

**FUCAPE FUNDAÇÃO DE PESQUISA E ENSINO**

**IAN BLOIS PINHEIRO**

**ANTECEDENTES E CONSEQUENTES DA CERTIFICAÇÃO DE  
ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL (CEBAS)**

**VITÓRIA  
2020**

**IAN BLOIS PINHEIRO**

**ANTECEDENTES E CONSEQUENTES DA CERTIFICAÇÃO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL (CEBAS)**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis – Nível Profissionalizante.

Orientadora: Prof. Dra. Márcia Juliana d'Angelo

**VITÓRIA  
2020**

**IAN BLOIS PINHEIRO**

**ANTECEDENTES E CONSEQUENTES DA CERTIFICAÇÃO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL (CEBAS)**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Aprovada em 30 de março de 2020.

**COMISSÃO EXAMINADORA**

---

**Profa. Dra. MARCIA JULIANA D'ANGELO**  
Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino

---

**Prof. Dr. SÉRGIO AUGUSTO PEREIRA BASTOS**  
Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino

---

**Prof. Dr. VALCEMIRO NOSSA**  
Fucape Fundação de Pesquisa e Ensino

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente, a Deus fonte de toda sabedoria e conhecimento.

Aos meus pais, pelo esforço e dedicação para proporcionar meus estudos. À minha família, pela abdicação do tempo e paciência, em especial a minha Irmã Bianca e aos meus filhos Miguel e Guilherme.

Aos amigos e Docentes do curso de Mestrado da FUCAPE, pela convivência e crescimento. Aos membros do Grupo S.A, pela amizade e companheirismo.

Aos amigos e Clientes da Blois e Oliveira Assessoria Contábil, pela parceria e companheirismo ao longo desse período.

À professora Silvana Nossa, por todos os ensinamentos e por ter colocado um anjo de Deus no meu caminho, a professora Marcia Juliana d'Angelo, que foi incansável em seus ensinamentos e orientações, com muita dedicação e amizade ao longo desse tempo.

“Quanto mais aumenta nosso conhecimento,  
mais evidente fica nossa ignorância”

(John F. Kennedy)

## RESUMO

Para compreender de forma holística os antecedentes e conseqüente da certificação CEBAS – Certificado de Entidades Beneficentes de Assistência Social, ou seja, aprofundar o entendimento destes fatores, foi conduzida uma pesquisa qualitativa-quantitativa descritiva, com foco no processo de certificação CEBAS. Foram utilizados dados primários a partir da aplicação de questionário e entrevistas semiestruturadas e dados secundários disponibilizados nos sites dos ministérios, como o Sistema de Certificação das Entidades Beneficentes de Assistência Social em Saúde, Educação e Assistência Social. Os dados foram compreendidos por meio da análise descritiva e da análise de *templates* (temas). As evidências indicam que há vulnerabilidades controláveis e não controláveis nos antecedentes a serem enfrentadas pelos atores sociais envolvidos com este processo de certificação CEBAS. As controláveis referem-se à evidenciação fiscal, contratação de auditoria externa e capacitação dos atores sociais. As não controláveis envolvem a insegurança jurídica e outras situações, principalmente no que se refere aos procedimentos e processos internos dos ministérios da saúde, educação e assistência social. As evidências também mostram a necessidade de reforçar o papel da auditoria externa, apesar das restrições orçamentárias das Organizações do Terceiro Setor - OTS, para assegurar maior confiabilidade no processo de certificação CEBAS e também para atuar como fator de retroalimentação e aprendizagem de todos os atores sociais envolvidos neste processo. No tocante aos efeitos desta certificação, a imunidade tributária ainda é um dos principais motivadores dos pedidos de concessão e renovação da certificação CEBAS, portanto, o efeito mais esperado. As evidências também mostram que algumas organizações não veem o valor dessa certificação para outros benefícios, como aumento da credibilidade e, por conseguinte, aumento da captação de recursos.

**Palavras-chave:** CEBAS; Terceiro Setor; ITG 2002.

## **ABSTRACT**

To understand the antecedents and consequent of CEBAS certification holistically - Certificate of Social Assistance Charities, that is, to deepen the understanding of these factors, descriptive qualitative-quantitative research was conducted, focusing on the CEBAS certification process. Primary data were used from the application of a questionnaire and semi-structured interviews and secondary data made available on the ministries' websites, such as the Certification System for Beneficiaries of Social Assistance in Health, Education and Social Assistance. The data were understood through descriptive analysis and analysis of templates (themes). The evidence indicates that there are controllable and uncontrollable vulnerabilities in the background to be faced by the social actors involved with this CEBAS certification process. Controllable ones refer to financial disclosure, hiring external auditors and training of social actors. The non-controllable ones involve legal uncertainty and other situations, especially concerning the internal procedures and processes of the ministries of health, education and social assistance. The evidence also shows the need to reinforce the role of external audit, despite the budgetary restrictions of the OTS, to ensure higher reliability in the CEBAS certification process and also to act as a feedback and learning factor for all social actors involved in this process. Regarding the effects of this certification, tax immunity is still one of the primary motivators of requests for the granting and renewal of CEBAS certification; therefore, the most expected effect. Evidence also shows that some organizations do not see the value of this certification for other benefits, such as increased credibility and, therefore, increased fundraising.

**Keywords:** CEBAS; Third sector; ITG 2002. Certification. Fund-raising.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>8</b>
<b>2 REVISÃO DA LITERATURA</b> .....	<b>11</b>
2.1 IMUNIDADES DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NO TERCEIRO SETOR ....	11
2.2 A GESTÃO CONTÁBIL APLICADA AO TERCEIRO SETOR .....	13
2.3 O PAPEL DA AUDITORIA INDEPENDENTE .....	15
2.4 A CERTIFICAÇÃO CEBAS .....	17
<b>3 METODOLOGIA</b> .....	<b>20</b>
3.1 COLETA DE DADOS E AMOSTRA .....	20
3.1.1 <b>Dados Quantitativos</b> .....	<b>21</b>
3.1.2 <b>Dados Qualitativos</b> .....	<b>22</b>
<b>4 ANÁLISE DOS DADOS</b> .....	<b>25</b>
4.1 ANTECEDENTES DA CERTIFICAÇÃO CEBAS .....	25
4.1.1 <b>Evidenciação Contábil</b> .....	<b>25</b>
4.1.2 <b>Capacitação e Profissionalização das OTS e Contadores</b> .....	<b>29</b>
4.1.3 <b>Auditoria Externa (Independente) nas OTS</b> .....	<b>31</b>
4.1.4 <b>Insegurança Jurídica</b> .....	<b>33</b>
4.1.5 <b>Outras Situações</b> .....	<b>34</b>
4.2 OS EFEITOS DA CERTIFICAÇÃO CEBAS .....	35
4.2.1 <b>Imunidade Tributária</b> .....	<b>35</b>
4.2.2 <b>Credibilidade das OTS</b> .....	<b>36</b>
4.2.3 <b>Captação de Recursos</b> .....	<b>37</b>
4.2.4 <b>Mudança Cultural</b> .....	<b>38</b>
<b>5 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS</b> .....	<b>40</b>
<b>6. CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>44</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>45</b>
<b>APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO DA PESQUISA</b> .....	<b>49</b>
<b>APÊNDICE B – ANÁLISE DE TEMPLATES (TEMAS)</b> .....	<b>53</b>

## Capítulo 1

### 1 INTRODUÇÃO

O objetivo dessa pesquisa é identificar os antecedentes e consequentes da obtenção e renovação da Certificação das Entidades Beneficentes de Assistência Social (CEBAS).

O terceiro setor é caracterizado no sentido mais amplo pelo seu desejo de promover a mudança social e de agir onde o setor público e privado não conseguem alcançar (Charles & Barragato, 2019; Khieng, 2014; Gidron, 2010). No Brasil, em 2017, este setor respondia por cerca de 1,4% do Produto Interno Bruto (PIB), representando aproximadamente R\$ 32 bilhões e 8% do PIB mundial ou cerca de (IBGP, 2017).

Neste cenário, milhares de instituições, que atuam nas áreas da saúde, educação e assistência social, possuem o Certificado de Entidades Beneficentes de Assistência Social (CEBAS), de acordo com o Fonif (2019). Trata-se de um certificado emitido pela união, concedido 'às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, legitimadas como entidade beneficente de assistência social' (Brasil, 1988). Desta forma, estas organizações têm o direito assegurado às imunidades tributárias.

Esta certificação, aparentemente, ainda gira em torno de um fator determinante para a sua obtenção: o atendimento aos requisitos da Interpretação Técnica Geral (ITG) 2002 (Beuren & Tamanini, 2009; Lima & Pereira, 2004). Contudo, trata-se de um segmento que envolve diversos *stakeholders* (Grizzle & Sloan, 2016; Costa & Pesci, 2016; Williams & Taylor, 2013) e, por conseguinte,

pressões por desempenho e maior responsabilização pelos resultados (*accountability*) (Boateng, Akamavi, & Ndoro, 2016; Grieco, Michelini, & Iasevoli, 2015).

Embora alguns estudos (Ramos & Klan, 2019; Tamer, Ohayon, & Pimenta (2017; Silva, Silva, & Pereira, 2017) mostrem que as OTS não estão em conformidade com as legislações contábeis aplicadas ao terceiro setor, este estudo argumenta que outros fatores podem impactar esta certificação. Além de ser necessário compreender as razões para o baixo índice de conformidade à norma ITG 2002. Um dos motivos pode estar atrelado à pouca utilização de auditorias independentes pelas OTS. Harris, Tate e Zimmerman (2018) mostraram a relevância deste serviço para assegurar e aumentar a credibilidade das OTS. Por isso, é relevante discutir de forma mais holística, as relações envolvendo a certificação CEBAS, em particular, ampliar a discussão dos seus antecedentes e consequentes.

No Brasil, no tocante à gestão contábil das OTS, Lima e Pereira (2004) já indicavam que a contabilidade pode apoiar a tomada de decisão, a gestão e a relação entre as instituições de ensino superior com CEBAS. Este último estudo, contudo, contempla legislações revogadas de ensino superior. Apesar de que Beuren e Tamanini (2009) terem mostrado que a maioria das instituições de ensino superior catarinenses não conseguiram a renovação do CEBAS devido à incapacidade de comprovar uma aplicação mínima de 20% em ações de beneficência. O estudo de Fagundes, Silva e Silva (2014) aborda o panorama normativo-contextual de diversas certificações. Entretanto, trata-se de uma pesquisa qualitativa comparativa entre as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), Utilidade Pública Federal (UPF), extinta em 2014, e CEBAS. Tamer, Ohayon e Pimenta (2017) constataram que OTS cariocas, que possuem o

CEBAS, apresentam baixos níveis de evidenciação, evitando inclusive, a divulgação nos seus websites. Ou seja, trata-se de estudos brasileiros com amostras restritas, circundadas a contextos específicos.

Esta pesquisa contribui para a literatura da contabilidade e da gestão das organizações do terceiro setor com um modelo conceitual holístico baseado (i) nos eventos antecedentes à solicitação da certificação (evidenciação contábil, capacitação e profissionalização das OTS e contadores, auditoria externa, insegurança jurídica e outras situações) e (ii) nos efeitos da certificação CEBAS após o seu deferimento (imunidade tributária, credibilidade das OTS, captação de recursos e mudança cultural) da certificação CEBAS.

Também contribui ao aprofundar o entendimento das vulnerabilidades controláveis e não controláveis ao longo desse processo, bem como da pouca relevância e utilidade que esta certificação pode ter para a captação de recursos, uma vez que os gestores das OTS só querem a imunidade tributária, perdendo oportunidades de aumentar a quantidade de doadores, nos níveis individual e organizacional.

## Capítulo 2

### 2 REVISÃO DA LITERATURA

#### 2.1 IMUNIDADES DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NO TERCEIRO SETOR

As entidades beneficentes de assistência social fazem parte do terceiro setor, tendo como objetivo realizar suas finalidades estatutárias, atuando como agentes de transformação da sociedade e provocando mudanças comportamentais, educacionais e de saúde (Bósio & Giollo, 2006). Mesmo não sendo uma organização governamental, mas desenvolvendo atividades sociais, as organizações recebem incentivos públicos como imunidades e isenções fiscais. Porém, há uma diferença entre a imunidade e isenção tributária. A imunidade está prevista na Constituição Brasileira (Brasil, 1988), enquanto a isenção é concedida por meio de lei infraconstitucional. O crédito tributário existe, mas é excluído por um benefício legal. Desta forma, na imunidade, não há fato gerador do tributo (Bontempo & Valadão, 2016; Falcão, 1961).

Segundo a Constituição Brasileira, ‘as entidades beneficentes de assistência social que obedecem às exigências estabelecidas em lei são isentas das contribuições para a seguridade social’ (Brasil, 1988). Já a jurisprudência da constituição do Supremo Tribunal Federal (STF) não considera isenção, como descrito no texto constitucional (STF, 1996). No entanto, foi levado ao STF, a ação direta de constitucionalidade 2.028 (Brasil, 2000), questionando qual lei deveria ser observada para a garantia de tais direitos. Diante deste impasse, nesta pesquisa, são adotados os mesmos critérios dos ministérios certificadores.

Impasse à parte, obter e manter o CEBAS significa que as OTS podem continuar a usufruir das imunidades sobre o pagamento das contribuições destinadas à seguridade social, a saber: como a cota patronal do INSS, contribuição para financiamento da seguridade social (COFINS), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e o Programa de Integração Social (PIS) sobre a folha de pagamento. Além de poderem receber subvenções públicas e transferências governamentais (Brasil, 1988).

No Brasil, em 2014, a arrecadação previdenciária anual foi de aproximadamente 348 bilhões de reais. As instituições filantrópicas obtiveram neste mesmo período menos de 3% de isenções tributárias, o equivalente a R\$10 bilhões. Foram atendidos mais de 2 milhões de alunos em projetos sociais, 3.6 milhões de internações no sistema único de saúde e 4.8 milhões de vagas em escolas filantrópicas (FONIF, 2015).

Para o atendimento aos itens referentes às demonstrações contábeis é exigido a apresentação do Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstração dos Fluxos de Caixa e Notas Explicativas sendo todas as demonstrações do ano anterior a solicitação e devidamente assinadas pelo representante legal da instituição e pelo profissional da contabilidade, com registro no Conselho Regional de Contabilidade (Mec, 2019).

Em particular, o Ministério do Desenvolvimento Social certifica as entidades sociais da área da assistência social, sendo o atendimento gratuito, umas das principais exigências. Já o Ministério da Saúde atua na certificação das entidades que prestam serviços na área da saúde e que tenham um mínimo de 60% dos seus atendimentos prestados ao sistema único de Saúde (SUS). Na área da educação,

que será o foco do presente estudo, o Ministério da Educação (MEC) atua na certificação das instituições educacionais que concedem, na educação básica, uma bolsa de estudo 100% gratuita para cada cinco alunos pagantes e, na educação superior, o mesmo quantitativo, para os alunos que atendam o Programa Universidade para Todos (PROUNI). Caso a instituição educacional não adote o PROUNI, o quantitativo é uma bolsa de estudo para cada quatro alunos pagantes. Todas as certificações estão em consonância com a Lei 12.101/2009 (Brasil, 2009).

## 2.2A GESTÃO CONTÁBIL APLICADA AO TERCEIRO SETOR

A relevância da contabilidade ancora-se na informação e no conteúdo informativo oriundos das suas práticas contábeis, que podem fornecer suporte ao processo decisório de seus *stakeholders* (Boina & Macedo, 2018; Lima & Pereira, 2004). Neste sentido, as demonstrações contábeis das OTS auxiliam na comunicação e na responsabilização pelos resultados (*accountability*) para seus *stakeholders* (Yetman & Yetman, 2004), interessados na eficiência do cumprimento de suas missões sociais (Barragato, 2019). Por exemplo, no deferimento das suas contas pelos entes fiscalizadores (Ramos & Klann, 2019).

Para isso, no Brasil, a contabilidade aplicada ao terceiro setor segue as normas da Interpretação Técnica Geral (ITG) 2002, que estabelece os procedimentos e critérios técnicos para os registros e demonstrações contábeis das OTS. Aplica-se também as Normas Brasileiras de Contabilidade para as microempresas e empresas de pequeno porte ou as normas completas nos aspectos não abordados pela ITG 2002 (CFC, 2012).

Assim, as normas contábeis aplicadas às OTS apresentam algumas diferenças em comparação às normas aplicadas às demais organizações. De fato,

Silva, Silva e Pereira (2017) constataram que os erros encontrados nas demonstrações contábeis estão vinculados à utilização das regras contábeis gerais e não às específicas, conforme as exigências da ITG 2002, evidenciadas na Figura 1.

Ramos e Klan (2019) também constataram que as OTS não estão em conformidade com as legislações contábeis aplicadas ao terceiro setor, apresentando um baixo índice de qualidade das informações contábeis. Por conseguinte, seus relatórios possuem baixa relevância para os *stakeholders*, em particular, para os entes fiscalizadores. Não são utilizados como instrumentos de prestação de contas para maior transparência na utilização e manutenção de suas imunidades tributárias e recursos financeiros.

Além disso, há uma relação entre o tamanho da empresa e suas divulgações, empresas de maior porte são capazes de melhor gerenciar os gastos com divulgação, sendo mais suscetíveis à visão de mercado para atrair com mais eficiência uma quantidade significativa de recursos a custos menores (Santos, Ponte, & Mapurunga, 2014). Assim, este estudo argumenta, de forma análoga, que o tamanho das OTS pode influenciar o nível de divulgação das demonstrações contábeis. Por conseguinte, afetar, por exemplo, o número de indeferimentos da Certificação CEBAS na área da Educação. O tamanho da organização tem influência no *disclosure* de informações de empresas japonesas listadas na bolsa de valores de Tokyo (Romero, Ruiz, & Fernandez-Feijoo, 2019; Cooke, 1992).

Normas	Exigências	Item da ITG 2002
Balanço Patrimonial	A conta capital deve ser substituída pela conta Patrimônio Social; as palavras lucro ou prejuízo devem ser substituídas por superávit ou déficit do período.	23
Demonstração do	As palavras lucro ou prejuízo devem ser substituídas por superávit ou	23 e 24

Resultado do Período	déficit do período; destacar as informações de gratuidade concedidas e serviços voluntários obtidos; e divulgadas por tipo de atividade.	
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	As palavras lucro ou prejuízo devem ser substituídas por superávit ou déficit do período.	23
Demonstração do Fluxo de Caixa	As palavras lucro ou prejuízo devem ser substituídas por superávit ou déficit do período; as doações devem ser classificadas nos fluxos das atividades operacionais.	23 e 25
Notas Explicativas	<p>Contexto operacional da entidade, incluindo a natureza social e econômica e os objetivos sociais.</p> <p>Os critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos.</p> <p>Relação dos tributos objeto de renúncia fiscal.</p> <p>As subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções.</p> <p>Os recursos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes de tais recursos.</p> <p>Os recursos sujeitos a restrição ou vinculação por parte do doador.</p> <p>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.</p> <p>As taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações em longo prazo.</p> <p>Informações sobre os seguros contratados.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>Segregar os atendimentos com recursos próprios dos demais atendimentos realizados pela entidade.</p> <p>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.</p> <p>A entidade deve demonstrar, comparativamente, o custo e o valor reconhecido quando este valor não cobrir os custos dos serviços prestados.</p>	27

**Figura 1: Regras contábeis das entidades sem fins lucrativos.**

Fonte: Elaborado pelo autor, adaptado de CFC (2012, p. 3-4).

## 2.3 O PAPEL DA AUDITORIA INDEPENDENTE

O objetivo principal da auditoria independente é verificar se a gestão atua em consonância com os interesses dos *stakeholders* (Toms, 2019; Brown, 1962). A auditoria é apontada por Street e Gray (2002) como expressivamente vinculada a uma maior consonância com as normas contábeis. Raffournier (1995) já indicava

que a realização de auditoria está vinculada ao crescimento da divulgação espontânea.

Em muitas instituições, a decisão de auditar as demonstrações contábeis é feita de maneira voluntária, por considerar as vantagens da realização da auditoria frente aos seus custos. Assim, os gestores podem utilizar a auditoria externa como um mecanismo de controle para diminuir os riscos. Contudo, a maioria das organizações de pequeno e médio porte não possuem disponibilidade financeira para a realização de auditorias independentes (Carrera & Trombetta, 2018). Uma pequena parte das organizações sem fins lucrativos não contrata auditorias, devido à dificuldade financeira (Burks, 2015).

Os estudos de Garven e Parsons (2018) identificaram que nas organizações do terceiro setor, o acompanhamento de auditores externos afeta a qualidade dos relatórios financeiros. O fato de não terem finalidades lucrativas não as distancia de possíveis conflitos de agência. Também mostraram que auditores com contratos superiores a três anos podem ter sua independência comprometida o que também pode afetar a qualidade das demonstrações. Para Palmer (2008), a qualidade da divulgação é mais significativa em organizações que realizam auditorias independentes. Tate (2007) sugere que empresas de auditoria de grande porte oferecem auditorias de maior qualidade devido terem mais recursos para treinamento de seus funcionários e tem uma maior base de clientes, dessa forma sendo mais independentes.

## 2.4 A CERTIFICAÇÃO CEBAS

A instituição protocola o pedido de concessão ou renovação no ministério na qual possui atividade preponderante, com toda a documentação necessária para o pedido de acordo com a Lei 12.101/2009 (Brasil, 2009).

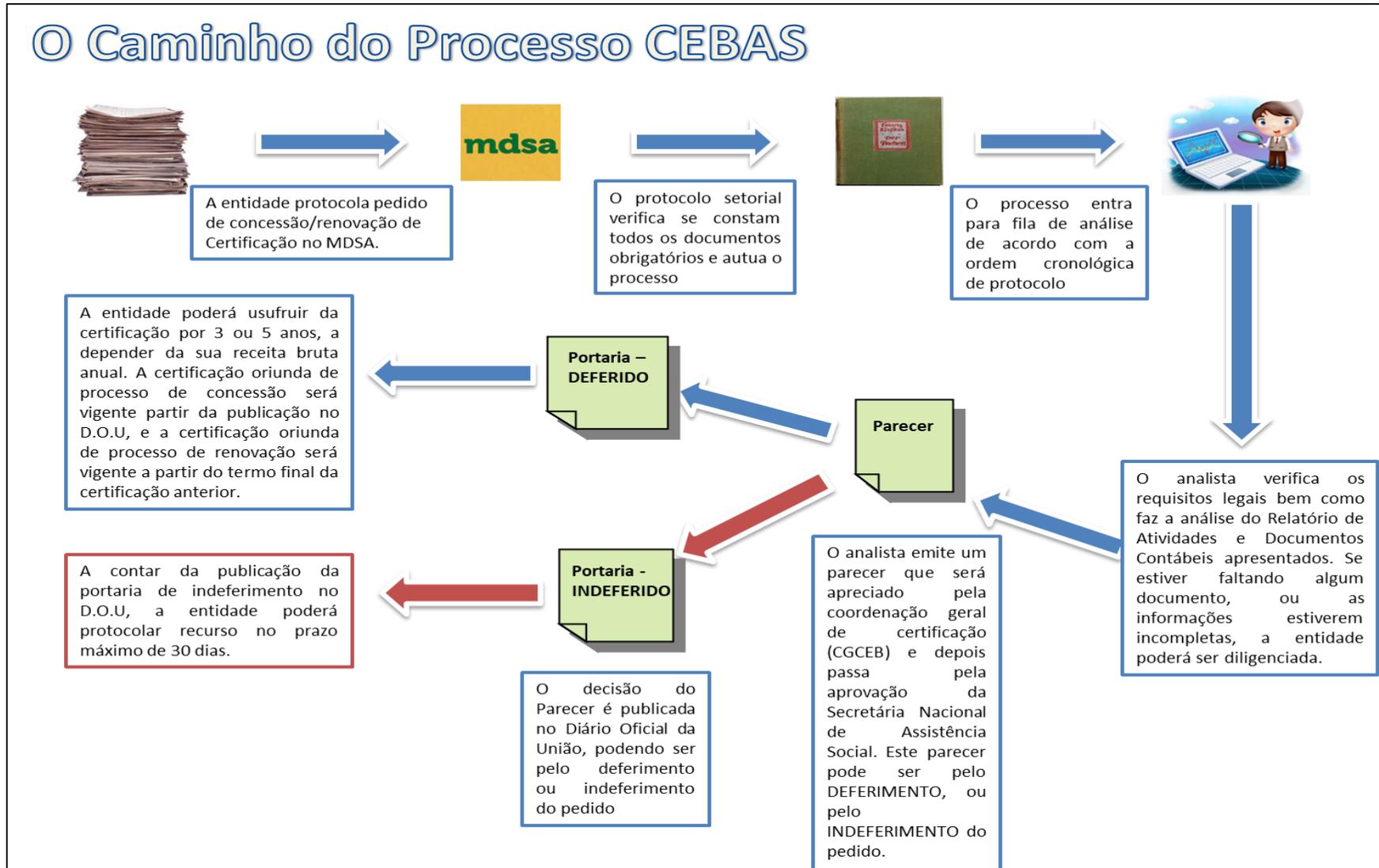
O Ministério da Cidadania certifica as entidades da área da assistência social, sendo o atendimento gratuito, umas das principais exigências. Já o Ministério da Saúde atua na certificação das entidades que prestam serviços na área da saúde e que tenham um mínimo de 60% dos seus atendimentos prestados ao Sistema Único de Saúde (SUS). Na área da educação, o Ministério da Educação (MEC) atua na certificação das instituições educacionais, que concedem, na educação básica, uma bolsa de estudo 100% gratuita para cada cinco alunos pagantes e, na educação superior, o mesmo quantitativo, para os alunos que atendam o Programa Universidade para Todos (Prouni). Caso a instituição educacional não adote o Prouni, o quantitativo é uma bolsa de estudo para cada quatro alunos pagantes. Todas as certificações estão em consonância com a Lei 12.101/2009 (Brasil, 2009).

Após a recepção da documentação nos ministérios, é realizada a análise do processo, que segue uma ordem cronológica dos protocolos. O analista verifica o atendimento aos requisitos legais, como os relatórios de atividades e demonstrações contábeis. Na ausência de algum documento, a entidade poderá ser diligenciada para complementação.

Após esta análise, ocorre a emissão de um parecer que pode ser pelo deferimento ou pelo indeferimento. Se deferido, a instituição poderá usufruir da certificação de três a cinco anos, dependendo do seu faturamento. Caso a parecer

seja pelo indeferimento, a organização poderá protocolar recurso no prazo de 30 dias.

A Figura 2 ilustra este processo no Ministério da Cidadania.



**Figura 2:** Processo de certificação CEBAS  
 Fonte: Site do Ministério da Cidadania (2019)

## **Capítulo 3**

### **3 METODOLOGIA**

Para compreender de forma holística os antecedentes e conseqüente da certificação CEBAS, ou seja, aprofundar o entendimento destes fatores, foi conduzida uma pesquisa qualitativa-quantitativa descritiva, com foco no processo de certificação CEBAS. O objetivo foi compreender como este fenômeno organizacional ocorre ao longo das interações diárias entre dois atores sociais principais: as OTS e os contadores (Godoy, 1995). E, visando compreender melhor estas interações entre as OTS e os processos e atividades envolvendo o cumprimento dos requisitos da ITG 2002, foi conduzida uma pesquisa quantitativa, visando também abranger uma amostra maior.

#### **3.1 COLETA DE DADOS E AMOSTRA**

A população abrange as OTS que possuem processo de certificação CEBAS nos ministérios da Educação, Saúde e Cidadania. Foram utilizados dados primários a partir da aplicação de questionário e entrevistas semiestruturadas e dados secundários de arquivos disponibilizados nos sites dos ministérios, como o Sistema de Certificação das Entidades Beneficentes de Assistência Social em Saúde, Educação e Assistência Social, cartilhas com explicações do processo disponíveis nos sites dos ministérios, legislações pertinentes ao tema.

### 3.1.1 Dados Quantitativos

Para o levantamento dos dados quantitativos, foi solicitado aos ministérios certificadores, com base na lei de acesso à informação, as organizações que possuem processos de certificação CEBAS. Como estes dados não foram disponibilizados, sob a alegação de informações com sigilo fiscal, foi criada uma base de dados a partir do número do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) e do endereço eletrônico constante no cadastro no site da Receita Federal das organizações certificadas. Desta forma, foram catalogados 542 OTS.

Foi elaborado um questionário com 39 perguntas elaboradas e adaptadas ao terceiro setor a partir dos estudos de Santos, Ponte e Mapurunga (2014) e Ramos e Klann (2019). As respostas são do tipo binárias (sim/não) e categóricas. No e-mail constam explicações sobre a pesquisa e finalidade do questionário, orientação sobre o preenchimento e garantia da confidencialidade das informações fornecidas (vide Apêndice A). Este questionário foi disponibilizado no aplicativo *Google Forms* e distribuído por meio de e-mail para as 542 OTS. Foram recebidas 39 respostas válidas, um retorno de 7%.

Deste total, 37% obtiveram a certificação CEBAS, 16% tiveram o processo indeferido, devido à não conformidade à Lei 12.101/2009 (Brasil, 2009), 21% ainda está em processo de análise e 26% disseram que, embora a certificação se aplique à instituição, nunca fora solicitado. Quanto à natureza jurídica, 86% são associações e 14% são entidades religiosas e quanto à área de atuação, 64% estão na educação, 29% na assistência social e 7% na saúde. Quanto ao tamanho das instituições, pelo critério de quantidade de empregados, 50% têm mais de 100 empregados, configurando empresas grandes, 29% têm até 99 empregados,

configurando empresas médias e 21% até 19 empregados, caracterizando pequenas organizações (Sebrae, 2019). Quanto ao tamanho das instituições, pelo critério de faturamento, 71% tem faturamento anual superior a R\$ 4,8 milhões (Brasil, 2009).

### **3.1.2 Dados Qualitativos**

As entrevistas semiestruturadas foram realizadas com profissionais – contadores, advogados, assistentes sociais e auditores – que atuam em entidades do terceiro setor como colaboradores internos e consultores, distribuídos em sete unidades da federação, tendo a participação de representantes de todas as regiões do Brasil, conforme a Tabela 1. Deste total, 18 entrevistas foram com profissionais que atuam diretamente com organizações com a certificação CEBAS e uma entrevista com um Promotor de Justiça que participa como entidade de fiscalização das organizações.

No total, os entrevistados atuam com 1.084 instituições do terceiro setor, sendo mais de 95% instituições certificadas com o CEBAS. Quanto ao perfil dos entrevistados, 59% são do sexo masculino, 41% com formação em contabilidade, 29% com formação jurídica, 17% com formação em serviço social e 13% com outras formações acadêmicas.

Já a análise de dados foi realizada através de uma categorização, com a técnica de *Template Analysis* de King (2004). Essa técnica possibilita a criação de hierarquias de assuntos de forma ilimitada e ajustável, podendo as codificações emergirem dos dados e também da literatura.

TABELA 1: RELAÇÃO DOS ENTREVISTADOS

Entrevistado	Estado	Idade	Sexo	Formação Acadêmica	Cargo	Quantidade de OTS representadas
#1	Pará	47	Feminino	Contadora	Gerente Contábil	17
#2	Ceará	42	Masculino	Contador	Sócio Auditor	18
#3	Distrito Federal	44	Feminino	Economista	Coordenadora administrativa	1
#4	Pará	35	Feminino	Serviço Social	Assistente Social	1
#5	Minas Gerais	41	Feminino	Analista de Sistemas	Coordenadora de TI	4
#6	São Paulo	48	Masculino	Advogado e Contador	Presidente do Conselho de Administração e Sócio Fundador	400
#7	Pará	32	Masculino	Contador	Contador	1
#8	Rio Grande do Sul	74	Masculino	Contador	CEO	276
#9	Distrito Federal	43	Feminino	Advogada	Advogada da Carteira do Terceiro Setor	50
#10	Espírito Santo	35	Masculino	Assistente Social	Superintendente	1
#11	São Paulo	49	Masculino	Contador e Engenheiro civil	Sócio-Diretor	120
#12	Distrito Federal	57	Masculino	Bacharel em Direito	Procurador de Justiça	0
#13	São Paulo	49	Masculino	Advogado	Sócio Titular	7
#14	Distrito Federal	43	Masculino	Advogado	Sócio Titular	50
#15	Pará	51	Feminino	Administradora	Coordenadora financeira	6
#16	Pará	43	Masculino	Contador	Contador	15
#17	Ceará	44	Feminino	Assistente social	Sócia - Consultora	8
#18	Espírito Santo	30	Feminino	Contador	Gerente	109

Fonte: Elaborado pelo pesquisador

Dessa maneira foram criados dois códigos de primeiro nível dos objetivos da pesquisa: antecedentes da obtenção e renovação da certificação CEBAS e efeitos da obtenção e renovação da certificação CEBAS. Para o código antecedentes da

obtenção e renovação da certificação CEBAS, emergiram cinco códigos de segundo nível, 12 códigos de terceiro nível, 39 códigos de quarto nível e oito códigos de quinto nível. Para o código efeitos da obtenção e renovação da certificação CEBAS, surgiram quatro códigos de segundo nível, oito códigos de terceiro nível, cinco códigos de quarto nível e sete códigos de quinto nível. A Figura 3 mostra parcialmente esses códigos. O detalhamento se encontra no Apêndice B.

Códigos de 1º Nível	Códigos de 2º Nível	Códigos de 3º Nível
ANTECEDENTES DA OBTENÇÃO E RENOVAÇÃO DA CERTIFICAÇÃO CEBAS	Evidenciação contábil	Dificuldade no levantamento das informações contábeis Não atendimento aos requisitos mínimos da ITG 2002 e de contabilidade Divergência entre os relatórios e as atividades executadas
	Capacitação e profissionalização dos envolvidos	Falta de profissionalização da gestão e de capacitação dos envolvidos com a certificação CEBAS nas OTS
	Relevância da auditoria externa (independente) nas OTS	Papel da auditoria externa Benefícios da auditoria externa Critérios para a contratação de serviços de auditoria externa
	Insegurança jurídica	Mudanças legislativas nesse assunto
	Outras situações	Lentidão do processo Não recebimento do processo pelos ministérios Inutilização das informações e documentos contábeis Tomada de decisão indevida
EFEITOS DA OBTENÇÃO E RENOVAÇÃO DA CERTIFICAÇÃO CEBAS	Imunidade tributária	Benefícios Tributários
	Maior credibilidade das OTS	Tratamento diferenciado junto ao poder público Formação de parcerias público-privadas Melhoria da Imagem da instituição Segurança aos mantenedores são estrangeiros
	Impactos na captação de recursos	Benefícios / influência do CEBAS Pouca influência do CEBAS
	A mudança cultural	Mudança do papel do contador

**Figura 3: Resumo da análise de *Templates* (Temas)**

Fonte: Dados da pesquisa; elaborado pelo autor

## **Capítulo 4**

### **4 ANÁLISE DOS DADOS**

#### **4.1 ANTECEDENTES DA CERTIFICAÇÃO CEBAS**

##### **4.1.1 Evidenciação Contábil**

No caso das OTS, a evidenciação fiscal diz respeito ao cumprimento das normas e exigências contábeis constantes na ITG 2002. Nesta pesquisa, 39 OTS, cujo processo de certificação ainda se encontra em análise pelos ministérios, tenha sido indeferido ou deferido, cumprem cerca de 80% dessas exigências, conforme mostrado na Tabela 2.

Já os motivos para o não cumprimento desta legislação são seis: dificuldade no levantamento das informações contábeis; registro incorreto das ações/atividades das OTS; divergência entre os relatórios e as atividades executadas; não atendimento aos requisitos mínimos da ITG 2002 e requisitos básicos de contabilidade; não observância das normas do CFC.

A dificuldade no levantamento das informações contábeis envolve as questões contábeis, o cruzamento dos dados das instituições com os dados sociais, e falhas nas elaborações das demonstrações contábeis, segundo o entrevistado #02. Também tem a ver com a formatação do processo por causa de dados contábeis, principalmente no cruzamento de informações da contabilidade com os dados do serviço social. O entrevistado #05 entende que se trata de processo muito complexo, principalmente em organizações com filiais que precisam enviar os dados para a matriz. Além disso, segundo o entrevistado #16, falta histórico contábil e os

estatutos estão em desacordo com a legislação. Para o entrevistado #08, 'o mais difícil é adequação do sistema contábil ao atendimento da legislação específica. Os demonstrativos contábeis têm o foco na legislação social e não fiscal'.

**TABELA 2: ANÁLISE DESCRITIVA**

		n = 39	Média	Desvio Padrão
Balanço patrimonial	1. A entidade apresenta na estrutura do BP a subdivisão dos grupos de ativo e passivo em circulante e não circulante?		0,974	0,160
	2. A entidade registra o valor do superávit ou déficit do exercício em conta própria do BP?		0,974	0,160
	3. A Instituição elabora o Balanço Patrimonial (BP)?		0,949	0,223
	4. A organização registra os recursos de convênios em contas próprias de ativo e passivo?		0,949	0,223
	5. No BP, está evidente o grupo do Patrimônio Líquido da organização?		0,846	0,366
	<b>Média</b>		<b>0,938</b>	<b>0,227</b>
Demonstração do Resultado do Exercício	6. A organização utiliza o regime de competência para o registro dos fatos contábeis?		0,974	0,160
	7. A Instituição elabora a DRE?		0,923	0,270
	8. A demonstração apresenta o resultado (superávit ou déficit) do período?		0,846	0,366
	9. As receitas estão classificadas por programas/atividades de geração de receita?		0,846	0,366
	10. Os custos e despesas estão apresentados por programas/atividades?		0,821	0,389
	11. As receitas são subdividas em receitas com ou sem restrições?		0,795	0,409
	12. O Registro das doações recebidas são feitos em qual grupo de contas?		0,641	0,486
	13. Os Serviços voluntários são registrados?		0,513	0,506
	<b>Média</b>		<b>0,795</b>	<b>0,369</b>
Demais demonstrações contábeis	14. A instituição elabora a Demonstração de Fluxo de Caixa?		0,923	0,270
	15. A instituição elabora a Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)?		0,872	0,339
	16. Qual o método de elaboração da Demonstração de Fluxo de Caixa?		0,359	0,486
	<b>Média</b>		<b>0,718</b>	<b>0,365</b>
Notas Explicativas	17. A Instituição elabora as Notas Explicativas?		0,949	0,223
	18. Apresenta o contexto operacional da entidade, incluindo a natureza social, econômica e os objetivos sociais?		0,897	0,307
	19. Apresenta os critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos?		0,872	0,339
	20. Divulga a norma contábil que é utilizada para determinação das práticas contábeis?		0,846	0,366
	21. São divulgados os critérios e procedimentos do registro contábil de depreciação, amortização e exaustão do ativo imobilizado, devendo ser observada a obrigatoriedade do reconhecimento com base em estimativa de sua vida útil?		0,846	0,366
	22. Está presente nas notas explicativas a declaração de conformidade com as normas, interpretações e comunicados técnicos do Conselho Federal de Contabilidade?		0,821	0,389
	23. As renúncias fiscais relacionadas com a atividade são		0,769	0,427

evidenciadas nas demonstrações contábeis como se fosse a obrigação devida?		
24. Nas Notas Explicativas são divulgadas as informações relacionadas às gratuidades concedidas e serviços voluntários obtidos por tipo de atividade?	0,769	0,427
25. Apresenta o resumo das políticas contábeis?	0,744	0,442
26. No resumo das políticas contábeis, a entidade divulga as bases de mensuração e outras políticas contábeis utilizadas que sejam relevantes?	0,744	0,442
27. É apresentada a segregação dos atendimentos com recursos próprios dos demais atendimentos realizados pela entidade?	0,744	0,442
28. Dispõe de informações de suporte de itens das demonstrações pela ordem e com rubricas que são apresentadas?	0,718	0,456
29. Demonstrem as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções?	0,718	0,456
30. São apresentadas todas as gratuidades praticadas de forma segregada, destacando aquelas que devem ser utilizadas na prestação de contas aos órgãos governamentais?	0,692	0,468
31. Demonstrem as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções?	0,615	0,493
	<b>Média</b>	<b>0,783</b>
	<b>Média geral</b>	<b>0,805</b>
		<b>0,403</b>
		<b>0,362</b>

Fonte: Dados da pesquisa; elaborado pelo autor, a partir dos estudos de Santos, Ponte e Mapurunga (2014) e Ramos e Klann (2019).

Notas: Pergunta 13: Por um valor simbólico ou valor real de mercado (1). Não fazemos registro de serviços voluntários (0); Pergunta 12: Receitas operacionais (1); Receitas não operacionais (0); Pergunta 16: Direto (1); indireto (0).

Já os motivos para o não cumprimento desta legislação são seis: dificuldade no levantamento das informações contábeis; registro incorreto das ações/atividades das OTS; divergência entre os relatórios e as atividades executadas; não atendimento aos requisitos mínimos da ITG 2002 e requisitos básicos de contabilidade; não observância das normas do CFC.

A dificuldade no levantamento das informações contábeis envolve as questões contábeis, o cruzamento dos dados das instituições com os dados sociais, e falhas nas elaborações das demonstrações contábeis, segundo o entrevistado #02. Também tem a ver com a formatação do processo por causa de dados contábeis, principalmente no cruzamento de informações da contabilidade com os dados do serviço social. O entrevistado #05 entende que se trata de processo muito

complexo, principalmente em organizações com filiais que precisam enviar os dados para a matriz. Além disso, segundo o entrevistado #16, falta histórico contábil e os estatutos estão em desacordo com a legislação. Para o entrevistado #08, 'o mais difícil é adequação do sistema contábil ao atendimento da legislação específica. Os demonstrativos contábeis têm o foco na legislação social e não fiscal'.

O não atendimento aos requisitos mínimos da ITG 2002 e da contabilidade, que acarreta o registro incorreto das ações/atividades das OTS como a escrituração contábil. Para os entrevistados #14 e #17, existe uma fragilidade considerável na escrituração contábil das instituições. A contabilidade de algumas instituições normalmente é feita por contadores que fazem o registro pelo caixa. Outras não fazem a segregação da contabilidade por atividade. O entrevistado #14, por exemplo, já participou de eventos onde os representantes dos ministérios da educação e da cidadania informaram que aproximadamente 60% dos indeferimentos dos certificados são motivados por erros de escrituração contábil.

Por um lado, muitas instituições cumprem todos os trâmites da Lei 12.101/2009 (Brasil, 2009). Por outro lado, não observam as normas do CFC, gerando fragilidades na Receita Federal do Brasil e nos ministérios, ou seja, a entidade presta o serviço, mas por um problema contábil não consegue usufruir do benefício tributário (entrevistado #06). Segundo o entrevistado #11, 'um determinado custo do projeto não é identificado de maneira correta, vital para o projeto, e essa informação não é contemplada de maneira correta nas demonstrações'.

Também envolve a apuração dos resultados pelo regime por caixa, ausência de declarações como notas explicativas, falta de segregação das demonstrações contábeis (entrevistado #17). Há também o uso indevido de terminologias da área comercial, não usadas pelas instituições do terceiro setor, como "Lucros" e

“Prejuízos”, nas demonstrações contábeis, mostrando falta de conhecimento da norma específica.

A divergência entre os relatórios e as atividades executadas dizem respeito à falta de organização das instituições, impactando a coleta das informações necessárias para elaboração dos relatórios de atividades, segundo o entrevistado #09. Por exemplo, nas OTS de educação, os problemas envolvem a seleção irregular de alunos bolsistas (entrevistado #14). Nas OTS de saúde, é a irregularidade com o Sistema Único de Saúde (SUS,) não atingindo o percentual necessário (entrevistados #09 e #14). Nas OTS de assistência social, o principal problema é a preponderância das atividades. (#14). As OTS têm dificuldade de relatarem o que fazem, ou seja, comprovar as atividades, bem como os resultados, refletindo nas prestações de contas, que não são claras o suficiente para que o órgão controlador possa verificar se a instituição cumpriu seus objetivos, de acordo com o entrevistado #12. Estas dificuldades geram divergências entre o balanço patrimonial e os dados do serviço social enviados aos ministérios, conforme relatado pelo entrevistado #04.

#### **4.1.2 Capacitação e Profissionalização das OTS e Contadores**

A falta de profissionalização da gestão e de capacitação dos envolvidos com a certificação CEBAS nas OTS é um dos motivos dos indeferimentos das instituições que possuem a certificação, para o entrevistado #08. Falta gestão contábil nas OTS. Por exemplo, muitas vezes, os hospitais possuem uma equipe médica de excelente qualidade e equipamentos de última geração, mas a equipe contábil não acompanha a realidade da instituição, ou seja, há um distanciamento entre os setores da contabilidade e do serviço social nas OTS, segundo o entrevistado #02. No mesmo

sentido, o entrevistado #17 relata que a falta de capacitação da equipe técnica nas OTS, atrapalha os relatórios contábeis. Por causa de erros de informações, as inconsistências das informações são muito grandes, verificados somente por ocasião do cruzamento de informações.

Foco restrito na gestão social e não na administrativa. Na essência, todas são de interesse público social, mas como o foco não está na gestão, os processos administrativos passam despercebidos. Por exemplo, muitos perdem os prazos de renovação das diretorias porque não estão atentos às questões formais e, sim, à prática social (entrevistado #11).

Falta conhecimento e há pouca capacitação dos contadores, que alegam desconhecimento da legislação do terceiro setor, acarretando a falta de demonstrações contábeis obrigatórias, como as notas explicativas. O entrevistado #13 relatou que, às vezes, o contador é muito bom para fazer contabilidade de comércio em geral, mas não conhece a norma ITG 2002. Na maioria das vezes, não se observa as normas do CEBAS; somente as normas contábeis gerais. Segundo o entrevistado #1, em um processo junto à previdência social, entidade tinha atividades preponderantemente religiosas e não de assistência social. E quem deu assessoria não tinha conhecimento sobre a certificação CEBAS, além de terem feito a prestação de contas de maneira intempestiva.

O entrevistado #17 resume esta percepção de falta de profissionalização da gestão e de capacitação dos envolvidos com a certificação CEBAS nas OTS: 'Existe pouco profissionalismo e muita afeição pela instituição'.

Em relação às respostas do questionário, quanto ao responsável pela elaboração as demonstrações contábeis, 79% contratam serviços de contabilidade, 14% contratam contadores autônomos e 7% utilizam o contador da própria

instituição, sendo que 85% dos profissionais contratados são especializados no terceiro setor. Ou seja, as OTS estão contratando, sim, profissionais que conhecem pouco o terceiro setor.

#### **4.1.3 Auditoria Externa (Independente) nas OTS**

O papel da auditoria não é nem uma revisão de demonstrações contábeis, nem uma fiscalização. Trata-se, pois de uma confirmação de integridade e conformidade (entrevistado #06), dando transparência ao processo (entrevistado #18) e proporcionando uma verificação preventiva para as instituições sociais das prestações de contas (entrevistado #02). As OTS, normalmente, só fazem auditoria independente para atenderem uma obrigatoriedade legal. Para o entrevistado #14, existe uma cultura de muita resistência de contratação de auditoria quando não há obrigatoriedade.

Segundo o entrevistado #06, muitas vezes, as OTS em busca de baratear o fluxo de caixa, têm buscado baratear os serviços de auditoria. Algumas instituições buscam empresas de auditoria que diminuam os testes e tempo de prestação de serviços, comprometendo, por vezes, a execução dos serviços. Grande parte das entidades já encaminham o balanço fechado no exercício seguinte, dando pouca margem de ajuste, se necessário. As OTS que dividem o ciclo de auditoria em duas etapas têm um nível de conformidade muito melhor e maior.

A auditoria externa tem como benefícios o acompanhamento preventivo para as instituições, fazendo cruzamento de dados e verificação das instituições auditadas, trazendo maior controle e fidelidade dos demonstrativos. Para o entrevistado #16, a auditoria é o último nível de conferência da instituição que,

segundo o entrevistado #03, acarreta uma melhora na prestação de contas, com os apontamentos onde devem ser melhorados os processos.

Os Critérios para a contratação de serviços de auditoria externa perpassam por diversos fatores como: serem especialistas no terceiro setor, referências de mercado e motivos orçamentários. O mercado já possui empresas de auditoria especializada, com reputação e *expertise* no terceiro setor, sendo um critério prioritário de contratação para o entrevistado #15.

A pesquisa por meio de outras instituições e a consulta em órgãos reguladores também foram apontadas como critérios de avaliação para a contratação de auditorias para o entrevistado #07. Em geral, a seleção por meio de indicações leva em consideração os valores dos honorários (entrevistado #03).

Para o entrevistado #12, as entidades pequenas não têm condições de contratar auditorias. Às vezes, não têm recursos nem para contratar o contador. O entrevistado #10 relatou que não tem auditoria por motivos orçamentários, mas está no planejamento da organização.

Já para os respondentes do questionário, 33% também alegam os mesmos motivos para a não contratação. Dentre a parcela que utiliza auditores independentes (67%), nenhuma utiliza nem as grandes empresas internacionais de auditoria nem os serviços de empresas situadas na mesma cidade da instituição. Dentre as empresas contratadas, somente 58% atuam exclusivamente no terceiro setor. Além disso, 67% tendem a contratar a mesma empresa por mais de três anos, mostrando que, aparentemente, estas, de fato, estão agregando valor ao processo de certificação CEBAS.

#### 4.1.4 Insegurança Jurídica

A legislação do CEBAS passa por *insegurança jurídica*, existindo uma ação de inconstitucionalidade contra a Lei 12.101/2009 (Brasil, 2009), o que alteraria as obrigações na manutenção da certificação. Para o entrevistado #10, existe uma guerra dos certificados, não deveria ter o CEBAS porque outras legislações, como o art. 14 do Código Tributário Nacional, já garante os benefícios dessa certificação.

O entrevistado #14 relatou que, nos últimos 25 anos, houve quatro grandes mudanças legislativas nesse assunto, com intensas batalhas nos tribunais, inclusive os superiores, com questões de inconstitucionalidade da legislação. Atualmente, tramita no Supremo Tribunal Federal, a Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.028, protocolada em 13.07.1999 que discute a imunidade tributária das organizações filantrópicas. Abarca as contradições e dúvidas nos acórdãos, principalmente no que diz respeito ao Recurso Extraordinário 566622, que diz “os requisitos para o gozo de imunidade não de estar previstos em lei complementar”.

Ao longo do processo de tramitação da Ação citada, foi editada a Lei 12.101/2009 (Brasil, 2009), legislação que cancelou os artigos motivadores da inconstitucionalidade e manteve alguns dos condicionantes previstos nas legislações anteriores no que condiz às condições para a obtenção da certificação, além de definir outros critérios que regulamentaram os artigos 146, II e 195, § 7º, da Constituição Federal (Brasil, 1988).

A insegurança jurídica também abarca a possibilidade da declaração de Inconstitucionalidade da Lei 12.101/2009 (Brasil, 2009), que poderá extinguir os atuais requisitos para a obtenção e renovação da certificação CEBAS. Poderá haver

impactos no reconhecimento de imunidades tributárias das constituições sociais, que passariam a ser condicionadas somente ao Art. 14, do Código Tributário Nacional.

#### **4.1.5 Outras Situações**

Outras situações envolvem lentidão do processo, o não recebimento do processo pelos ministérios, inutilização das informações pelas OTS e o descumprimento das exigências das portarias e dos critérios contábeis.

Quando a instituição possui mais de uma área de atuação, o processo fica mais demorado porque tem que passar por mais de um ministério e identificar a atividade preponderante de acordo com as suas despesas (entrevistado #02). Sem contar que há exigência de outras atividades sociais, além da educacional, nos casos das OTS do setor educacional (entrevistado #03). O entrevistado #05 relatou que o sistema utilizado para a inserção dos dados das prestações de contas é engessado gerando dificuldades no processo.

Processos internos dos ministérios com fragilidades operacionais têm atrapalhado os processos de certificação, segundo a entrevistada #05, que relatou indeferimento em um dos processos de prestações de contas, devido à alegação de não recebimento pelo Ministério da Educação. Embora tivesse o protocolo dos Correios comprovando o envio da documentação.

Procedimentos internos das organizações também têm gerado problemas para as certificações das OTS. O entrevistado #08 relatou que uma instituição no final do exercício fiscal inutilizou as informações e documentos contábeis depois de encerrar as atividades do ano, não permitindo um parecer da auditoria independente.

Finalmente, um dos motivos para impactar o indeferimento da certificação CEBAS é a decisão das OTS de seguirem com o processo de certificação, mesmo sabendo que não atendem aos requerimentos da legislação (entrevistados #02 e #13), ou seja, insistem no processo, provavelmente contando com os erros das equipes nos ministérios.

## 4.2 OS EFEITOS DA CERTIFICAÇÃO CEBAS

### 4.2.1 Imunidade Tributária

A imunidade tributária é apontada por todos os entrevistados como o motivador preponderante para a obtenção e renovação da certificação CEBAS. Eles utilizam termos como Economicidade (#06), imunidades tributárias (#06, #08, #11, #12), benefícios tributários (#04, #15, #17)), renúncias fiscais (#05), manutenção da isenção e do ato declaratório (#09), isenção dos impostos (#10, #13, #18), prerrogativa tributária (#14), garantia de benefícios da conta previdenciária patronal (#16).

De acordo com o entrevistado #16, a garantia de benefícios da cota previdenciária patronal é um peso muito grande para as instituições, que normalmente têm uma grande folha de pagamento, para garantir os atendimentos sociais, que o governo não conseguiria atender. O entrevistado #05 destacou que a imunidade tributária é como 'conseguimos garantir uma educação de qualidade para crianças carentes que não teriam acesso a esses serviços de qualidade'.

O entrevistado #18 relatou que a imunidade da parte patronal, que é quase 25% dos valores da folha de pagamento, além de outras isenções, como o PIS, é uma economia financeira. A certificação é muito boa para as instituições, para a

aprovação de projetos, porque consegue fazer uma redução dos custos orçamentários dos projetos. O entrevistado #06 relatou que a imunidade tributária 'não é uma escolha do dirigente, se aquilo é o melhor para a entidade e se ele está administrando uma entidade de interesse público, ele tem a obrigação de "trilhar" o CEBAS pela economicidade'.

#### **4.2.2 Credibilidade das OTS**

As organizações certificadas possuem um *tratamento diferenciado junto ao poder público*, por causa da conformidade com a Lei ITG 2002, que dá segurança ao administrador público, segundo o entrevistado #06: 'Quem tem a certificação CEBAS se destaca como uma entidade que tem melhores práticas de gestão'. A formação de parcerias junto ao poder público e às empresas privadas, que de acordo com o entrevistado #02, facilita a parceria com o SUS e projetos com o Conselho Municipal da Criança e do Adolescente (COMDAC).

Outro benefício diz respeito à melhora da imagem da OTS para o entrevistado #08. Uma vez obtida a certificação CEBAS, esta passa a ser um atestado de atendimento do aspecto social da entidade. Ou seja, a certificação atua como um fator social positivo. O entrevistado #04 relata que traz mais credibilidade para a instituição, porque demonstra para a sociedade que a instituição cumpre os requisitos da Lei ITG 2002, ou seja, indica que, de fato, as OTS prestam serviços de assistência social, saúde e educação com a ratificação do poder público (entrevistado #09).

### 4.2.3 Captação de Recursos

Os impactos na captação de recursos mostram duas situações dicotômicas: benefícios e influências positivas do CEBAS e pouca influência desta certificação.

Atua como facilitador para captar recursos no Brasil e exterior (entrevistados #01, #06, #09, #13, #16). Por um lado, as organizações internacionais veem um diferencial nas instituições certificadas com o CEBAS. Essas boas práticas são um diferencial na captação de recursos, tanto no Brasil quanto internacionalmente. A certificação, ao exigir plano de atendimento, transparência, modelos de relatórios com critérios de comparação e demonstrações contábeis com base nas IFRS, influencia na transparência, segundo o entrevistado #13, deixando os doadores internacionais mais confortáveis para doar recursos para essas OTS. Para o entrevistado #06, 'a primeira grande captação é não gastar, por causa da imunidade',

No ambiente internacional, o CEBAS tem sido referência na transferência de recursos, fundos canadenses, da União Europeia e Reino Unido. Inúmeras entidades se habilitam, mas as entidades internacionais estão atentas a diferenciais e ao investidor social internacional, observando quem tem melhores condições com a sociedade, de gestão e eficiência/eficácia (entrevistado #06). Nesse mesmo contexto, a entrevistada #01 relatou que, com o indeferimento da certificação da instituição que trabalha, perdeu recursos oriundos do exterior e teve um aumento significativo dos custos pelo pagamento dos tributos sobre a folha de pagamento.

Por outro lado, dependendo da instituição, o CEBAS não traz vantagens competitivas, declarou o entrevistado #11, ao fazer a seguinte exposição:

Já tivemos instituições que deixaram a certificação propositalmente. Teve um caso que uma instituição lutou muito pela isenção do ICMS, mas depois que conseguiu, não valeu a pena,

devido seus clientes não terem como aproveitar o crédito do imposto e dessa maneira perdeu competitividade de mercado.

Para alguns entrevistados, a certificação não influencia na captação de recursos porque as OTS possuem outras fontes de receitas. Por exemplo, para o entrevistado #15, esta certificação não interfere na captação de recursos, porque a instituição é mantida por meio de anuidades escolares. Já para a entrevistada #03, é devido a instituição possuir convênios com instituições públicas e privadas que não exigem a certificação CEBAS. O entrevistado #07 declarou que a instituição trabalha com atividades e projetos ambientais e tem um baixo custo com a folha de pagamento.

Segundo o entrevistado #12, as instituições estão fazendo um exame do custo benefício para manter e renovar a certificação CEBAS. Muitas delas têm a informação que os benefícios da imunidade já não são tão representativos (entrevistado #12) ou optaram pela adequação da OTS como OSCIP (#18). Outras preferem maior liberdade para trabalhar (#11), estando livres das amarras dessa certificação e reconhecem que outras legislações já garantem os benefícios dessa certificação (#10).

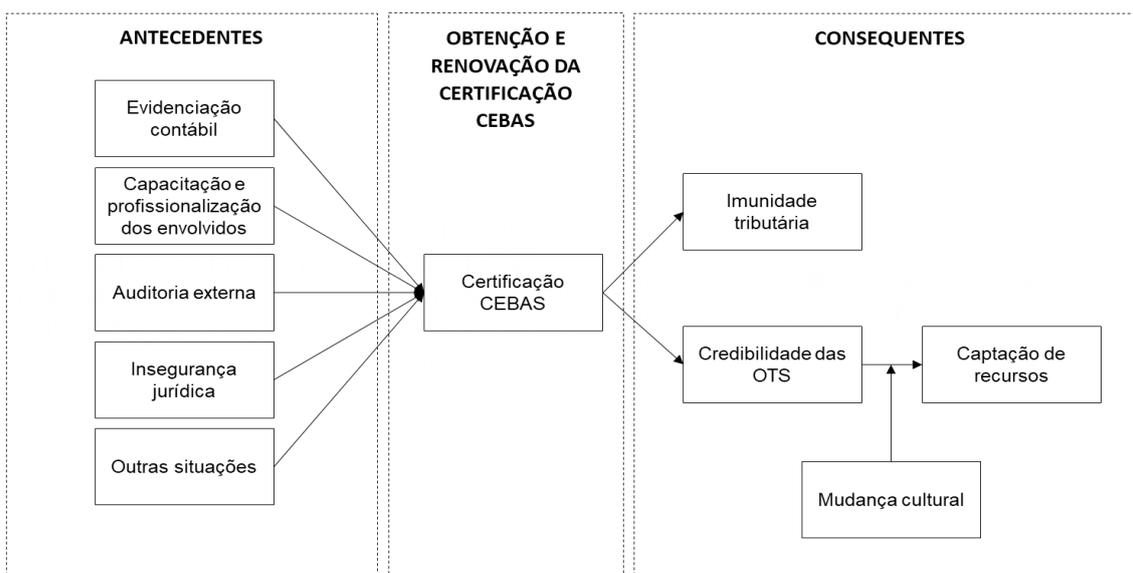
#### **4.2.4 Mudança Cultural**

Além dos antecedentes e dos efeitos da certificação CEBAS, a sua manutenção do CEBAS é um desafio cultural. Segundo o entrevistado #06, os gestores das OTS, muitas vezes, não dão a atenção necessária à relevância desta certificação, principalmente no tocante aos seus efeitos. Este entrevistado entende que a classe contábil é a grande fomentadora dessa mudança de cultura. Seu papel

não se limita à prestação de serviços propriamente dita, ou seja, fazer somente o registro e a evidenciação adequada.

Para o entrevistado #02, o papel do contador tem se transformado ao longo do tempo, como foco em um papel mais consultivo na manutenção dessa certificação, ficando muito próximo das OTS para orientá-las. Não somente o registro e a evidenciação adequada (#06). Por exemplo, junto ao serviço social em uma análise de imposto de renda para a análise da renda per capita familiar (entrevistado #02).

A Figura 2 apresenta o resumo desta discussão.



**Figura 2: Antecedentes e consequentes da obtenção e renovação da certificação CEBAS**  
 Fonte: Dados da pesquisa. Elaborado pelo autor.

## Capítulo 5

### 5 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Ao discutir os antecedentes (evidenciação contábil, capacitação e profissionalização das OTS e contadores, auditoria externa, insegurança jurídica e outras situações), bem como os consequentes (imunidade tributária, credibilidade das OTS, captação de recursos e mudança cultural) da certificação CEBAS, algumas reflexões emergem.

Há vulnerabilidades controláveis e não controláveis nos antecedentes a serem enfrentadas pelos atores sociais envolvidos com este processo de certificação CEBAS. As controláveis referem-se à evidenciação fiscal, contratação de auditoria externa e capacitação dos atores sociais. As não controláveis envolvem a insegurança jurídica e outras situações, principalmente no que se refere aos procedimentos e processos internos dos ministérios da saúde, educação e assistência social. Assim, este estudo corrobora com as pesquisas de Ramos e Klan (2019), as quais mostraram um baixo índice de qualidade da informação contábil entre as organizações do terceiro setor, independentemente da certificação CEBAS e de Silva, Silva e Pereira (2017). Daí, destaca-se a necessidade de investimentos na capacitação dos atores sociais envolvidos com este processo de certificação – gestores das OTS e profissionais da contabilidade. Não somente sobre todo o processo da certificação, mas também sobre as normas técnicas específicas do terceiro setor, como a ITG 2002.

As evidências também mostram a necessidade de reforçar o papel da auditoria externa, apesar das restrições orçamentárias das OTS, para assegurar

maior confiabilidade no processo de certificação CEBAS e também para atuar como fator de retroalimentação e aprendizagem de todos os atores sociais envolvidos neste processo. Reheul, Van Caneghem, Van denBogaerd, & Verbruggen (2017) constataram que auditores com experiência no setor de OTS têm menor probabilidade de divulgar erros nos relatórios de auditoria. Este motivo para a não contratação de auditorias independentes corrobora o estudo de Burks (2015). E, segundo Garven e Parsons (2018), as OTS com auditoria têm uma melhora na qualidade nas prestações de contas. Logo, espera-se para as OTS brasileiras o deferimento dos processos de obtenção e renovação da certificação CEBAS.

A insegurança jurídica acerca das legislações da certificação está posta! Assim, cabe às OTS a implementação de procedimentos de conformidade e organização da gestão nos processos de certificação nas OTS. Inclusive a revisão de todos os procedimentos e cruzamento das informações entre os setores.

No tocante aos efeitos desta certificação, a imunidade tributária ainda é um dos principais motivadores dos pedidos de concessão e renovação da certificação CEBAS, portanto, o efeito mais esperado. As evidências também mostram que algumas organizações não veem o valor dessa certificação para outros benefícios, como aumento da credibilidade e, por conseguinte, aumento da captação de recursos. Nos Estados Unidos, as certificações melhoram o processo de captação de recursos. As OTS que têm o apoio de assessorias especializadas, utilizam as certificações como critério de credibilidade melhorando a captação de recursos, não ficando restritas às imunidades (Adena, Alizade, Bohner, Harke, & Mesters, 2019).

No tocante à prestação de contas, Righi & Andreoni (2014) indicam uma relação positiva entre a transparência do desempenho e a confiabilidade dos *stakeholders*. No Brasil, Portulhak, Vaz, Delay e Pacheco (2017) encontraram uma

relação positiva entre a qualidade da prestação de contas das OTS e o comportamento de doadores individuais. Dall'agnol, Tondolo, Tondolo e Sarquis (2017) mostraram que OTS com ações diversificadas de transparência na prestação de contas mobilizam mais recursos, ao contrário das OTS que são pouco transparentes.

Diante do exposto, estes resultados revelam que, aparentemente, estas OTS estão vivenciando um processo de mudança isomórfica institucional. Isomorfismo refere-se a um processo em resposta às forças restritivas da ambiência externa destas OTS, forçando-as a se tornarem similares aos seus pares/concorrentes (Hawley, 1968). Neste caso, por meio do mecanismo do mimetismo. Ou seja, as OTS estão se ajustando a uma nova situação, se adaptando diante da incerteza simbólica, ao seguir outras OTS, tidas como modelo, por serem bem-sucedidas.

No Brasil, as OTS podem explorar mais a certificação CEBAS não somente para benefícios tributários, mas também como ferramenta de captação de recursos nacionais e internacionais. Esta prática é pouco utilizada nas organizações do Brasil, principalmente nas OTS de pequeno porte e nas instituições onde já tem uma garantia de recursos, como as instituições de educação regular, que recebem mensalidades escolares. Esse fato demonstra a necessidade de mudança cultural dos gestores da OTS e dos contadores, para que possam utilizar a certificação como ferramenta de captação de recursos. Carroll e Stater (2008) mostraram que a diversidade de receitas em instituições sem fins lucrativos proporciona maior estabilidade financeira.

A utilização da certificação acarreta maiores controles administrativos e ferramentas de controle nas organizações, garantindo-lhes maior credibilidade e transparência junto à sociedade. Mostra também a capacidade dos contadores na

utilização das demonstrações contábeis nas tomadas de decisão. O gerenciamento de custos já é utilizado para a tomada de decisão na avaliação dos benefícios da certificação comparados aos custos da sua manutenção. Assim, insere-se a contabilidade no processo de tomada de decisões das OTS como já indicava os estudos Lima e Pereira (2004), que a contabilidade pode apoiar a tomada de decisão e a gestão das organizações.

## Capítulo 6

### 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir dos estudos desta pesquisa e da análise de dados, foi elaborado um modelo conceitual baseado (i) nos eventos antecedentes à solicitação da certificação e (ii) nos efeitos da certificação CEBAS após o seu deferimento. Trata-se de um modelo ainda não discutido nem na literatura nacional nem na internacional. Desta forma, esta pesquisa contribui para a literatura de contabilidade e gestão das OTS, ao oferecer um modelo conceitual holístico, integrando os principais fatores que impactam a certificação CEBAS no Brasil para ser testado em futuras pesquisas.

Embora os estudos internacionais abrangendo certificações de OTS estejam mais voltados à classificação da qualidade das ações das OTS (p. e. BBB Wise Giving Alliance nos Estados Unidos e Selo Doar no Brasil), as certificações têm o papel de atrair doadores (Adena, Alizade, Bohner, Harke, & Mesters, 2019, Brown, Meer, & Williams, 2016). Assim, como contribuição teórica, este estudo pode ampliar a literatura sobre certificações ao discutir os impactos das demonstrações contábeis na obtenção de uma certificação. Frente à relevância dessa certificação para as organizações do terceiro setor, a pesquisa poderá contribuir ainda para os praticantes tanto do setor público quanto das organizações ao identificar as principais diligências nos relatórios técnicos analisados pelo setor de julgamento dos processos de concessão e renovação da certificação. Ao fazer isso, pode contribuir para a criação de mecanismos de conformidades que poderão ajudar as instituições na prevenção e correção das prestações de contas futuras.

## REFERÊNCIAS

- Adena, M., Alizade, J., Bohner, F., Harke, J., & Mesters, F. (2019). *Quality certification for nonprofits, charitable giving, and donor's trust: Experimental evidence. Journal of Economic Behavior & Organization, 159, 75–100.*
- Barragato, C. A. (2019). The impact of accounting regulation on non-profit revenue recognition. *Journal of Applied Accounting Research, 20(2), 190-206.*
- Beuren, I. M., & Tamanini, D. (2009). Controle das ações sociais em instituições de ensino superior para renovação do certificado de entidade beneficente e assistência social. *Enfoque Reflexão Contábil, 28(1), 9-26.*
- Boateng, A., Akamavi, R. K., & Ndor, G. (2016). Measuring performance of non-profit organisations: evidence from large charities. *Business Ethics: A European Review, 25(1), 59-74.*
- Boina, T. M., & Macedo, M. A. S. (2018). Capacidade preditiva de accruals antes e após as IFRS no mercado acionário brasileiro. *Revista Contabilidade & Finanças, 29(78), 375-389.*
- Bontempo, E., & Valadão, M. A. P. (2017). Análise jus econômica da imunidade tributária musical: o caso do e-music no Brasil. *Economic Analysis of Law Review, 7(2), 679-713.*
- Brasil. (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm).
- Brasil. (1966). Lei n. 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. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm).
- Brasil. (2009). Lei n. 12.101 de 27 de novembro de 2009. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social [...]. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Lei/L12101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L12101.htm).
- Brown, A. L., Meer, J., & Williams, J. F. (2017). Social distance and quality ratings in charity choice. *Journal of behavioral and experimental economics, 66, 9-15.*
- Burks, J. J. (2015). Accounting Errors in Nonprofit Organizations. *Accounting Horizons, 29(2), 341–361.*
- Carrera, N., & Trombetta, M. (2018). A pequeno vira grande! O papel das “pequenas” auditorias no estudo do mercado de auditoria. *Revista Contabilidade & Finanças, 29(76), 9-15.*

- Carroll, D. A., & Stater, K. J. (2008). *Revenue Diversification in Nonprofit Organizations: Does it Lead to Financial Stability?* *Journal of Public Administration Research and Theory*, 19(4), 947–966.
- CFC. (2012). *Resolução Conselho Federal de Contabilidade n. 1.409, de 21 de setembro de 2012. Aprova a ITG 2002 – Entidade sem Finalidade de Lucros.* Recuperado de [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2015/ITG2002\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/ITG2002(R1))
- Cooke, T. E. (1992). The Impact of Size, Stock Market Listing and Industry Type on Disclosure in the Annual Reports of Japanese Listed Corporations. *Accounting and Business Research*, 22(87), 229–237.
- Costa, E., & Pesci, C. (2016). Social impact measurement: why do stakeholders matter? *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 7(1), 99-124.
- Dall'agnol, C. F., Tondolo, R. R. P., Tondolo, V. A. G., & Sarquis, A. B. (2017). Transparência e Prestação de Contas na Mobilização de Recursos no Terceiro Setor: Um Estudo de Casos Múltiplos Realizado no Sul do Brasil. *Revista Universo Contábil*, 13(2), 187-203.
- Falconer, A. P., Lucas, A., & Salamon, L. (1998). A emergência do terceiro setor—uma revolução associativa global. *Revista de Administração*, 33(1), 5-11.
- Fagundes, L. R., Silva, V. A. A., & Silva, C. E. G. (2014). Certificações públicas concedidas às organizações da sociedade civil no Brasil. Entre dimensões normativas e complexidades contextuais. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, 19(64), 41-57.
- França, J. A., Pereira, C. C. P., Vieira, E. T. V., Mendes, P. C. D. M. M., Cruz, J. H. C., & Foster, R. P. F. (2019). The process of accountability in third sector organizations in Brazil. *International Journal of Innovation Education and Research*, 7(5), 62-77.
- Fonif, Fórum Nacional das Instituições Filantrópicas. (2016). Pesquisa: A contrapartida do Setor Filantrópico para o Brasil. Disponível em: [https://d335luupugsy2.cloudfront.net/cms/files/39762/1501877872PESQUISA\\_FONIF\\_FINAL-1.pdf](https://d335luupugsy2.cloudfront.net/cms/files/39762/1501877872PESQUISA_FONIF_FINAL-1.pdf). Acesso em setembro 2019.
- Garven, S. A., Beck, A. W., & Parsons, L. M. (2018). Are Audit-Related Factors Associated with Financial Reporting Quality in Nonprofit Organizations? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 37(1), 49–68.
- Gidron, B. (2010). Promoting civil society in Third Sector organizations through participatory management patterns. *European Management Journal*, 28(6), 403-412.
- Gife. Grupo de Institutos Fundações e Empresas. (2007). IBGE calcula participação econômica do terceiro setor. Disponível em: <https://gife.org.br/ibge-calcula-participacao-economica-do-terceiro-setor/>. Acesso em setembro 2019.

- Giollo, P. R., & Bósio, J. (2006). Proposta de registro e evidenciação das variações patrimoniais decorrentes da opção pelo Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEAS. *Revista Universo Contábil*, 2(3), 79-103.
- Grizzle, C., & Sloan, M. F. (2016). Assessing changing accountability structures created by emerging equity markets in the nonprofit sector. *Public Administration Quarterly*, 387-408.
- Hawley, A. (1968). Human ecology. In: SILLS, D. L. (Ed.). *International Encyclopedia of the Social Sciences*. New York: Macmillan, p. 328-337.
- Harris, E. E., Tate, S. L., & Zimmerman, A. B. (2018). Does Hiring a Local Industry Specialist Auditor Matter to Nonprofit Organizations? *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 48(3), 633-664.
- Khieng, S. (2014). Funding mobilization strategies of nongovernmental organizations in Cambodia. *VOLUNTAS: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, 25(6), 1441-1464.
- Lima, E. M., & Pereira, C. A. (2004). Apuração e evidenciação dos resultados das instituições de ensino superior com Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social. *Revista Contabilidade & Finanças - USP*, 15(36), 35-49.
- Portulhak, H., Vaz, P. V. C., Delay, A. J., & Pacheco, V. (2017). A qualidade da prestação de contas das entidades do Terceiro Setor: Uma análise a partir de sua relação com o comportamento dos doadores individuais. *Enfoque Reflexão Contábil*, 36(1), 45-63.
- Raffournier, B. (1995). *The determinants of voluntary financial disclosure by Swiss listed companies*. *European Accounting Review*, 4(2), 261-280.
- Ramos, F. M., & Klann, R. C. (2019). Relationship between quality in accounting information and organizational characteristics of the third sector entities. *Organizações & Sociedade*, 26(88), 9-27.
- Reheul, A. M., Van Caneghem, T., Van den Bogaerd, M., & Verbruggen, S. (2017). Auditor gender, experience and reporting in nonprofit organizations. *Managerial Auditing Journal*, 32(6), 550-577.
- Romero, S., Ruiz, S., & Fernandez-Feijoo, B. (2019). Sustainability reporting and stakeholder engagement in Spain: Different instruments, different quality. *Business Strategy and the Environment*, 28(1), 221-232.
- Santos, E. S., Ponte, V. M. R., & Mapurunga, P. V. R. (2014). Adoção obrigatória do IFRS no Brasil (2010): índice de conformidade das empresas com a divulgação requerida e alguns fatores explicativos. *Revista Contabilidade & Finanças*, 25(65), 161-176.
- Silva, C. M., da Silva, J. R., Drumond, F. M. P., & de Assis Valadares, J. P. (2017). Entidades do terceiro setor: estudo de casos múltiplos da adoção da ITG 2002

em prestações de contas de fundações mineiras de direito privado. *SINERGIA-Revista do Instituto de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis*, 21(1), 9-20.

Street, D. L., & Gray, S. J. (2002). Factors influencing the extent of corporate compliance with International Accounting Standards: summary of a research monograph. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 11(1), 51-76.

Supremo Tribunal Federal (STF).(1996). RMS 22.192, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 28-11-1995, Primeira Turma, DJ de 19-12-1996.

Tate, S. L. (2007). *Auditor Change and Auditor Choice in Nonprofit Organizations. Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 26(1), 47–70. doi:10.2308/aud.2007.26.1.47

Tamer, C. M. V. D. S., Ohayon, P., & Pimenta, M. M. (2017). Disclosure Via Website e as Características das Empresas do Terceiro Setor: Um Estudo Empírico das Entidades Cariocas. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 10(1), 73-90.

Toms, S. (2019). Financial scandals: a historical overview. *Accounting and Business Research*, 49(5), 477-499.

Vermeer, T. E., Edmonds, C. T., & Asthana, S. C. (2014). Organizational Form and Accounting Choice: Are Nonprofit or For-Profit Managers More Aggressive? *Accounting Review*, 89(5), 1867–1893.

Williams, A. P., & Taylor, J. A. (2013). Resolving accountability ambiguity in nonprofit organizations. *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, 24(3), 559-580.

## APÊNDICE A- QUESTIONÁRIO DA PESQUISA

Caros empreendedores sociais,

Convido-lhes a participar desta pesquisa sobre a relação entre os efeitos da contabilidade e os indeferimentos do CEBAS.

Sou aluno da Fucape Business School (Vitória/ES) e esta pesquisa é a parte do meu Mestrado em Ciências Contábeis.

Ressalto que seu nome ou instituição não serão divulgados e que as informações coletadas serão demonstradas por meio de resultados gerais e não individualmente. Destaco também que não há respostas certas ou erradas.

Sendo assim, sua resposta deve somente expressar a sua opinião.

Muito obrigado por seu apoio a esta pesquisa.

Atenciosamente,

Ian Blois (mestrando) orientado pela Profa. Marcia J. d'Angelo e Profa. Silvania Nossa

1. Possui Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS)?  
 Sim - Deferido  Não – Indeferido  Ainda em Processo de Análise  Não se Aplica à Minha Instituição
2. Qual o motivo do indeferimento?  
 Erro Contábil  Tempo de Funcionamento  Não Conformidade – Lei 12.101/09  Formulários Sociais  Outros
3. Natureza Jurídica?  
 Associação  Fundação  Outros
4. Área de Atuação?  
 Educação  Assistência Social  Saúde
5. Quem elabora as Demonstrações Contábeis?  
 Contador – Funcionário da Instituição  Contador – Autônomo Terceirizado  Empresa de Contabilidade  Não temos Contador
6. A Instituição possui faturamento superior a 4.8 milhões ?  
 Sim  Não

7. As Demonstrações Contábeis são auditadas por auditores independentes?
- Sim  Não
8. A Instituição elabora o Balanço Patrimonial (BP)?
- Sim  Não
9. A entidade apresenta na estrutura do BP a subdivisão dos grupos de ativo e passivo em circulante e não circulante?
- Sim  Não
10. No BP, está evidente o grupo do Patrimônio Líquido da organização?
- Sim  Não
11. A organização registra os recursos de convênios em contas próprias de ativo e passivo?
- Sim  Não
12. A entidade registra o valor do superávit ou déficit do exercício em conta própria do BP?
- Sim  Não
13. A Instituição elabora a DRE?
- Sim  Não
14. As receitas são subdividas em receitas com ou sem restrições?
- Sim  Não
15. As receitas estão classificadas por programas/atividades de geração de receita?
- Sim  Não
16. Os custos e despesas estão apresentados por programas/atividades?
- Sim  Não
17. A organização utiliza o regime de competência para o registro dos fatos contábeis?
- Sim  Não
18. A demonstração apresenta o resultado (superávit ou déficit) do período?

Sim  Não

19. O Registro das doações recebidas são feitos em qual grupo de contas?  Receitas Operacionais  Receitas Não Operacionais  Não é Contabilizado

20. Os Serviços voluntários são registrados?

Por um Valor Simbólico  Por um Valor Real de Mercado  Não fazemos registros de Serviços Voluntários

21. A instituição elabora a Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) ?

Sim  Não

22. A instituição elabora a Demonstração de Fluxo de Caixa?

Sim  Não

23. Qual o método de elaboração da Demonstração de Fluxo de Caixa?

Direto  Indireto

24. A Instituição elabora as Notas Explicativas?

Sim  Não

25. Divulga a norma contábil que é utilizada para determinação das práticas contábeis?

Sim  Não

26. Está presente nas notas explicativas a declaração de conformidade com as normas, interpretações e comunicados técnicos do Conselho Federal de Contabilidade?

Sim  Não

27. Apresenta o resumo das políticas contábeis?

Sim  Não

28. Dispõe de informações de suporte de itens das demonstrações pela ordem e com rubricas que são apresentadas?

Sim  Não

29. No resumo das políticas contábeis, a entidade divulga as bases de mensuração e outras políticas contábeis utilizadas que sejam relevantes?

Sim  Não

30. Apresenta o contexto operacional da entidade, incluindo a natureza social, econômica e os objetivos sociais?

Sim  Não

31. Apresenta os critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos?

Sim  Não

32. As renúncias fiscais relacionadas com a atividade são evidenciadas nas demonstrações contábeis como se fosse a obrigação devida?

Sim  Não

33. Demonstrem as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções?

Sim  Não

34. São divulgados os critérios e procedimentos do registro contábil de depreciação, amortização e exaustão do ativo imobilizado, devendo ser observada a obrigatoriedade do reconhecimento com base em estimativa de sua vida útil?

Sim  Não

35. Demonstrem as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções?

Sim  Não

36. É apresentada a segregação dos atendimentos com recursos próprios dos demais atendimentos realizados pela entidade?

Sim  Não

37. São apresentadas todas as gratuidades praticadas de forma segregada, destacando aquelas que devem ser utilizadas na prestação de contas aos órgãos governamentais?

Sim  Não

38. Nas Notas Explicativas são divulgadas as informações relacionadas às gratuidades concedidas e serviços voluntários obtidos por tipo de atividade?

Sim  Não

## APÊNDICE B – ANÁLISE DE TEMPLATES (TEMAS)

### 1. ANTECEDENTES DA OBTENÇÃO E RENOVAÇÃO DA CERTIFICAÇÃO CEBAS

---

#### 1.1. EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL

##### **1.1.1. Dificuldade no levantamento das informações contábeis**

- 1.1.1.1. Cruzamento dos dados das instituições com os dados sociais (#02)
- 1.1.1.2. Falhas nas elaborações das demonstrações contábeis (#02)
- 1.1.1.3. Formatação do processo por causa de dados contábeis, principalmente no cruzamento de informações da contabilidade com os dados do serviço social. (#02)
- 1.1.1.4. Processo muito complexo, principalmente em organizações com filiais que precisam enviar os dados para a matriz. (#05)
- 1.1.1.5. Falta de histórico contábil (#16)
- 1.1.1.6. Estatutos em desacordo com a legislação (#16)
- 1.1.1.7. Adequação do sistema contábil ao atendimento da legislação específica – os demonstrativos contábeis têm o foco na legislação social e não fiscal. (#08)

##### **1.1.2. Não atendimento aos requisitos mínimos da ITG 2002 e de contabilidade**

- 1.1.2.1. Registro incorreto das ações /atividades das OTS (#06)
- 1.1.2.2. Extrema fragilidade na escrituração contábil das instituições. (#14)
- 1.1.2.3. Não observância das normas do CFC (#06)
- 1.1.2.4. Identificação incorreta dos custos do projeto (#11)
- 1.1.2.5. Apuração dos resultados pelo regime por caixa (#17)
- 1.1.2.6. Ausência de declarações como notas explicativas (#17)
- 1.1.2.7. Falta de segregação das demonstrações contábeis (#17)
- 1.1.2.8. Uso indevido de terminologias da área comercial, não usadas pelas instituições do terceiro setor, como Lucros e Prejuízos, nas demonstrações contábeis (#16)
- 1.1.2.9. Ausência de demonstrações contábeis como notas explicativas (#17)

##### **1.1.3. Divergência entre os relatórios e as atividades executadas**

- 1.1.3.1. Falta de organização das instituições (#09)
  - 1.1.3.1.1. Nas entidades de educação: problemas com a seleção irregular de alunos bolsistas (#14) e com a concessão de bolsas (#09)

1.1.3.1.2. Nas entidades de saúde, é a irregularidade com o SUS (#14), não atingindo o percentual necessário (#09)

1.1.3.1.3. Nas entidades de assistência social, o principal problema é a preponderância *das atividades*. (#14)

1.1.3.2. *Dificuldade de relatar o que faz* (#12)

1.1.3.3. *Dificuldade de comprovar as atividades e resultados* (#12)

1.1.3.4. *Divergências entre o balanço e os dados do serviço social* (#04)

## **1.2. CAPACITAÇÃO E PROFISSIONALIZAÇÃO DOS ENVOLVIDOS**

### **1.2.1. Falta de profissionalização da gestão e de capacitação dos envolvidos com a certificação CEBAS nas OTS**

1.2.1.1. *Falta de gestão contábil* (#6 e #08)

1.2.1.1.1. Distanciamentos dos setores entre contabilidade e o serviço social (#02)

1.2.1.2. *Falta de capacitação das equipes técnicas nas OTS* (#4, #17)

1.2.1.3. *Foco restrito na gestão social e não na administrativa* (#11)

1.2.1.4. *Falta de conhecimento dos contadores* (#13)

1.2.1.4.1. Conhecimento somente da contabilidade para o segmento do comércio (#13, #16)

1.2.1.4.2. Desconhecimento da norma ITG 2002 (#12)

## **1.3. RELEVÂNCIA DA AUDITORIA EXTERNA (INDEPENDENTE) NAS OTS**

### **1.3.1. Papel da auditoria externa**

1.3.1.1. Verificação das prestações de contas, fazendo um papel preventivo para as instituições (#02)

1.3.1.2. Confirmação de integridade e conformidade (#06)

1.3.1.3. Dar transparência ao processo (#18)

1.3.1.4. Atender uma obrigatoriedade legal (#9 e #18)

### **1.3.2. Benefícios da auditoria externa**

1.3.2.1. Acompanhamento preventivo para as instituições – cruzamento de dados e e verificação trimestral das instituições auditadas (#02)

1.3.2.2. Maior controle e fidelidade dos demonstrativos (#01)

1.3.2.3. Melhoria na prestação de contas (#03)

### **1.3.3. Critérios para a contratação de serviços de auditoria externa**

- 1.3.3.1. Empresa especializada no terceiro setor (#04 e #6)
- 1.3.3.2. Exigência do financiador do projeto, que era do exterior (#01)
- 1.3.3.3. Busca de referências
  - 1.3.3.3.1. Consulta no Banco Central e CVM (#07)
  - 1.3.3.3.2. Indicações de associações (#08)
- 1.3.3.4. Motivos orçamentários (#10, #17)

## **1.4. INSEGURANÇA JURÍDICA**

### **1.4.1. Mudanças legislativas nesse assunto (#14)**

## **1.5. OUTRAS SITUAÇÕES**

### **1.5.1. Lentidão do processo (#02)**

- 1.5.1.1. Envolvimento de mais ministérios ao longo do processo de certificação (#02)
- 1.5.1.2. Exigências de outras atividades (#03)
- 1.5.1.3. Sistema engessado (#05)

### **1.5.2. Não recebimento do processo pelos ministérios (#05)**

### **1.5.3. Inutilização das informações e documentos contábeis (#08)**

### **1.5.4. Tomada de decisão indevida**

- 1.5.4.1. Tentar a certificação CEBAS, mesmo não atendendo aos requerimentos (#02 e #13)

## **2. EFEITOS DA OBTENÇÃO E RENOVAÇÃO DA CERTIFICAÇÃO CEBAS**

---

### **2.1. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA**

- 2.1.1. Economicidade (#06), imunidades tributárias (#06, #08, #11, #12), benefícios tributários (#04, #15, #17), renúncias fiscais (#05), manutenção da isenção e do ato declaratório (#09), isenção dos impostos (#10, #13, #18), prerrogativa tributária (#14), garantia de benefícios da conta previdenciária patronal (#16)

### **2.2. MAIOR CREDIBILIDADE DAS OTS**

#### **2.2.1. Tratamento diferenciado junto ao poder público (#06)**

#### **2.2.2. Formação de parcerias público-privadas (#02)**

#### **2.2.3. Melhoria da imagem da instituição (#04)**

#### **2.2.4. Segurança aos mantenedores são estrangeiros (#04)**

- 2.2.4.1. Fator social positivo (#08)
- 2.2.4.2. Demonstra para a sociedade que ela cumpre os requisitos da lei (#09)
- 2.2.4.3. Não tem benefícios diretos, mas traz mais credibilidade para a instituição pois os mantenedores são estrangeiros (#04)

### **2.3. IMPACTOS NA CAPTAÇÃO DE RECURSOS**

#### **2.4. Benefícios / influência do CEBAS**

- 2.4.1.1. Diferencial para captar recursos (#01, #06, #09, #13, #16, #18))

#### **2.5. Pouca influência do CEBAS**

- 2.5.1.1. OTS possuem outras fontes de receitas
  - 2.5.1.1.1. Anuidades escolares (#15)
  - 2.5.1.1.2. Convênios com instituições públicas e privadas que não exigem a certificação CEBAS (#03)
  - 2.5.1.1.3. Atividades e projetos de baixo custo (#07)
  - 2.5.1.1.4. Benefícios da imunidade já não são tão representativos (#12)
  - 2.5.1.1.5. Opção pela adequação como OSCIP (#18)
  - 2.5.1.1.6. Liberdade para trabalhar (#11)
  - 2.5.1.1.7. Outras legislações já garantem os benéficos dessa certificação (#10)

### **2.6. A MUDANÇA CULTURAL**

- 2.6.1. Mudança do papel do contador (#06)