

DOAÇÕES E SUBVENÇÕES NAS ENTIDADES DO

TERCEIRO SETOR



Laudelino Jochem



CRCPR

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE
DO PARANÁ

DOAÇÕES E SUBVENÇÕES NAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR

Prof. Laudelino Jochem

1. Conceitos e definições

a) **Doação:** é a entrega voluntária de algo, bem ou direito, de uma pessoa qualquer, física ou jurídica, à entidade sem finalidade de lucros. É uma ação que consiste numa liberdade voluntária, em que alguém gentilmente doa bens ou direitos sem exigir nada em troca, ou seja: realiza a doação sem que a entidade tenha que fazer nenhum tipo de compensação. Essa doação pode se dar de maneira simples e direta, por meio da entrega de algo, ou pode acontecer com a formalização de um documento, como um contrato ou termo de doação.

b) **Subvenção:** é um auxílio pecuniário, em geral concedido pelo poder público. É uma modalidade de transferência de recursos financeiros públicos para instituições privadas e públicas, de caráter assistencial, sem fins lucrativos, com o objetivo de cobrir despesas de seus custeios. Existem diversos tipos de subvenção governamental. Merecem destaque os incentivos fiscais, os subsídios, destinação de bens tangíveis e intangíveis, contratos de assistência e ajuda financeira, entre outros, que são realizados entre um ente federado ligado a uma das esferas – municipal, distrital, estadual ou federal – e uma entidade sem finalidade de lucros.

c) **Subvenção Governamental:** é uma assistência governamental, geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade, normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às suas atividades operacionais. Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade.

d) **Empréstimo subsidiado:** é aquele em que o credor renuncia ao recebimento total ou parcial do empréstimo e/ou dos juros, mediante o cumprimento de determinadas condições. De maneira geral, é concedido direta ou indiretamente pelo Governo, com ou sem a intermediação de um banco; está vinculado a um tributo, e caracteriza-se pela utilização de taxas de juros visivelmente abaixo do mercado e/ou pela postergação parcial ou total do pagamento do referido tributo, sem ônus, ou com ônus visivelmente abaixo do normalmente praticado pelo mercado. Subsídio em empréstimo é a parcela do empréstimo ou do juro renunciado e a diferença entre o juro ou ônus de mercado e o juro ou o ônus praticado.

e) **Assistência governamental:** é a ação de um governo destinada a fornecer benefício econômico específico a uma entidade ou a um grupo de entidades que atendam a critérios estabelecidos. Não inclui os benefícios proporcionados única e indiretamente por meio de ações que afetam as condições comerciais gerais, tais como o fornecimento de infraestruturas em áreas em desenvolvimento ou a imposição de restrições comerciais sobre concorrentes.

2. Reconhecimento contábil

A subvenção deve ser reconhecida quando existir razoável segurança de que:

- a) a entidade cumprirá todas as condições estabelecidas e relacionadas à subvenção;
- b) a subvenção será recebida.

A forma como a subvenção é recebida não influencia no método de contabilização a ser adotado. Assim, por exemplo, a contabilização deverá ser a mesma, independentemente de a subvenção ser recebida em dinheiro ou como redução de passivo.

Outro detalhe importante é que somente as subvenções concedidas em caráter particular, ou seja, as que foram destinadas à entidade por meio de **processo de adesão ou pela assinatura de termo**, devem ser reconhecidas. Já as subvenções genéricas, que são destinadas de maneira indistinta a todas as entidades, como as imunidades tributárias, não se enquadram no conceito de subvenções para fins de reconhecimento e, portanto, não devem ser reconhecidas como receita no resultado.

3. Receitas com Convênios e Doações

As entidades do Terceiro Setor costumam fazer convênios com órgãos públicos, como prefeituras, governo estadual, federal e outros órgãos da administração direta ou indireta. Os valores que são recebidos em decorrência desses convênios são denominados subvenções. Por outro lado, muitas dessas entidades recebem doações. A seguir encontra-se demonstrado o passo a passo para o reconhecimento destas receitas.

3.1. Reconhecimento das receitas com convênios

Primeiro passo: na assinatura do contrato é preciso reconhecer um ativo e, ao mesmo tempo, um passivo de mesmo valor, conforme a seguir demonstrado:

D – Contrato de convênio a receber (Ativo)

C – Contrato de convênio (Passivo)

Segundo passo: à medida que a entidade vai recebendo os valores do órgão público, ela vai transferi-los da conta do ativo “Contratos de convênio a receber” para o caixa ou banco, conforme a seguir:

D – Caixa ou Bancos Com Restrição (Ativo)

C – Contrato de convênio a receber (Ativo)

Terceiro passo: dentro da mesma lógica, à medida que entidade vai cumprindo com as obrigações previstas no contrato firmado com o órgão público, ela vai reconhecendo a receita no resultado, conforme a seguir:

D – Contrato de Convênio (Passivo)

C – Receitas com Restrição (Resultado)

3.2. Reconhecimento das receitas com doações

Se as doações recebidas não tiverem aplicação específica, ou seja, o doador não exigir que o valor doado seja aplicado a uma única finalidade, os valores efetivamente recebidos devem ser contabilizados conforme a seguir:

D – Caixa ou Bancos (Ativo)

C – Receitas sem restrição (Resultado)

Já as doações que tenham destino específico devem ser reconhecidas dentro da mesma política contábil adotada para as subvenções.

4. Principais tipos de subvenções

4.1. Empréstimo subsidiado

O benefício econômico obtido com empréstimo governamental por uma taxa de juros abaixo da praticada pelo mercado deve ser tratado como subvenção governamental.

Subsídio em empréstimo é reconhecido como subvenção governamental quando existir segurança de que a entidade cumprirá os compromissos assumidos. Essa segurança de atendimento a compromissos assumidos geralmente pode ser demonstrada pela administração apenas nos casos em que esses compromissos dependem exclusivamente de providências internas da entidade, por serem mais confiáveis e viáveis, ou, ainda, melhor administráveis do que requisitos que envolvam terceiros ou situação de mercado.

Desse modo, é provável que as condições históricas ou presentes da entidade demonstrem, por exemplo, que pagamentos dentro de prazos fixados podem ser realizados e dependem apenas da intenção da administração. Por outro lado, requisitos que dependem de fatores externos, como a manutenção de determinado volume de venda ou nível de emprego, não podem ser presentemente determináveis e, portanto, a subvenção apenas deve ser reconhecida quando cumprido o compromisso.

Exemplo prático

A entidade contratou um empréstimo junto a instituição financeira ligada ao Governo Federal, conforme dados abaixo:

- Valor contratado: R\$ 1.000.000,00.
- Data da Contratação: 1º/2/20X1.
- Taxa de juros contratada: 0,5% a.m.
- Forma de pagamento: 12 parcelas fixas, mensais e consecutivas de R\$ 86.066,43.
- Vencimento da 1ª parcela: 30 dias após a contratação.

- Obrigações assumidas pela empresa: o pagamento das parcelas dos empréstimos.

O passo a passo para contabilização das operações envolvidas

Primeiro passo: estimar o valor dos juros praticados pelo mercado. Após pesquisa de mercado, chegou-se ao percentual de 1,5% a.m.

Segundo passo: a partir do valor principal do empréstimo, é preciso calcular o valor dos juros de mercado para reconhecimento da obrigação (passivo), bem como realizar o Ajuste a Valor Presente. Com este cálculo realizado é possível estimar o valor da subvenção, que, neste caso, é a diferença entre os juros de mercado e os juros contratados por meio do empréstimo subsidiado, conforme a seguir demonstrado:

Juros de mercado: R\$ 100.159,91.

Juros contratados: R\$ 32.797,16.

Valor da subvenção: R\$ 67.362,75.

| MÊS | JUROS MERCADO | JUROS CONTRATADOS | RECEITA DIFERIDA |
|-----|-------------------|-------------------|------------------|
| 0 | | | |
| 1 | 15.000,00 | 5.000,00 | 10.000,00 |
| 2 | 13.849,80 | 4.594,67 | 9.255,13 |
| 3 | 12.682,35 | 4.187,31 | 8.495,04 |
| 4 | 11.497,38 | 3.777,91 | 7.719,47 |
| 5 | 10.294,64 | 3.366,47 | 6.928,17 |
| 6 | 9.073,86 | 2.952,97 | 6.120,89 |
| 7 | 7.834,77 | 2.537,40 | 5.297,37 |
| 8 | 6.577,09 | 2.119,76 | 4.457,33 |
| 9 | 5.300,55 | 1.700,03 | 3.600,52 |
| 10 | 4.004,86 | 1.278,19 | 2.726,66 |
| 11 | 2.289,73 | 854,25 | 1.835,48 |
| 12 | 1.354,88 | 428,19 | 926,69 |
| | 100.159,91 | 32.797,16 | 67.362,75 |

Terceiro passo: a contabilização do empréstimo com juros de mercado, bem como a contabilização do Ajuste a Valor Presente, conforme a seguir:

Reconhecimento inicial

D – Bancos conta movimento.....1.000.000,00

C – Empréstimos (PC)..... 1.100.159,95

D – Ajuste a valor presente (PC).....100.159,95

Representação no Balanço Patrimonial

| | | | |
|-----------------------|--------------|-------------|--------------|
| Ativo | 1.000.000,00 | Passivo | 1.000.000,00 |
| Circulante | | Circulante | |
| Banco conta Movimento | 1.000.000,00 | Empréstimos | 1.100.159,95 |
| | | (-) AVP | (100.159,95) |

Quarto passo: provisionar o valor da Receita Diferida com subvenção, transferindo do “Empréstimos” para “Receita Diferida com Subvenção”. A receita de subvenção somente pode ser reconhecida no resultado à medida que tais obrigações forem sendo cumpridas.

Reconhecimento da subvenção como passivo

D – Empréstimos (PC)..... 67.362,75

C – Receita Diferida com Subvenções (PC)..... 67.362,75

Posição patrimonial após o reconhecimento da receita diferida com subvenção como passivo:

| | | | |
|-----------------------|--------------|----------------------|--------------|
| Ativo | 1.000.000,00 | Passivo | 1.000.000,00 |
| Circulante | | Circulante | |
| Banco conta Movimento | 1.000.000,00 | Empréstimos | 1.032.797,20 |
| | | (-) AVP | (100.159,95) |
| | | Rec. Dif. Subvenções | 67.362,75 |

Quinto passo: mês a mês, assim que as parcelas forem sendo quitadas, a entidade reconhece a receita de subvenção¹, conforme a seguir:

D – Receita Diferida com Subvenções (PC)..... 10.000,00

C – Receitas com Subvenções – Com Restrição (DRP)² 10.000,00

Sexto passo: mês a mês, independente do pagamento do empréstimo, os juros devem ser reconhecidos como despesas no resultado (DRP), exceto se forem tratados como custo de ativo, aplicando o método da *taxa efetiva de juros*, conforme a seguir:

Reconhecimento das despesas com juros após 30 dias

D – Despesas financeiras (DSP)..... 15.000,00

¹ Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido.

² DRP – Demonstração do Resultado do Período.

C – AVP (PC)..... 15.000,00

Sétimo passo: após o fechamento mensal é preciso transferir o saldo da subvenção que transitou pelo resultado para o Patrimônio Líquido, conforme a seguir:

D – Superávit ou Déficit do Período (DRP)..... 10.000,00

C – Superávit ou Déficit Acumulado (PL).....10.000,00

Oitavo passo: reclassificação do saldo decorrente da subvenção dentro do PL, conforme a seguir:

D – Superávit ou Déficit Acumulado (PL).....10.000,00

C – Outras Reservas (PL).....10.000,00

4.2. Ativo não monetário recebido através de subvenção governamental

A subvenção governamental pode estar representada por ativo não monetário, como terrenos e outros bens ou direitos, para uso da entidade. Nessas circunstâncias, tanto estes ativos, quanto a subvenção governamental devem ser reconhecidos pelo seu valor justo. Apenas na impossibilidade de verificação desse valor justo, é que o ativo e a subvenção governamental poderão ser registrados pelo seu valor nominal.

No caso de recebimento de ativo imobilizado por meio de subvenção governamental, o reconhecimento da receita de subvenção, quando este ativo for depreciable, deve se dar ao longo do período da vida útil do bem, e na mesma proporção de sua depreciação.

Uma subvenção relacionada a ativo não depreciable pode requerer o cumprimento de certas obrigações. O reconhecimento como receita deve então, acompanhar a apropriação das despesas necessárias ao cumprimento das obrigações. Exemplificando: uma subvenção que transfira a propriedade definitiva de um terreno, pode ter como condição a construção de um centro de atendimento a carentes, e deve ser apropriada como receita na mesma proporção da depreciação dessa construção. Poderão existir situações em que essa correlação exija que parcelas da subvenção sejam reconhecidas segundo critérios diferentes.

Exemplo prático

A entidade recebeu um terreno com a edificação de um barracão da Prefeitura Municipal para instalação de uma escola, nas seguintes condições:

- ✓ Início do contrato: 1º/02/2020;
- ✓ Término do contrato: 31/01/2030.
- ✓ Outras condições: instalar a escola no prazo de 01 ano;

✓ Após a instalação da escola, a entidade se compromete a gerar e manter 50 vagas de emprego durante o período do contrato. Após cumpridas todas as formalidades destacadas a entidade passa ser proprietária do imóvel recebido em comodato.

O passo a passo para contabilização das operações envolvidas

Primeiro passo: elaboração do Laudo de Avaliação para estimar os valores dos ativos recebidos em subvenção. Neste caso, é preciso mensurar o valor do terreno e da edificação de maneira segregada, uma vez que possuem características distintas, inclusive no tocante a depreciação, uma vez que sobre o terreno, uia de regra, não recai quota de depreciação.

Formalidades do Laudo de Avaliação

O CFC – Conselho Federal de Contabilidade não se manifestou oficialmente sobre este quesito em específico, porém, em outras situações, como ao tratar do Custo Atribuído para o Imobilizado, e para as Propriedades para Investimento, trouxe orientações sobre o assunto, inclusive fazendo referência aos avaliadores:

*“[...] consideram-se **avaliadores** aqueles **especialistas** que tenham **experiência, competência profissional, objetividade e conhecimento técnico dos bens**. [...] os avaliadores devem conhecer ou **buscar conhecimento** a respeito de sua **utilização**, bem como das **mudanças tecnológicas** e do **ambiente econômico** onde ele opera, considerando o planejamento e outras **peculiaridades do negócio da entidade**. [...] a avaliação pode ser efetuada por **avaliadores internos** ou **externos** à entidade”. (Destaque dos autores), (Item 33, ITG 10).*

Ainda no tocante a formalidade do laudo, o CFC – Conselho Federal de Contabilidade, partindo do pressuposto que várias situações presentes no laudo de avaliação podem ser oriundas de deliberação da direção da entidade, fez a seguinte exigência: *“[...] os **relatórios de avaliação** devem ser **aprovados** por **órgão competente da administração**, a menos que o estatuto ou contrato social da entidade contenha requerimento adicional, o qual deve ser cumprido”. (Destaque dos autores) (Item 35, ITG 10).*

Quanto às formalidades mínimas que um laudo de avaliação deve ter, o CFC – Conselho Federal de Contabilidade determinou que o relatório deve conter:³

Indicação dos **critérios de avaliação**, das **premissas** e dos **elementos de comparação** adotados, tais como:

✓ **Antecedentes internos:** investimentos em substituições dos bens, informações relacionadas à sobrevivência dos ativos, informações contábeis, especificações técnicas e inventários físicos existentes;

³ Item 34, ITG 10

✓ **Antecedentes externos:** informações referentes ao ambiente econômico onde a entidade opera, novas tecnologias, benchmarking, recomendações e manuais de fabricantes e taxas de vivência dos bens;

✓ **Estado de conservação dos bens:** informações referentes a manutenção, falhas e eficiência dos bens; e outros dados que possam servir de padrão de comparação, todos suportados, dentro do possível, pelos documentos relativos aos bens avaliados.

Localização física e correlação com os **registros contábeis** ou razões auxiliares;

Valor residual dos bens para as situações em que a entidade tenha o histórico e a prática de alienar os bens após um período de utilização; e

A vida útil remanescente estimada com base em informações, alinhamento ao planejamento geral do negócio da entidade, e ainda é preciso avaliar questões contratuais que possam limitar o tempo de uso do ativo.

Segundo passo: realizar a contabilização do terreno, das edificações e da subvenção, levando em conta os dados do contrato, a realidade econômica envolvida na operação, e, em especial, o Laudo de Avaliação:

Condições contratuais:

- Início do contrato: 01/02/2020.
- Término do contrato: 31/01/2030.
- Outras condições: instalar a escola no prazo de 01 ano.
- Após a instalação da escola, a entidade se compromete a gerar e manter 50 vagas de emprego durante o período do contrato. Cumpridas as formalidades destacadas a entidade passa ser proprietária do imóvel recebido em comodato.

Dados do Laudo de avaliação:

- Valor do Terreno: R\$ 500.000,00.
- Valor das Edificações: R\$ 300.000,00.
- Vida útil do terreno: indeterminado.
- Vida útil das Edificações: 10 anos.
- Valor residual das Edificações: Zero.

Contabilização no reconhecimento inicial

Tendo em vista que a entidade assumiu contratualmente determinadas condições durante a vigência do contrato (10 anos ou 120 meses), o valor da subvenção, neste caso, precisa ser segregado em Passivo Circulante e Passivo Não Circulante, dentro da seguinte lógica: valor total dos ativos R\$ 800.000,00 / nº de meses da vigência do contrato, 120 meses = R\$ 6.666,66 (por mês) * por 12 meses = R\$ 80.000,00 (Passivo Circulante) e o restante deve ser classificado como Passivo Não Circulante R\$ 720.000,00.

| | |
|---|------------|
| D – Terreno – Com restrição (Imobilizado) | 500.000,00 |
| D – Edificações – Com restrição (Imobilizado) | 300.000,00 |
| C – Receita Diferida - Subvenções (Passivo Circulante)..... | 80.000,00 |
| C – Receita Diferida - Subvenções (Passivo Não Circulante)..... | 720.000,00 |

Posição patrimonial⁴ após o reconhecimento dos ativos e da subvenção

| | | | |
|--------------------------------|------------|-------------------------------|------------|
| Ativo | 800.000,00 | Passivo | 800.000,00 |
| Circulante | | Circulante | 80.000,00 |
| Não Circulante | 800.000,00 | Receita Diferida - Subvenções | 80.000,00 |
| Imobilizado - Com Restrição | 800.000,00 | Não Circulante | 720.000,00 |
| - Terreno - Com restrição | 500.000,00 | Receita Diferida - Subvenções | 720.000,00 |
| - Edificações - Com restrições | 300.000,00 | | |

Terceiro passo: lançamentos após decorrido o primeiro mês.

Reconhecimento da depreciação das edificações. A classificação deve ser realizada no resultado (DRP) como despesas com depreciação, exceto se o ativo estiver ligado à produção, e a depreciação for considerada como custo de produção.

D – Despesas com Depreciação – Com restrição (resultado - DRP).....2.500,00

C – Depreciação Acumulada (reduzora do imobilizado).....2.500,00

Reconhecimento da receita de subvenção⁵. Se as obrigações contratuais estão sendo cumpridas, é preciso reconhecer a receita de subvenção, dentro das seguintes premissas: valor total da subvenção R\$ 800.000,00 / nº meses do contrato de subvenção 120 = R\$ 6.666,66.

D – Subvenções (Passivo Circulante)..... 6.666,66

C – Receita com Subvenções – Com restrição (Resultado - DRP).... 6.666,66

Reclassificação da subvenção do PNC para o PC. Para atender à segregação dos passivos em circulantes e não circulantes é preciso reclassificar uma parcela do Não Circulante para o Circulante, conforme a seguir:

⁴ A subvenção governamental relacionada a ativos, incluindo aqueles ativos não monetários mensurados ao valor justo, deve ser apresentada no balanço patrimonial em conta de passivo, como receita diferida, ou deduzindo o valor contábil do ativo relacionado. São considerados aceitáveis dois métodos de apresentação, nas demonstrações contábeis, da subvenção (ou parte apropriada de subvenção) não vinculada a obrigações futuras, relacionada com ativos. Um dos métodos reconhece a subvenção governamental como receita diferida no passivo, sendo reconhecida como receita em base sistemática e racional durante a vida útil do ativo. O outro método deduz a subvenção governamental do valor contábil do ativo relacionado com a subvenção para se chegar ao valor escriturado líquido do ativo, que pode ser nulo. A subvenção deve ser reconhecida como receita durante a vida do ativo depreciável por meio de crédito à depreciação registrada como despesa no resultado.

⁵ O item nº 17 da NBC TG 07 (R2) determina que a subvenção relacionada a ativo depreciável deve ser reconhecida como receita ao longo do período da vida útil do bem, e na mesma proporção de sua depreciação. Perceba que neste caso somente as edificações são depreciáveis. Assim, à medida que as edificações forem sendo depreciadas (no caso em questão 10 anos ou

120 meses) a Receita Diferida também será reconhecida na mesma razão. Como o terreno não é depreciable, mas ao final do contrato de comodato, desde que cumpridas as obrigações assumidas, será de propriedade da empresa, desta forma a Receita Diferida relativa ao terreno deverá ser reconhecida pelo tempo do contrato.

D – Subvenções (Passivo Não Circulante)..... 6.666,66

C – Subvenções (Passivo Circulante)..... 6.666,66

Transferir do resultado para o Patrimônio Líquido o saldo líquido da operação de subvenção relativa ao mês, conforme abaixo:

Demonstração da apuração do saldo líquido da Receita Diferida com subvenção

Receita com Subvenção – Com restrição (no resultado - DRP)..... 6.666,66

Despesas com Depreciação – Com restrição (DRP)..... (2.500,00)

Saldo..... 4.166,66

Lançamento de transferência da DRP para o PL

D – Superávit ou Déficit do Período (DRP)..... 4.166,66

C – Superávit ou Déficit Acumulado (PL)..... 4.166,66

Lançamento de reclassificação dentro do PL

D – Superávit ou Déficit Acumulado (PL)..... 4.166,66

C – Outras Reservas (PL)..... 4.166,66

4.3. Subvenção relacionada ao CEBAS

O CEBAS é um certificado concedido pelo Governo Federal, por intermédio dos Ministérios da Educação, do Desenvolvimento Social e da Saúde, às pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos, que prestem serviços nas áreas de educação, assistência social ou saúde. Desde que atendidos os requisitos legais, as instituições são tituladas como entidades beneficentes de assistência social. O certificado CEBAS é um dos documentos exigidos pela Receita Federal do Brasil (RFB) para que as entidades privadas sem fins lucrativos gozem da isenção da cota patronal das contribuições sociais.

A ITG 2002 (R1), no item 9B, determina que as imunidades tributárias não se enquadram no conceito de subvenções previsto na NBC TG 07. Portanto, não devem ser reconhecidas como receita no resultado. Neste sentido, é preciso fazer uma análise sobre a quais imunidades tributárias a interpretação está se referindo. Parece ser lógico que se trata da imunidade constitucional prevista no artigo 150 da Constituição Federal, e também

das isenções § 3º do art. 12 da Lei 9.532/97 e demais legislações esparsas que tratam de isenções genéricas e de abrangência de todas as entidades sem finalidade de lucros. Há que se esclarecer que tanto a imunidade, quanto a isenção prevista na legislação anteriormente citada, embora estabeleçam exigências e requisitos, alcançam todo universo de entidades que se enquadram dentro de tais ditames legais. Voltando o raciocínio para a questão da isenção da quota patronal prevista para as entidades que possuem cadastro no CEBAS, a situação é algo específico e a entidade precisa, além de atender uma série de exigências, optar por tal cadastro. Desta maneira, está-se diante do previsto no item 9A da ITG 2002 (R1), que determina que as subvenções concedidas em caráter particular enquadram-se na NBC TG 07, e por isso precisam ser reconhecidas contabilmente.

A isenção da cota patronal exige das entidades certificadas a realização e o cumprimento de diversas exigências. Neste sentido, é possível concluir que não se trata de uma subvenção prevista como genérica, que alcança todas as entidades do Terceiro Setor. Por isso, tal isenção deve ser reconhecida como receita no resultado, à medida que entidade cumpra com as obrigações previstas pela legislação que rege o referido cadastro. Embora essa obrigatoriedade não esteja claramente demonstrada na ITG 2002 (R1) do CFC, tal exigência fica evidenciada nas legislações esparsas que tratam das exigências decorrentes da manutenção do Cadastro do CEBAS. Há que salientar que o não reconhecimento contábil no resultado por meio do regime de competência, pode levar a entidade certificada a perder o certificado. Neste sentido, entende-se que é preciso contabilizar a renúncia fiscal dentro dos moldes de subvenção.

A seguir será demonstrada a contabilização da cota patronal do INSS para as entidades regularmente cadastradas no CEBAS.

Primeiro passo:

Contabilização da contribuição patronal à previdência social como se devida fosse

D - Despesa com INSS (Resultado).

C - INSS a recolher (Passivo Circulante).

Segundo passo:

Contabilização do reconhecimento do benefício do não-pagamento da contribuição patronal.

D - INSS a recolher (Passivo Circulante).

C – Receita com Isenção da Cota Patronal do INSS (resultado).

Terceiro Passo:

No fechamento do período, é preciso apurar o valor relativo à renúncia fiscal e realizar os seguintes lançamentos contábeis:

Lançamento de transferência da DRP para o PL

D – Superávit ou Déficit do Período (DRP)

C – Superávit ou Déficit Acumulado (PL)

Lançamento de reclassificação dentro do PL

D – Superávit ou Déficit Acumulado (PL)

C – Outras Reservas (PL)

A entidades que possuem o cadastro no CEBAS também podem receber transferências de recursos governamentais a título de subvenções sociais. Tais recursos devem ser contabilizados como subvenções por meio do regime de competência, porém em determinadas circunstâncias podem ensejar o reconhecimento da receita de subvenção na demonstração do resultado do período no qual a entidade qualificar-se para seu recebimento. Neste caso é preciso realizar a divulgação adequada, de forma a assegurar que os seus efeitos sejam claramente compreendidos.

5. Considerações gerais sobre a subvenção

a) Elas não devem ser creditadas diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecidas como receitas nos períodos apropriados;

b) Subvenção governamental raramente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando cumpre as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações.

c) Enquanto não atendidos os requisitos para reconhecimento da receita com subvenção na Demonstração do Resultado do Período, a contrapartida da subvenção governamental registrada no ativo deve ser feita em conta específica do passivo, como receita diferida com subvenção;

d) É fundamental, pelo regime de competência, que a receita de subvenção governamental seja reconhecida em bases sistemáticas e racionais, ao longo do período necessário, e confrontada com as despesas correspondentes, quando com estas a subvenção guardar relação. Assim, o reconhecimento da receita de subvenção governamental no momento de seu recebimento somente é admitido nos casos em que não há base de alocação da subvenção ao longo dos períodos beneficiados.

e) A subvenção pode ser recebida como um pacote de ajuda financeira ou fiscal, e sujeita ao cumprimento de certo número de condições. Em tais casos, é necessário cuidado na identificação das condições que dão origem aos custos e às despesas que determinam os períodos durante os quais a subvenção deve ser reconhecida. Pode ser apropriado alocar parte da subvenção em determinada base e parte em outra.

f) Uma subvenção governamental, na forma de compensação por gastos ou perdas já incorridas, ou para finalidade de dar suporte financeiro imediato à entidade, sem qualquer despesa futura relacionada, deve ser reconhecida como receita no período em que se tornar recebível.

g) Em determinadas circunstâncias, a subvenção governamental pode ser outorgada mais com o propósito de conceder suporte financeiro imediato a uma entidade, do que servir como incentivo para que determinados gastos sejam incorridos. Dita subvenção pode ser outorgada exclusivamente a uma entidade em particular, e não ficar disponível para uma classe inteira de beneficiários. Essas circunstâncias podem ensejar o reconhecimento da receita de subvenção na demonstração do resultado do período no qual a entidade qualificar-se para seu recebimento, com a divulgação adequada de forma a assegurar que os seus efeitos sejam claramente compreendidos.

h) Certas formas de assistências governamentais, que não possam ter seu valor razoavelmente atribuído, devem ser excluídas da definição de subvenção governamental para fins de reconhecimento, assim como as transações com o Governo que não possam ser distinguidas das operações comerciais normais da entidade. São exemplos de assistências que não podem, de maneira razoável, ter valor atribuído: as assistências técnicas e de comercialização gratuitas e as concessões de garantias. Um exemplo de assistência que não pode ser distinguida das operações comerciais normais da entidade é o da política de compras do Governo que seja responsável por parte das vendas da entidade. A existência do benefício pode ser indiscutível, mas qualquer tentativa de segregar as atividades comerciais da assistência governamental pode ser arbitrária;

i) A materialidade do benefício nos exemplos anteriormente mencionados pode ser tal que a divulgação da natureza, da extensão e da duração da assistência seja necessária, a fim de que as demonstrações contábeis não sejam enganosas;

REFERÊNCIAS

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, **NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL**.

_____. **NBC TG 07 (R2)** - Subvenção e Assistência Governamentais

_____. **NBC TG 12** – Ajuste a Valor Presente

_____. **NBC TG 23 (R2)** - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro

_____. **NBC TG 46 (R2)** – Mensuração a Valor Justo

_____. **ITG 2002 (R1)** - Entidade sem Finalidade de Lucros

FRANÇA, José Antonio de (Coordenador) e outros. **Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor**: aspectos de gestão e de contabilidade para entidades de interesse social. Brasília: CFC, FBC e PROFIS, 2015.

JOCHEM, Laudelino e outros, **Contabilidade das Entidades Sem Finalidade de Lucros e Sociedades Cooperativas**. Pinhais: Editora Conhecimento, 2019.

JOCHEM, Laudelino. **IFRS**: as normas internacionais de contabilidade. Hortolândia: Foco Editorial, 2013.

_____. **IFRS**: aspectos contábeis e tributários. Hortolândia: Foco Editorial, 2016.