebeu de benefícios (receitas) e o quanto aplicou em beneficências (custos). Vale ressaltar que, de acordo com a legislação, o saldo apurado deve ser igual a 0 (zero) ou menor que 1 (um), indicando que a instituição aplicou o total dos benefícios recebidos. Se o saldo apurado for igual ou superior a 1 (um), significa que a instituição não aplicou o total dos recursos que deixou de recolher para o governo em contribuições para a seguridade social em beneficências, descumprindo, dessa forma, a legislação.

O resultado apurado, conforme se pode verificar, é integrado à Demonstração de Resultado. Há de se ressaltar que a inclusão do resultado com o certificado na Demonstração de Resultados da instituição não modifica o seu resultado global. Isso ocorre porque, ao contabilizar as Beneficências como receitas da entidade, os encargos com a seguridade social como despesas e a utilização do custo de

oportunidade para apurar o resultado do certificado, o saldo do confronto entre esses registros sempre será igual a zero. Deixando de contabilizar essas receitas e despesas, entretanto contabilizando os custos e despesas que ocorreram para a realização das beneficências, a instituição já contempla os impactos do certificado e a conseqüente manutenção dos benefícios, no resultado. Dessa forma, entretanto, não é demonstrado pela contabilidade qual o valor desses impactos.

A seguir, são apresentados, nos itens 3.4.1 e 3.4.2, os modelos propostos de demonstração dos resultados contábeis e com o certificado:

### 3.4.1 Demonstração do Resultado

**Quadro 2 – Modelo de Demonstração do Resultado**

| <b>DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO</b>        |                                                                                                                                                                               |
|-----------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Grupos de Contas</b>                 | <b>Especificação</b>                                                                                                                                                          |
| Receita Operacional Bruta               | Mensalidades escolares, taxas diversas, bolsas de estudos, serviços de assistência social e outros serviços prestados à sociedade.                                            |
| Deduções da Receita                     | Contribuições sociais incidentes sobre as prestações de serviços – Cofins.                                                                                                    |
| Receita Operacional Líquida             | Receita Operacional Bruta diminuídas as deduções da receita.                                                                                                                  |
| Custos dos Serviços Prestados           | Salários, encargos sociais, capacitação, atividades de extensão e demais gastos relacionados à docência.                                                                      |
| Lucro Bruto                             | Receita Operacional Líquida menos os Custos dos Serviços Prestados.                                                                                                           |
| Despesas Operacionais                   | Despesas administrativas, resultado financeiro e despesas com provisões.                                                                                                      |
| Outras Receitas e Despesas Operacionais | Receitas e despesas que não são objeto da instituição, mas que em função da atividade ocorrem constantemente. Exemplo: aluguéis.                                              |
| Resultado Operacional                   | Resultado da atividade principal, comparando-se as receitas com os custos e despesas operacionais.                                                                            |
| Resultado Não Operacional               | Doações para custeio, resultado da alienação do ativo imobilizado.                                                                                                            |
| Resultado Antes da C.Social             | Resultado apurado antes do cálculo da Contribuição Social.                                                                                                                    |
| Contribuição Social                     | Contribuição para a seguridade social de acordo com Art. 23 da Lei nº 8.212.                                                                                                  |
| Resultado Antes do Certificado          | Resultado apurado sem os impactos do certificado.                                                                                                                             |
| Resultado com certificado               | Resultado apurado com o certificado de entidade beneficente de assistência social, comparando-se as receitas (benefícios recebidos) com os custos (beneficências realizadas). |
| Resultado do Exercício                  | Resultado do período, com os impactos do certificado.                                                                                                                         |

### 3.4.2 Demonstração do Resultado com Certificado

O modelo proposto demonstra as receitas e custos ocorridos em determinado período, em função de a instituição possuir o certificado de entidade beneficente de assistência social. Há de se ressaltar que o modelo contempla apenas os valores tangíveis, não sendo considerados, dessa forma, valores intangíveis. O resultado positivo indica que a instituição não cumpriu a legislação, estando sujeita à perda do certificado e conseqüentemente do direito de usufruir os benefícios. O resultado negativo significa que a instituição aplicou mais recursos em beneficências do que

recebeu de benefícios. Essa situação demonstra o quanto realmente a instituição praticou de filantropia, haja vista não poder considerar como filantropia o valor aplicado em beneficências com recursos da própria sociedade, ou seja, os valores não repassados pelo governo.

Abaixo é apresentado o modelo de demonstração do resultado com certificado:

**Quadro 3 – Modelo de Demonstração do Resultado com Certificado**

| <b>DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO COM CERTIFICADO</b> |                                                                                                                                                        |
|--------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Receitas do Certificado                          | São considerados como receitas, para fins de apuração do resultado com o certificado, as contribuições para a seguridade social (INSS, Cofins e CSLL). |
| Custos do Certificado                            | As bolsas de estudos e a assistência social prestada pelas IESCEBAS à sociedade são consideradas como custos.                                          |
| Resultado do Exercício                           | Resultado apurado entre as receitas (benefícios) e os custos (beneficências).                                                                          |

Para fins de apuração do resultado com o certificado, estão sendo utilizados os conceitos de custo de oportunidade, em que os custos (bolsas de estudo e assistência social) são a alternativa abandonada, e os benefícios são resultado da decisão tomada pela empresa.

De acordo com Mauro (1991, p.177):

*o mercado se apresenta como o ponto de definição do valor dos itens transacionados, visto que os preços ali praticados induzem o produtor à venda e o comprador à compra, constituindo-se, sempre que possível, viável e factível na alternativa mais adequada a ser adotada como parâmetro de valor.*

Apurar os resultados com base no custo de oportunidade, significa utilizar:

- a) Bolsas de Estudo – valores de mensalidade praticados no mercado pela instituição para os respectivos cursos;
- b) Assistência Social – valores praticados no mercado pela prestação de serviços nas diversas áreas da saúde, utilizando-se como base a tabela de preços editada pelos conselhos regionais da respectiva área de atuação;
- c) Benefícios – valores deixados de recolher para a seguridade social a título de: INSS, Cofins e CSLL, ou seja, as despesas que a empresa teria caso não tivesse os benefícios. Os valores descontados dos funcionários a título de INSS deverão ser recolhidos normalmente aos cofres do governo.

### **3.5 Proposta de Lançamentos Contábeis**

- a) Contabilização da Obrigação – à medida que a instituição realize receitas, constitui-se uma obrigação, ou seja, de aplicar pelo menos 20% (vinte por cento) do valor da receita em gratuidades. Essa obrigação gera um direito para a instituição de não recolher o mesmo valor para a seguridade social.

Contribuições Sociais a Utilizar (Ativo)  
a Beneficências a Realizar (Passivo)

- b) Contabilização das Gratuidades/Beneficências – realizando gratuidades/

beneficências, ou seja, dando bolsas de estudos aos alunos ou prestando atendimentos assistenciais à população carente, a instituição contabiliza esses valores como receita da sua atividade, utilizando-se como parâmetro o preço de transferência baseado no custo de oportunidade, tendo como contrapartida a conta do Passivo onde está registrada a sua obrigação de prestar esse serviço. Registra-se também esse valor em uma conta de resultado com custo do certificado, com a finalidade de apurar o resultado do mesmo, visto que se trata de um sacrifício da instituição para a manutenção dos benefícios, tendo como contrapartida uma conta de Passivo, com a finalidade de evidenciar o saldo da obrigação.

Gratuidades/Beneficências a Realizar (Passivo)  
a Bolsas de Estudo (Receita)

Gratuidades/Beneficências a Realizar (Passivo)  
a Assistência Social (Receita)

Custos do Certificado (Custos)  
a Beneficências Realizadas (Passivo)

- c) Contabilização dos Benefícios – Os benefícios INSS, Cofins e CSLL não recolhidos ao governo são registrados como custo ou despesa dependendo da sua natureza, tendo como contrapartida conta do Ativo. Também são registrados como receita, com a finalidade de apurar-se o resultado com o certificado, tendo como contrapartida conta do Ativo, com o objetivo de evidenciar o saldo que a instituição possui de benefícios.

Seguridade Social (Custo ou Despesa)  
a Contribuições Sociais a Utilizar (Ativo)

Seguridade Social Utilizada (Ativo)  
a Receita do Certificado (Receita)

- c) Encerramento das Contas Patrimoniais – O encerramento das contas patrimoniais é efetuado, porque os saldos não são transferidos para o próximo exercício.

1) Saldo de Beneficências maior que Seguridade Social

Beneficências Realizadas (Passivo)  
a Seguridade Social Utilizada (Ativo)

Beneficências Realizadas (Passivo)  
a Seguridade Social a Utilizar (Ativo)

2) Saldo de Beneficências menor que Seguridade Social

Beneficências Realizadas (Passivo)  
a Seguridade Social Utilizada (Ativo)

**Beneficências a Realizar (Passivo)  
a Seguridade Social a Utilizar (Ativo).**

As contas Beneficências Realizadas e Seguridade Social são confrontadas, sendo que o saldo se credor é transferido para a conta Seguridade Social a Utilizar e, quando inverso, ou seja, devedor, é transferido para a conta Beneficências a Realizar. Isso significa que, quando a instituição tem saldo credor, ela realizou mais beneficências do que usufruiu benefícios, sendo que, quando o saldo é devedor, ocorre o contrário, ou seja, a instituição obteve mais benefícios do que aplicou em beneficências.

### 3.6 Aplicação do Modelo Proposto

Diante do exposto, apresentam-se a seguir as Demonstrações dos Resultados aplicando-se os modelos propostos, utilizando os dados extraídos das Demonstrações dos Resultados da PUC/Rio referentes aos exercícios de 2000 e 2001.

| <b>FACULDADES CATÓLICAS - PUC/RIO</b>                        |                       |                       |
|--------------------------------------------------------------|-----------------------|-----------------------|
| <b>DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO PERÍODO DE 01/01 A 31/12</b> |                       |                       |
|                                                              | 2001                  | 2000                  |
| <b>RECEITA OPERACIONAL BRUTA</b>                             |                       |                       |
| SERVIÇOS                                                     |                       |                       |
| ESCOLARES                                                    | 91.946.378,00         | 84.220.755,00         |
| OUTROS SERVIÇOS                                              | 11.597.726,00         | 10.812.241,00         |
| GRATUIDADES                                                  |                       |                       |
| BOLSAS DE ESTUDO                                             | 21.951.178,00         | 21.268.838,00         |
| ASSISTÊNCIA SOCIAL                                           | 11.008.190,00         | 13.274.000,00         |
| <b>TOTAL RECETAS DE SERVIÇOS</b>                             | <b>136.503.472,00</b> | <b>129.575.834,00</b> |
| DEDUÇÕES DA RECEITA                                          |                       |                       |
| COFINS                                                       | 4.095.104,16          | 3.887.275,02          |
| <b>RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA</b>                           | <b>132.408.367,84</b> | <b>125.688.558,98</b> |
| <b>CUSTOS DOS SERVIÇOS PRESTADOS</b>                         | <b>42.426.099,00</b>  | <b>38.635.427,00</b>  |
| SALÁRIOS                                                     | 31.310.774,00         | 28.513.230,00         |
| ENCARGOS SOCIAIS                                             | 11.115.325,00         | 10.122.197,00         |
| ATIVIDADES DE EXTENSÃO                                       | 0,00                  | 0,00                  |
| CAPACITAÇÃO DE PESSOAL                                       | 0,00                  | 0,00                  |
| <b>LUCRO BRUTO</b>                                           | <b>89.982.268,84</b>  | <b>87.053.131,98</b>  |
| <b>DESPESAS OPERACIONAIS</b>                                 | <b>86.292.146,00</b>  | <b>76.786.022,00</b>  |
| ADMINISTRATIVAS                                              | 84.546.732,00         | 73.828.646,00         |
| ENCARGOS FINANCEIROS LÍQUIDOS                                | (2.535.924,00)        | (1.429.572,00)        |
| DESPESAS COM PROVISÕES                                       | 4.281.338,00          | 4.386.948,00          |
| <b>OUTRAS RECEITAS E DESPESAS OPERACIONAIS</b>               | <b>1.403.385,00</b>   | <b>1.247.310,00</b>   |
| PATRIMONIAIS                                                 | 1.403.385,00          | 1.247.310,00          |
| <b>RESULTADO OPERACIONAL</b>                                 | <b>5.093.507,84</b>   | <b>11.514.419,98</b>  |
| <b>RESULTADO NÃO OPERACIONAL</b>                             | <b>9.493.946,00</b>   | <b>6.945.070,00</b>   |
| RECEITAS NÃO OPERACIONAIS                                    | 9.493.946,00          | 6.945.070,00          |
| DESPESAS NÃO OPERACIONAIS                                    | 0,00                  | 0,00                  |
| GANHOS/PERDAS C/ ATIVO IMOBILIZADO                           | 0,00                  | 0,00                  |

|                                       |                        |                        |
|---------------------------------------|------------------------|------------------------|
| <b>RESULTADO ANTES DA C. SOCIAL</b>   | <b>14.587.453,84</b>   | <b>18.459.489,98</b>   |
| <b>CONTRIBUIÇÃO SOCIAL</b>            | 1.312.870,85           | 1.661.354,10           |
| <b>RESULTADO ANTES DO CERTIFICADO</b> | <b>13.274.582,99</b>   | <b>16.798.135,88</b>   |
| <b>RESULTADO COM CERTIFICADO</b>      | <b>(10.246.022,99)</b> | <b>(12.513.995,88)</b> |
| RECEITAS DO CERTIFICADO               | 22.713.345,01          | 22.028.842,12          |
| CUSTOS DO CERTIFICADO                 | 32.959.368,00          | 34.542.838,00          |
| <b>RESULTADO DO EXERCÍCIO</b>         | <b>3.028.560,00</b>    | <b>4.284.140,00</b>    |

**Tabela 1– Demonstração do Resultado da PUC/Rio, com aplicação do modelo proposto – Exercícios de 2000/2001**

| <b>FACULDADES CATÓLICAS - PUC/RIO</b>            |                        |                        |
|--------------------------------------------------|------------------------|------------------------|
| <b>DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO COM CERTIFICADO</b> |                        |                        |
| <b>DO PERÍODO DE 01/01 A 31/12</b>               |                        |                        |
|                                                  | 2001                   | 2000                   |
| <b>RECEITAS DO CERTIFICADO</b>                   |                        |                        |
| INSS                                             | 17.305.370,00          | 16.480.213,00          |
| COFINS                                           | 4.095.104,16           | 3.887.275,02           |
| C.SOCIAL                                         | 1.312.870,85           | 1.661.354,10           |
| <b>TOTAL RECEITAS</b>                            | <b>22.713.345,01</b>   | <b>22.028.842,12</b>   |
| <b>CUSTOS DO CERTIFICADO</b>                     |                        |                        |
| BOLSAS DE ESTUDO                                 | 21.951.178,00          | 21.268.838,00          |
| ASSISTÊNCIA SOCIAL                               | 11.008.190,00          | 13.274.000,00          |
| <b>TOTAL CUSTOS</b>                              | <b>32.959.368,00</b>   | <b>34.542.838,00</b>   |
| <b>RESULTADO DO EXERCÍCIO</b>                    | <b>(10.246.022,99)</b> | <b>(12.513.995,88)</b> |

**Tabela 2– Demonstração do Resultado com o Certificado da PUC/Rio, conforme o modelo proposto – Exercícios de 2000/2001**

Os resultados demonstram que, nos anos de 2000 e 2001, a PUC/Rio efetuou filantropia, haja vista a instituição ter aplicado R\$ 12.513.995,88 (doze milhões, quinhentos e treze mil, novecentos e noventa e cinco reais e oitenta e oito centavos) e R\$ 10.246.022,99 (dez milhões, duzentos e quarenta e seis mil, vinte e dois reais e noventa e nove centavos) nos anos de 2000 e 2001 respectivamente, a mais do que recebeu de benefícios, ou seja, isenção da seguridade social, no mesmo período.

#### **4. Conclusões**

Procuramos, ao longo deste trabalho, abordar o tema proposto de forma ampla e profunda, de modo a dar sustentação à solução proposta.

No que tange à questão problema, constatou-se que a Contabilidade pode apurar e evidenciar os resultados com o certificado de maneira a subsidiar a gestão das IESCEBAS, o governo e sociedade na tomada de decisão. A Contabilidade, como ciência, possibilita à sociedade, através dos seus instrumentos, conhecer a forma, como e onde os recursos estão sendo aplicados, desde que realizada de modo correto.

Acreditamos ter comprovado a hipótese levantada, posto que se pode confirmar que o certificado gera resultados e que podem ser apurados e evidenciados pela Contabilidade das IESCEBAS.

No que se refere ao objetivo geral estabelecido no capítulo inicial, conclui-se que foi plenamente atingido, haja vista que a proposta apresentada para a Demonstração de Resultado e também do Resultado do Certificado contribui significativamente para a melhoria das informações contábeis das IESCEBAS.

O modelo de demonstração de resultado reconhece as receitas e despesas de acordo com os princípios fundamentais de Contabilidade, principalmente no que diz respeito ao princípio da competência. O modelo permite que a instituição verifique como seria o resultado sem o certificado, e quais os impactos deste no patrimônio da entidade.

O resultado do certificado, da forma como foi apresentado, permite à sociedade e ao governo conhecer o quanto está se gastando com o que se deixou de recolher, se está ou não fazendo filantropia, e torna-se também um importante instrumento de marketing para as instituições, quando, é claro, investem mais do que estão obrigadas. Permite, igualmente, que os gestores conheçam através da Contabilidade qual é a real situação da instituição em determinado momento. O modelo permite conhecer o valor que a instituição tem que aplicar em beneficências, o quanto já aplicou e se está cumprindo o que está estabelecido em lei.

Ressalte-se, pois, a importância para a sociedade conhecer, de forma clara e transparente, o como, quando e onde estão sendo aplicados os recursos que deveriam ser repassados ao governo e que, no entanto, são confiados a essas entidades.

Através do presente estudo, pode-se constatar a necessidade de ampliação da pesquisa, principalmente no que diz respeito aos aspectos intangíveis gerados pelo certificado e também para que possa ser verificada qual a contribuição que essas instituições trazem para a sociedade, ou seja, se é vantagem ou não para o governo confiar a essas instituições a administração desses recursos ou, ainda, se haveria alternativas mais viáveis.

Cabe-nos, portanto, o papel de realizar estudos e pesquisas que possam validar ou não os instrumentos utilizados na dinâmica das organizações com o propósito de contribuirmos para uma maior valorização da Contabilidade no contexto social.

## 5. Referências Bibliográficas

BEUREN, Ilse Maria. Conceituação e contabilização do custo de oportunidade. *Caderno de Estudos FINECAFI*. nº 08, São Paulo, p. 1-12, abril de 1993.

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

\_\_\_\_\_. Decreto nº 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. Disponível em: <[wwwt.senado.gov.br/legbras/](http://wwwt.senado.gov.br/legbras/)>.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 4.499, de 4 de dezembro de 2002. Altera o Art. 3º do Decreto nº 2.536, de 6 de Abril de 1998. Disponível em: <[wwwt.senado.gov.br/legbras/](http://wwwt.senado.gov.br/legbras/)>.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da

Seguridade Social, institui Plano de Custeio e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/servlets/NJUR.Filtro?tipo=LEI&secao=NJUILEGBRAS&numLe...>> Acesso em: 24 jan. 2002.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC nº 750/1993. In: CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. *Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade*. Brasília, CFC, 1999.

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

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. *Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade*. Brasília: CFC, 1999.

EQUIPE DE PROFESSORES FEA/USP. *Contabilidade introdutória*. 9 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDÁ, Michael F. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.

HORNGREN, Charles T. *et al.* *Contabilidade de Custos*. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2000.

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

MARTINS, Gilberto de Andrade; LINTZ, Alexandre. *Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso*. São Paulo: Atlas, 2000.

MAURO, Carlos Alberto. *Preço de transferência baseado no custo de oportunidade: Um instrumento para promoção da eficácia empresarial*. 1991. 204 p. Dissertação de Mestrado em Controladoria e Contabilidade – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo.

POPPER, Karl. *A lógica da pesquisa científica*. 9. ed. São Paulo: Cultrix, 1993.

SILVA, Alexandre dos Santos. *Análise das formas de reconhecimento da receita na contabilidade: Um enfoque no conceito econômico de lucro*. 2000. 308 p. Dissertação de Mestrado em Gestão Universitária – Instituto de Estudos e Projetos de Educação Superior da Universidade São Marcos. São Paulo.