

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA**

VALTER JOVENIL AVILA DA SILVA

**FRAUDES NAS FUNDAÇÕES PRIVADAS:
O PAPEL DO MINISTÉRIO PÚBLICO**

Porto Alegre
2015

VALTER JOVENIL AVILA DA SILVA

**FRAUDES NAS FUNDAÇÕES PRIVADAS:
O PAPEL DO MINISTÉRIO PÚBLICO**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Economia da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS) como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Economia, modalidade profissional, com ênfase em Controladoria.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Schmidt

Porto Alegre
2015

CIP - Catalogação na Publicação

Silva, Valter Jovenil Avila da
Fraudes nas fundações privadas : o papel do
Ministério Público / Valter Jovenil Avila da Silva.
-- 2015.
158 f.

Orientador: Schmidt Paulo.

Dissertação (Mestrado) -- Universidade Federal do
Rio Grande do Sul, Faculdade de Ciências Econômicas,
Programa de Pós-Graduação em Economia, Porto Alegre,
BR-RS, 2015.

1. Fraudes. 2. Corrupção. 3. Terceiro setor. 4.
Fundações privadas. 5. Tipos de fraudes. I. Paulo,
Schmidt, orient. II. Título.

Elaborada pelo Sistema de Geração Automática de Ficha Catalográfica da UFRGS com os
dados fornecidos pelo(a) autor(a).

VALTER JOVENIL AVILA DA SILVA

**FRAUDES NAS FUNDAÇÕES PRIVADAS:
O PAPEL DO MINISTÉRIO PÚBLICO**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-graduação em Economia da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS) como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Economia, modalidade profissional, com ênfase em Controladoria.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Schmidt

Aprovado em: Porto Alegre, 10/08/2016.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr. Paulo Schmidt – UFRGS - orientador

Prof. Dr. Ariel Behur - UFRGS

Prof.Dr. Jose Luiz dos Santos- UNIFIN

Prof. Dr. Marco Antônio dos Santos Martins - UNIFIN

Dedico este trabalho à minha esposa Mírian Cristina; aos meus filhos Wíllian e Miriane Carine, a minha mãe afetiva Maria Celi, a minha irmã Delza Valdair, demais irmãos, familiares, amigos, colegas de fé e de trabalho, e companheiros do Rotary Club da Região Sudeste de Porto Alegre.

AGRADECIMENTOS

A Deus, instância suprema de inteligência, amor e justiça, pela bondade de conceder-me esta bendita vida, a qual, a cada dia me ensina, que são as grandes batalhas que nos oportunizam grandes conquistas.

Ao Mestre Jesus, pelos exemplos de moral, humanidade e humildade, tão raros quanto necessários nos dias atuais.

A minha amada esposa Míriam Cristina e aos meus filhos Wíllian e Miriane Carine por entenderem as minhas ausências do convívio familiar para dedicar-me ao Curso de Mestrado Profissionalizante em Economia com ênfase em Controladoria.

Ao Doutor Paulo Schmidt pela orientação prestada na realização deste trabalho.

Ao Promotor de Justiça do Ministério Público do Estado do Rio Grande do Sul, Dr. Mauro Rockenbach, pela louvável dedicação nas investigações e denúncias de crimes nas ações em que figuram fundações privadas e no incansável combate às fraudes e adulterações de leite e produtos dele derivados, especialmente no Estado do Rio Grande do Sul.

“Todas as crises, portanto, que pelo Brasil estão passando, e que dia a dia sentimos crescer aceleradamente, a crise política, a crise financeira, não vêm a ser mais do que sintomas, exteriorizações parciais, manifestações reveladoras de um estado mais profundo, uma suprema crise: a crise moral”.
(BARBOSA, 1913).

“O combate da corrupção não se afigura tarefa fácil, ao contrário, há vários desafios a serem enfrentados. No entanto, embora o caminho a ser percorrido no enfrentamento da corrupção seja longo, o trabalho já começou a ser feito e com o comprometimento de todos – governo, empresas e sociedade –, o Brasil vencerá essa luta.” (CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO-CGU; ETHOS, 2009).

“Você pode enganar algumas pessoas o tempo todo ou todas as pessoas durante algum tempo, mas, você não pode enganar todas as pessoas o tempo todo.”
(LINCOLN, [18-?]).

RESUMO

Atualmente, são constantes as notícias de fraudes e corrupção, tais como “Mensalão”, “Operação Lava Jato”, “Operação Zelotes”, “Leite Compen\$ado” (MPRS), dentre outras, envolvendo políticos de todos os escalões, empresários, gerentes, administradores, empregados e funcionários públicos. Como se não bastasse esse quadro no setor público (primeiro setor) e nas empresas privadas (segundo setor), passamos ainda a conviver com nova onda de desvios em outro setor. Agora o alvo são as entidades que prestam serviços de interesse público sem a finalidade de lucro, o terceiro setor, como se viu na “CPI das ONGs” (2010). Aqui, no Estado do Rio Grande do Sul, o cenário de golpes praticados contra o erário, contra consumidores, e ainda contra o patrimônio das entidades de interesse social, não é diferente da realidade nacional. Basta ver os noticiários sobre ações do Ministério Público Estadual no combate às sonegações de impostos, fraudes e irregularidades cometidas contra entidades do terceiro setor, especialmente contra fundações privadas. Nesse caso específico, com o intuito de identificar quais são os principais tipos de fraudes cometidas contra essas instituições e o que fazer para evitá-las, foram analisadas algumas notícias no período de 2005 a 2013. A pesquisa visa, ainda, identificar o papel do Ministério Público perante essas instituições e às fraudes.

Palavras-chaves: Fraudes. Corrupção. Terceiro setor. Fundações privadas. Tipos de fraudes. Ministério Público.

ABSTRACT

Nowadays, newscasts about frauds and corruption are continuously taking place, as “Mensalão”, “Operação Lava Jato”, “Operação Zelotes”, “Leite Compen\$ado” (MPRS – Public Ministry of Rio Grande do Sul), among others, involving politicians from all echelons, businessmen, managers, administrators and public servants. As if not enough this picture in the public sector (first sector) and in the private companies (second sector), we also have to deal with a new wave of embezzlement in another sector. Now, the target is the companies which provide public interest service without the purpose of making profit, the third sector, as it have been seen in the “CPI das ONGs” – 2010 (Parliamentary Commission of Inquiry against Non Governmental Organizations). Here, in the Rio Grande do Sul State, the scenery of coups against the Exchequer, against consumers, and also against the patrimony of public interest, is not different from the national reality. Just watch the newscasts about the Public Ministry (MP) combating tax evasion, frauds, and irregularities committed against entities from the third sector, specially, against private foundations. In this specific case, in order to identify what are the main types of fraud committed against these institutions and what to do to avoid them were analyzed some news from 2005 to 2013. The research also aims to identify the role of prosecutors before those institutions and fraud.

Keywords: Frauds. Corruption. Third sector. Private foundations. Types of frauds. Public Ministry.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Competência Tributária – União, Estados e Municípios.....	129
Quadro 2 – Tipos de Fraudes e Irregularidades.....	147

LISTA DE SIGLAS

ABONG –	Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais
ANPAD -	Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração
CFC –	Conselho Federal de Contabilidade
CGU –	Controladoria Geral da União
ESFL –	Entidades Sem Fins Lucrativos
FIESP –	Federação das Indústrias do Estado de São Paulo
IPEA -	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
KPMG -	Klynveld Peat Marwick Goerdeler
MPE –	Micro e Pequena Empresa
MPRS –	Ministério Público do Rio Grande do Sul
MPF -	Ministério Público Federal
ONG –	Organização Não Governamental
NBC -	Normas Brasileiras de Contabilidade
OS –	Organização Social
OSCIP –	Organização da Sociedade Civil de Interesse Público
PNUD	Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento
TCE RS –	Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul
TCU –	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	16
1.1 TEMA.....	18
1.2 PROBLEMA.....	18
1.3 JUSTIFICATIVA.....	18
1.4 OBJETIVOS GERAIS.....	19
1.5 OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	19
2 MÉTODO DE PESQUISA.....	20
3 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA.....	22
3.1 PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS.....	22
3.1.1 Histórico das Entidades do Terceiro Setor no Brasil e no Mundo.....	25
3.2 CONCEITO DE FUNDAÇÃO PRIVADA.....	27
3.3 CONCEITOS DE FUNDAÇÃO PÚBLICA.....	28
3.4 CONCEITO DE ASSOCIAÇÃO.....	29
3.5 CONCEITO DE ORGANIZAÇÃO SOCIAL.....	29
3.6 CONCEITO DE OSCIP.....	29
3.7 AUDITORIA INTERNA E EXTERNA.....	30
3.7.1 Conceitos de Auditoria.....	30
3.7.2 A Importância da Auditoria.....	32
3.8 CONTROLE INTERNO.....	33
3.8.1 Conceitos de Controle Interno.....	33
3.8.2 A Importância Do Controle Interno.....	35
3.9 FRAUDE E CORRUPÇÃO.....	39
3.9.1 Contextualização de Fraude e Corrupção.....	39
3.9.2 Onde se verifica a maior incidência de Fraudes.....	55
3.9.3 Tipos de fraudes que mais ocorrem	56
3.10 A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE.....	57
3.10.1 Dos benefícios Fiscais Concedidos às Entidades Sociais.....	61
3.10.2 Da Contabilização da Gratuidade e dos Benefícios Tributários.....	65
3.10.3 A Importância da Prestação de Contas (Accountability).....	67
3.11 DO PAPEL DO MINISTÉRIO PÚBLICO DO RS.....	69
3.11.1 No Velamento de Fundações Privadas.....	70

3.11.2 Frente a Denúncias de Fraudes.....	72
3.12 DAS ATRIBUIÇÕES DOS TRIBUNAIS DE CONTAS.....	72
3.13 LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO.....	74
3.14 LEI ANTICORRUPÇÃO.....	74
3.15 CRCRS APOIA PROJETO: “10 MEDIDAS CONTRA A CORRUPÇÃO”	75
3.16 TIPOS DE FRAUDES E IRREGULARIDADES NAS FUNDAÇÕES PRIVADAS CONFORME AS NOTÍCIAS.....	76
3.16.1 Fundação Universidade de Cruz Alta – Unicruz (2005).....	76
3.16.2 Fundação Universitária de Endocrinologia e Fertilidade- FUEFE(2006).....	78
3.16.3 Fundação Beneficente Camaquã (2006).....	79
3.16.4 Fundação de Apoio, Ciência e Tecnologia – FATEC e Fundação para o desenvolvimento e o aperfeiçoamento da educação e da cultura-FUNDAE (2007).....	79
3.16.5 Fundação Hosp. Educacional e Social de Portão	80
3.16.5.1 Compra do Hospital em 2010	80
3.16.5.2 Ação pede ressarcimento de valores desviados de Hospital de Portão (2013).....	81
3.16.6 Fundação Conesul de Desenvolvimento – CONESUL (2011).....	81
4 FRAUDES NAS FUNDAÇÕES PRIVADAS: O PAPEL DO MINISTÉRIO PÚBLICO.....	83
4.1 FRAUDE E CORRUPÇÃO.....	83
4.1.1 Contextualização de Fraude e Corrupção.....	83
4.1.2 Onde se verifica a maior incidência de Fraudes.....	99
4.1.3 Tipos de Fraudes.....	99
4.2 O TERCEIRO SETOR.....	103
4.2.1 Principais Características das Entidades Sem Fins Lucrativos.....	103
4.2.2 Histórico das Entidades do Terceiro Setor no Brasil e No Mundo.....	107
4.2.3 Conceito de Fundação Privada.....	108
4.2.4 Conceito de Fundação Pública.....	109
4.2.5 Conceito de Associação.....	110
4.2.6 Conceito de Organização Social.....	110
4.2.7 Conceito de Oscip.....	111
4.3 AUDITORIA INTERNA E EXTERNA.....	112

4.3.1 Conceitos de Auditoria.....	112
4.3.2 A Importância da Auditoria.....	114
4.4 CONTROLE INTERNO.....	115
4.4.1 Conceitos de Controle Interno.....	115
4.4.2 A Importância do Controle Interno.....	118
4.5 A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE.....	121
4.5.1 Da Contabilização da Gratuidade e Dos Benefícios Tributários.....	125
4.5.2 Dos Benefícios Fiscais concedidos às Entidades Sociais.....	126
4.5.3 A Importância da Prestação de Contas (Accountability).....	131
4.6 DO PAPEL DO MINISTÉRIO PÚBLICO DO RS.....	134
4.6.1 No Velamento de Fundações Privadas.....	135
4.6.2 Frente a Denúncias de Fraudes.....	136
4.7 DAS ATRIBUIÇÕES DOS TRIBUNAIS DE CONTAS.....	137
4.8 LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO.....	138
4.9 LEI ANTICORRUPÇÃO.....	139
4.10 CRCRS APOIA PROJETO: “10 MEDIDAS CONTRA A CORRUPÇÃO”	140
4.11 TIPOS DE FRAUDES E IRREGULARIDADES VERIFICADAS EM FUNDAÇÕES PRIVADAS CONFORME AS NOTÍCIAS.....	141
4.11.1 Fundação Universidade de Cruz Alta – UNICRUZ (2005).....	141
4.11.2 Fundação Universitária de Endocrinologia e Fertilidade – FUEFE(2006).....	142
4.11.3 Fundação Beneficente Camaquã (2006).....	143
4.11.4 Fundação de Apoio, Ciência e Tecnologia -FATEC e Fundação para o Desenvolvimento e o Aperfeiçoamento da Educação e da Cultura – FUNDAE (2007).....	143
4.11.5 Fundação Hospitalar Educacional e social de Portão.....	144
4.11.5.1 Fundação Hospitalar Educacional e social de Portão (2010).....	144
4.11.5.2 Fundação Hospitalar Educacional e social de Portão (2013).....	145
4.11.6 Fundação Conesul de Desenvolvimento – CONESUL (2011).....	145

4.11.7 Síntese dos Tipos de Fraudes e Irregularidades	
Noticiadas.....	147
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	150
REFERÊNCIAS.....	159

1 INTRODUÇÃO

A cada dia, tornam-se mais sofisticadas as práticas de fraudes, com a prevalência do poderio econômico, que envolve as atividades empresariais, nacionais ou internacionais (FERREIRA NETO, 2011, p.15).

No Brasil, são diárias as notícias de fraudes que segundo a imprensa cresce de maneira assustadora não só no setor público, como também nas empresas privadas e mais recentemente nas entidades sem fins lucrativos (terceiro setor). Fraudes e desvios costumadamente ocorrem no setor público, onde existe um forte aparato na fiscalização de políticas públicas e aplicação de recursos. Seja pelo controle externo a cargo do poder legislativo e do tribunal de contas, pelos órgãos de controle interno; pelo controle exercido pelos Ministérios Público Federal e Estadual (Guardiões da Lei); como também pelo controle social exercido pela sociedade. Nas empresas (setor privado), dentre as fraudes noticiadas as mais comuns são o desvio de recursos, a sonegação de impostos e a adulteração de produtos.

No setor público, a corrupção ocorre mesmo com a fiscalização e vigilância dos órgãos de controle como Controladoria Geral da União¹ (CGU), Auditoria do TCU, controle e fiscalização pelos Ministérios Públicos da União e dos Estados. Como se viu nas recentes operações denominadas: “Mensalão”, “Operação Lava Jato”, “Operação Zelotes”, dentre várias outras. Então, o que se pode esperar do terceiro setor, onde, via de regra, os controles são frágeis e escassos, quando não inexistentes, e as entidades, apesar de prestarem contas, muitas de forma precária, outras apenas para cumprir o requisito formal, não são acompanhadas pelos órgãos de controle interno e nem externo. Nesse setor face à importância dos serviços, dignas de destaque, são as fundações, especialmente as privadas dedicadas aos serviços de educação, saúde, pesquisa, meio ambiente e assistência social.

Os desvios de bens e valores praticados contra o patrimônio dessas entidades representam redução de importantes serviços nas áreas de saúde, educação, pesquisa, meio ambiente, assistência social, justamente nas áreas em que são mais carentes os serviços. Nessas, nem o Estado e nem a iniciativa privada estão dispostos a investir, pelo menos sem contrapartida (lucro ou redução de tributos).

¹ Na União a Controladoria Geral da União exerce a Auditoria Interna dos órgãos, autarquias e empresas da União.

O combate à corrupção é tema recorrente na agenda do Ministério Público. Basta ver que nos dias 20 e 21 de outubro de 2011, o Ministério Público do Rio Grande do Sul sediou o “1º Congresso Nacional da campanha – O que você tem a ver com a corrupção?”.

Conforme lições de Sá e Hoog (2007, p.24), a cognição da fraude é o caminho mais seguro para a proteção contra ela.

Para tanto, busca-se através de pesquisa exploratória, conhecer opiniões de doutrinadores, estudiosos e experientes profissionais que focaram estudos sobre a corrupção e as fraudes, bem como sobre as fundações privadas junto ao terceiro setor e ainda uma visão das atribuições do Ministério Público junto às fundações e sua atuação no combate às fraudes.

A análise sobre os principais tipos de fraudes praticadas contra fundações privadas foi com base em pesquisas nos meios de comunicação, tais como jornais, revistas e sítios na internet. Segundo Speck (2000), na primeira década do século XXI, o debate sobre corrupção aumentou e ganhou densidade. Os indicadores mais utilizados para quantificar a corrupção são: os escândalos relatados na mídia; as condenações contabilizadas nas instituições ligadas à esfera penal e as informações obtidas nas pesquisas entre cidadãos.

Tal escolha deu-se em função de que, na grande maioria, os casos envolvendo fraudes e corrupções se arrastam por longos anos na Justiça Brasileira, favorecendo dessa forma os fraudadores pela lentidão nos julgamentos. Além disso, em muitos casos, as denúncias não são carregadas de provas robustas, vez que, costumeiramente, o fraudador elimina ou suprime as provas e fraudas documentos para esconder a verdade. Como ensina Sá e Hoog (2007, p.21), “Os corruptos, os fraudadores, sempre buscam esconder as falsidades, ou seja, o seu delito, inclusive, até por meio de embaraços às perícias contábeis judiciais.” Nesses casos, resta, então, ao Ministério Público buscar novas provas ou arquivar as denúncias por falta de provas. Pois, é sabido, principalmente pelos que cometem ilícitos que quando não há provas ou quando essas são insuficientes ou de caráter duvidoso, os acusados são absolvidos pelo Juiz de direito, por força do ordenamento jurídico.

De acordo com Parodi (2008, p.1) “Desde as origens da economia (alguns milhares de anos atrás) existem, na vida das pessoas e no mundo dos negócios, ‘golpistas’ que se dedicam a pôr em prática vários tipos de fraudes, armadilhas, sistemas e esquemas para enganar e roubar o próximo.”

Segundo Parodi (2008, p.1),

Pesquisas recentes descobriram, por exemplo, que antigos egípcios, por volta de 500 a.c., fraudavam ricos e nobres vendendo falsos gatos e outros animais sagrados embalsamados para suas cerimônias fúnebres. As múmias fraudulentas de animais, na realidade, continham somente gravetos e algodão e em alguns casos, continha também pedaços de ossos de outros animais.

Na mesma linha de pensamento, Ferreira Neto (2011, p.30) assevera que “A origem da fraude, do estelionato e da própria corrupção é antiga entre as civilizações e apresenta-se como motivadora para justificar a persecução à gestão fraudulenta, [...]”

De forma clara e objetiva, Parodi (2008, p.5) assenta que “Um princípio básico da elaboração de uma fraude é a ganância das pessoas que sonham em obter muito dinheiro e outras vantagens sem esforços e riscos.”

1.1 TEMA

Fraudes em fundações privadas e o papel do Ministério Público junto a essas entidades e perante as fraudes praticadas contra elas.

1.2 PROBLEMA

O problema reside em conhecer quais são os tipos de fraudes noticiadas pela imprensa como praticadas em fundações privadas situadas no Estado do Rio Do Sul ? Saber o que fazer para evitá-las, bem como identificar qual o papel do Ministério Público junto a essas entidades e perante as fraudes contra elas.

1.3 JUSTIFICATIVA

As fraudes crescem em grandes proporções no setor público (primeiro setor) e no setor privado (segundo setor). A par disso os órgãos de controle interno e externo público e privado aumentam a fiscalização e as formas de controle visando combater e minimizar os prejuízos advindos dessas fraudes. Todavia, sabe-se que as organizações sociais (terceiro setor), não dispõem de todo o sistema de controle necessário para se detectar fraudes. Muito embora, esse setor concentre grandes fundações, tais como a Fundação Bradesco, Fundação Gerdau, Fundação Zaffari, etc. Essas ocorrem com maior frequência onde os controles são tímidos, escassos e muitas vezes exercidos diretamente

pelos gestores (47% dos casos de fraudes conforme a pesquisa da Klynveld Peat Marwick Goerdeler-KPMG de 2009). Então, espera-se que o conhecimento dos principais tipos de fraudes praticadas nos últimos anos contra fundações privadas, bem como do papel que o Ministério Público exerce perante essas entidades e sua atuação diante de fraudes contra elas, possa contribuir para evitar ou minimizar as tentativas de fraudes justamente no setor que conta com benefícios fiscais concedidos pelo Estado, para que esse promova ações e serviços voltados ao bem estar da coletividade.

1.4 OBJETIVOS GERAIS

Identificar os principais tipos de fraudes em fundações privadas no Rio Grande do Sul, noticiadas pela imprensa. Indicar o que se pode fazer para evitá-las, bem como apontar o papel do Ministério Público Estadual junto a essas entidades e perante as fraudes contra elas.

1.5 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

De forma específica, pretende-se:

- a) contextualizar as organizações do terceiro setor no Brasil;
- b) descrever quais são as principais fraudes cometidas nas fundações privadas;
- c) contextualizar corrupção e fraude;
- d) apontar o que é possível fazer para evitar as fraudes de um modo geral;
- e) indicar quais as ações necessárias para mitigar ou evitar a ocorrência de fraudes em fundações privadas;
- f) identificar quais são os órgãos encarregados da fiscalização dos recursos públicos recebidos ou administrados pelas fundações privadas;
- g) apontar qual é o papel do Ministério Público perante as fundações privadas, bem como diante de fraudes contra essas entidades.

2 MÉTODO DE PESQUISA

De acordo com Gil (1999, p.26), a metodologia de pesquisa científica é considerada:

[...] como um conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos adotados para se atingir o conhecimento, desta forma, torna-se importante esclarecer a maneira pela qual esse trabalho será realizado, bem como a ordem a ser seguida para que se possa entendê-lo.

Para a realização deste trabalho o método de pesquisa será o de natureza exploratória e explicativa. O tipo de delineamento adotado será pesquisa bibliográfica em livros, revistas, jornais, dissertações, teses, artigos e consultas em sítios na internet.

Gil (2007, p. 44) explica que a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos e complementa afirmando que boa parte dos estudos exploratórios pode ser definida como pesquisas bibliográficas.

Conforme as técnicas de análise de conteúdo é possível afirmar que se trata de uma pesquisa exploratória com revisão bibliográfica.

Para Godoy (1995, p.58):

A pesquisa qualitativa não busca enumerar e/ou medir os eventos pesquisados, nem utiliza instrumental estatístico na análise dos dados. O ponto de partida são questões ou focos de interesses amplos, que vão se definindo à medida que o estudo se desenvolve. Tal estudo envolve dados descritivos sobre organizações, pessoas, lugares e as formas de interação que se dão pelo contato do agente pesquisador com o objeto em análise, procurando compreender os fenômenos segundo a vivência e visão dos atores. A pesquisa qualitativa atenta-se ao fato e não se restringe apenas à descrição dos dados, mas também a um processo amplo de análise e explicação dos resultados encontrados.

Para Minayo (1998, p.45),

A pesquisa qualitativa é capaz de incorporar a questão dos significados e da intencionalidade como inerentes aos atos, às relações e às estruturas sociais, sendo essas últimas tomadas tanto no seu advento quanto na sua transformação, como construções humanas significativas.

A metodologia compreendeu a pesquisa em livros, revistas, jornais e em sítios da internet, buscando as lições de autores especialistas no assunto. No tocante as notícias envolvendo fraudes em fundações, primeiramente, buscou-se identificar algumas fraudes noticiadas para num segundo momento efetuar uma síntese dessas notícias, com o objetivo de se conhecer os tipos de fraudes e se esses estavam contidos nas lições dos autores consultados.

Entretanto, a análise de dados coletados em pesquisas não se confunde com estudo de casos. Pois, segundo (Gil, 2009, p.4):

Na análise de casos, dispõe-se de um conjunto de informações acerca de um grupo, organização, comunidade, fato ou fenômeno que podem ser analisados com propósitos diversos. Os dados já estão disponíveis, cabendo ao pesquisador conferir-lhes tratamento analítico.

A análise de casos, que não constitui rigorosamente estudo de caso, é adotada como um dos procedimentos fundamentais nos estudos exploratórios. Os casos são tomados como exemplos que estimulam a compreensão de um fenômeno com vistas à formulação de um problema.

A pesquisa exploratória em notícias de jornais e sítios, principalmente do Ministério Público do RS e outros é em função de que essas são de conhecimento público e não afetam o caráter sigiloso de eventuais ações na esfera criminal, onde, em regra geral, os processos se arrastam por longos anos e nem sempre se consegue carrear provas robustas² que convençam aos magistrados. Por outro lado, a transparência é requisito fundamental para aqueles que administram recursos públicos e prestam serviços de interesse ou utilidade pública.

² Na maioria dos casos, o fraudador elimina ou falsifica as provas objetivando falsear ou esconder a verdade.

3 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Para a realização da pesquisa foram consultados os autores que serão mencionados neste capítulo.

3.1 PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS

Segundo o relatório sobre o desenvolvimento humano no Brasil, apresentado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada e o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento-IPEA/PNUD³, em 1996 citado por Olak e Nascimento (2010, p.6), são seis as características que definem uma organização do Terceiro Setor:

1) estruturadas; 2) localizadas fora do aparato formal do Estado; 3) que não se destinam a auferir lucros com suas atividades entre diretores ou entre um conjunto de acionistas; 4) autogovernadas; 5) que envolvem indivíduos num significativo esforço voluntário; e 6) que produzem bens e/ou serviços de uso coletivo.

Para os autores Olak e Nascimento (2010, p.6), neste elenco, pode-se notar que o bem comum é a "espinha dorsal" dessas relações intersubjetivas, ou seja, tudo em nome do coletivo, sem qualquer interferência do Estado.

No tocante às características das entidades sem fins lucrativos, Olak e Nascimento (2010, p.6), assim asseveram:

- O lucro não é a sua razão de ser, mas um meio necessário para garantir a continuidade e o cumprimento de seus propósitos institucionais;
- Seus propósitos institucionais, quaisquer que sejam suas preocupações específicas, objetivam provocar mudanças sociais;
- O patrimônio pertence à sociedade como um todo ou segmento dela, não cabendo aos seus membros ou mantenedores quaisquer parcelas de participação econômica no mesmo;
- As contribuições, doações e subvenções constituem-se, normalmente, nas principais fontes de recursos financeiros, econômicos e materiais dessas entidades.

A partir das características acima identificadas, é possível definir as Entidades sem Fins Lucrativos da seguinte forma: são instituições privadas com propósitos específicos de provocar mudanças sociais e cujo patrimônio é constituído, mantido e ampliado a partir de contribuições, doações e subvenções e que, de modo algum, se reverte para os seus membros e mantenedores.

Paes (2010, p.134) leciona que:

O Terceiro Setor é aquele que não é público e nem privado, no sentido convencional desses termos; porém guarda uma relação simbiótica com

³ TENÓRIO, Fernando G. Gestão Social: Uma perspectiva conceitual. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, set./out.1998, p.20

ambos, na medida em que ele deriva de sua própria identidade de conjugação entre a metodologia deste com as finalidades daquele. Ou seja, o Terceiro Setor é composto por organizações de natureza ‘privada’ (sem o objetivo do lucro) dedicadas à consecução de objetivos sociais ou públicos, embora não seja integrante do governo (Administração Estatal).

No Brasil, do ponto de vista legal (Novo Código Civil, 2002), as ONGs são pessoas jurídicas, de direito privado, constituídas sob a forma de associações ou fundações, ou seja, o que chamamos de “ONG” só está contemplado pelo nosso Direito Social. (OLAK, NASCIMENTO, 2010, p.3)

No dizer de Falconer (1999, p. 61, grifo do autor):

O setor de ONGs no Brasil, exclui as organizações sem fins lucrativos tradicionais (entidades filantrópicas, religiosas, creches, asilos etc.) voltadas exclusivamente à prestação de serviços. ‘Ser ONG, tal como o conceito foi apropriado no Brasil, significa mais do que *status* legal de associações sem fins lucrativos. Implícitos no termo estão um campo e uma forma de atuação predominantes: a defesa de direitos, através de assessoria e capacitação de movimentos populares, e atividades melhor descrita pelo termo inglês *advocacy*: mobilização popular, articulação política; conscientização e disseminação de informação.’

Fernandes (1994, p.65)⁴ apud Olak e Nascimento (2009, p.3) assevera que “A expressão Terceiro Setor é a que vem encontrando maior aceitação – dentre tantas outras usadas – para designar o conjunto de iniciativas provenientes da sociedade, voltadas à produção de bens públicos.”

Conforme Olak e Nascimento (2009, p.3):

No Brasil, a expressão vigente, até mesmo por força dos diversos dispositivos contemplados na legislação pertinente, sempre foi ‘entidades sem fins lucrativos’. Entretanto, o campo teórico do Terceiro Setor busca respaldo, *apud* Falconer (1999, p.22), nas correntes atuais das ciências sociais que procuram resgatar a dimensão não econômica das relações privadas, para compreender melhor a influência de fatores como valores coletivos nas relações sociais.

Para a Controladoria Geral da União, a expressão ONG passou a ser utilizada, a partir da segunda guerra no âmbito internacional e no Brasil, a partir da década de 70.

Conforme cartilha do terceiro setor (BRASIL, 2009)⁵ apud Souza, Carvalho Júnior e Albuquerque (2009, p. 51-52):

Abrangendo as organizações não governamentais (ONGs), as cooperativas, as associações, as fundações, os institutos, as instituições filantrópicas, as entidades de assistência social, e as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIPs), as organizações do Terceiro Setor são entidades

⁴FERNANDES, Rubem César. Privado, Porém Público: O Terceiro Setor na América Latina. Rio de Janeiro. Relume-Dumará.1994.

⁵ BRASIL. 2009. Cartilha do Terceiro Setor. Disponível em <<http://www.cedac.org.br/OSCIP/pdf>>, acesso em: 12 jan.2010.

de interesse social, em que não existe lucro e que visam a fins públicos e sociais. (BRASIL, 2009)

Silva (2014), assevera que a denominação de Terceiro Setor é utilizada para identificar as atividades da sociedade civil que não se enquadram na categoria das atividades estatais ou atividades de mercado.”

Para Melo Neto e Froes (1999, p.9)⁶ apud Silva (2014):

Os motivos do crescimento das atividades do terceiro setor são:

- (a) crescimento das necessidades socioeconômicas;
- (b) crise no setor público;
- (c) fracasso das políticas sociais tradicionais;
- (d) crescimento dos serviços voluntários;
- (e) degradação ambiental, que ameaça a saúde humana;
- (f) crescente onda de violência que ameaça a segurança das populações;
- (g) incremento das organizações religiosas;
- (h) maior adesão das classes alta e média a iniciativas sociais;
- (i) maior apoio da mídia; e
- (j) maior participação das empresas que buscam a cidadania empresarial.

As principais características das entidades sem fins lucrativos foram captadas no entendimento de Olak e Nascimento (2010, p.6), ao dizerem que o bem comum é a “espinha dorsal” e que tudo é em nome do coletivo. Observam que:

- o lucro não é a razão de ser, mas um meio necessário para garantir a continuidade e o cumprimento de seus propósitos da instituição, os quais visam provocar mudanças sociais;
- o patrimônio pertence à Sociedade ou a segmento dela;
- normalmente, as contribuições, doações e subvenções constituem-se nas principais fontes de recursos financeiros, econômicos e materiais dessas entidades.

E asseveram ainda que:

A partir das características acima identificadas, é possível definir as Entidades sem fins lucrativos da seguinte forma: são instituições privadas com propósitos específicos de provocar mudanças sociais e cujo patrimônio é constituído, mantido e ampliado a partir de contribuições, doações e subvenções e que, de modo algum, se reverte para os seus membros ou mantenedores.

(OLAK; NASCIMENTO, 2010, p.6).

Segundo Olak e Nascimento (2010, p.4), “Se por um lado a rentabilidade não é peculiar às entidades sem fins lucrativos, ou seja o lucro não é o objetivo fundamental, por outro lado essas entidades podem, eventualmente, ter ‘superávits’, utilizando-os na manutenção e/ou expansão das atividades da entidade.”

As entidades sem fins lucrativos, em linhas gerais, existem para provocar mudanças nos indivíduos e, conseqüentemente, na sociedade. Entretanto, cada entidade deve definir, formalmente, sua própria missão (OLAK; NASCIMENTO, 2010, p.7).

⁶MELO NETO, F. P. de e FRÓES, C. Responsabilidade Social & Cidadania Empresarial. Rio de Janeiro, Qualitymark Editora, 1999.

Nas lições de Schmidt e Santos (2006, p.31), “A missão de uma entidade pode ser entendida como o verdadeiro motivo de sua existência.”

Para Olak e Nascimento (2010, p.18); “Apesar de as ESFL apresentarem características peculiares, especialmente no que se refere às fontes de recursos e objetivos institucionais, quando comparadas às empresas, os subsistemas das entidades sem fins lucrativos em nada diferem dos subsistemas das empresas.”

Olak e Nascimento (2010, p.19) registram ainda:

Os fundadores, provedores e gestores desse tipo de empreendimento, que não é só físico, mas também moral, ‘impõem’ um conjunto de crenças e valores que nortearão a entidade como um todo. Para Guerreiro (1999:37), ‘as crenças e valores convertem-se em diretrizes e definições que orientam todos os demais subsistemas empresariais.’. Em outras palavras, influenciarão na definição de um modelo de gerenciamento.

Segundo o Manual de Procedimentos Contábeis Para Fundações e Entidades de Interesse Social (2003, p.23), as características básicas do Terceiro Setor, composto pelas Entidades de Interesse Social, são:

- a) promoção de ações voltadas para o bem-estar comum da coletividade;
- b) manutenção de finalidades não-lucrativas;
- c) adoção de personalidade jurídica adequada aos fins sociais (associação ou fundação);
- d) atividades financiadas por subvenções do Primeiro Setor (governamental) e doações do Segundo Setor (empresarial, de fins econômicos) e de particulares;
- e) aplicação do resultado das atividades econômicas que porventura exerça nos fins sociais a que se destina;
- f) desde que cumpra requisitos específicos, é fomentado por renúncia fiscal do Estado.

Olak e Nascimento (2010, p.5), asseveram: “Conclui-se, ante as colocações acima, que o crescimento patrimonial nessas instituições não equivale, necessariamente, ao crescimento patrimonial dos seus associados e a estes não se reverte, em nenhum momento, o patrimônio ou parcela dele.”

E finalizam, os autores, “Tem-se, então, uma outra característica muito peculiar, ou seja o patrimônio pertence à sociedade como um todo ou segmento dela, não cabendo aos seus membros ou mantenedores quaisquer parcelas de participação econômica no mesmo.” (OLAK, NASCIMENTO, 2010, p.5)

3.1.1 Histórico das Entidades do Terceiro Setor no Brasil e no Mundo

Segundo citações de Lutif Júnior (2010, p.66) “A preocupação com o social começou no Brasil em 1543, com a fundação da Santa Casa de Misericórdia da então

Vila de Santos, SP. Dessa afirmação aduziu que a atuação no setor nasceu, quase, junto com o próprio país.”

O referido autor assevera ainda que:

A partir daí as distâncias entre datas se reduziram. Em 1910, o escotismo, movimento fundado por Robert Baden-Powell dois anos antes na Inglaterra, se estabeleceu em nosso país, com o intuito de ‘ajudar o próximo em toda e qualquer ocasião’. (BEATRIZ, 1999⁷, p.6 apud LUTIF JÚNIOR, 2010, p.3).

Segundo estudos da Associação Brasileira de ONGs – ABONG⁸ (2004, p. 66), a história da evolução da existência das organizações, foi:

Em 1942, Getúlio Vargas criou a LBA - Legião Brasileira de Assistência, cuja primeira presidente foi Darcy Vargas.

Em 1961, nasceu a APAE - Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais, que mudou o conceito de assistência aos excepcionais.

Em 1967, o Governo Militar criou o Projeto Rondon e levou universitários ao interior do país para atender a comunidades carentes.

Em 1983, surgiu a Pastoral da Criança, treinando líderes comunitários para combater a mortalidade infantil. A partir dos anos 90, os empresários aumentaram a consciência social, até em decorrência da diminuição dos programas do Governo para o setor, por causada crise econômica do final dos anos 70.

Em 1993, Herbert de Souza, o Betinho, fundou a Ação da Cidadania contra a Miséria e pela Vida.

Em 1995, O Governo criou o programa Comunidade Solidária que substituiu a LBA e cuja presidência coube à dona Ruth Cardoso, esposa do então Presidente Fernando Henrique Cardoso.

Em 1995, também surgiu o programa Universidade Solidária, o Unisol, atuante a partir de 1996.

Em 1998, foi promulgada a lei 9.608, que regulamenta a prática do voluntariado, e, em 1999, a lei 9.790 qualificou as organizações da sociedade civil de direito público e disciplinou um termo de parceria.

Lutif Júnior (2010, p.67) acrescenta ainda:

As ONGs na década de 70 se vinculavam aos movimentos sociais; na década de 90 sua principal característica foi a “parceria” com o Estado e fundações e empresas. O termo ONG foi cunhado pela primeira vez em 1940, pela ONU, para designar as entidades executora de projetos humanitários ou de interesse público. Mas, a sua expansão deu-se na década de 60/70. E, na América Latina, cumprem papel na luta contra os Estados ditatoriais- principalmente aquelas que se dedicam à questão dos direitos humanos.

No Brasil, foi nas décadas de 80 e 90 que as organizações sem fins lucrativos mais cresceram:

⁷ Não consta a referência de Beatriz na lista de referências de Lutif Júnior.

⁸ ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS ORGANIZAÇÕES NÃO GOVERNAMENTAIS - ABONG. Regional 03. Anuário Geral das ONG. São Paulo. 2008.

A ativa participação das organizações sem fins lucrativos na sociedade brasileira data do final do século XIX. Já o processo de formação e consolidação das organizações não governamentais (ONGs) hoje presentes no cenário nacional surgiu nas décadas de 60 e 70, épocas marcadas pelas restrições político-partidárias impostas pelos governos militares, concentrando-se basicamente nas décadas de 80 e 90 (século XX), período em que mais cresceram e se tornaram visíveis. (TEODÓSIO, 2003⁹, p.22 apud LUTIF JUNIOR, 2010, p.67)

3.2 CONCEITOS DE FUNDAÇÃO PRIVADA

Fundação, segundo Paes (2010, p.71, grifo do autor), é:

Como pessoa jurídica de direito privado prevista no art.44 do Código Civil, a fundação consiste em um complexo de bens destinados à consecução de fins sociais e determinados e, como *universitas bonorum*, ostenta papel valoroso e de extremo relevo dentro da sociedade em que se insere, pois é instrumento efetivo para que os homens prestem serviços sociais e de utilidade pública diretamente a todos aqueles que necessitam, bem como possam transmitir às sucessivas gerações seus ideais e convicções, e seguir atuando.

De acordo com o Manual de Procedimentos Contábeis Para Fundações E Entidades De Interesse Social (CFC, 2003, p.27), as fundações são entes jurídicos que tem como fator preponderante o patrimônio. Este ganha personalidade jurídica e deverá ser administrado de modo a atingir o cumprimento das finalidades estipuladas pelo seu instituidor.

Conforme preceitua o art.62 do Código Civil Brasileiro (BRASIL, 2002), “Para criar uma fundação, o seu instituidor fará, por escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina, e declarando, se quiser, a maneira de administrá-la.”.

De acordo com o Centro de Apoio Operacional dos Registros Públicos, das Fundações e das Entidades de Interesse Social do Ministério Público do Ceará, Fundações Públicas de Direito Público (CEARÁ, 2011, p.20),

Já se disse que o ente fundacional não contém um patrimônio,mas se personifica num patrimônio a serviço de escopo de interesse coletivo.Fundação é, portanto, diferentemente das demais pessoas jurídicas, um patrimônio vinculado a uma finalidade que, por força de lei, adquire personalidade.

Assim que consolidada a existência jurídica da fundação (arts.45, Código Civil, 114 e 119, Lei nº 6.015/73), os bens integrantes da dotação inicial desprendem-se do patrimônio do instituidor, passando a vincular-se, indissociavelmente, à finalidade que lhe foi proposta.

⁹ Não consta a referência de Teodósio na lista de referências de Lutif Júnior.

3.3 CONCEITOS DE FUNDAÇÃO PÚBLICA

Segundo Castro (2008, p.19-20),

As fundações públicas realizam atividades que, embora não sejam típicas de Estado, são de interesse coletivo. As mais comuns atuam nas áreas de educação, cultura e pesquisa. São também criadas por lei específica e estruturadas por decreto, independentemente de qualquer registro.

O referido autor assevera ainda que,

As fundações sujeitam-se à supervisão ministerial e foram incluídas entre os órgãos da administração indireta, e definidas como pessoas jurídicas de Direito Privado. Apesar disso, existe uma discussão quanto a sua natureza pública ou privada. Uns defendem a natureza privada de todas as fundações instituídas pelo poder público, outros entendem possível à existência de fundações com personalidade pública ou privada, a primeira das quais como modalidade de autarquia.

(CASTRO, 2008, p.19-20)

Para o Centro de Apoio Operacional dos Registros Públicos, das Fundações e das Entidades de Interesse Social do Ministério Público do Ceará, Fundações Públicas de Direito Público (CEARÁ, 2011, p.14):

Fazem parte da administração indireta, integrando a espécie 'autarquia fundacional'; são criadas por lei e regulamentadas por decreto, que substitui o estatuto; seus funcionários são servidores públicos, admitidos mediante concurso; são instituídas exclusivamente com recursos públicos e têm suas receitas oriundas, ainda que parcialmente, do orçamento público; gozam de imunidade tributária (intergovernamental recíproca); os atos de seus administradores podem ser atacados por mandado de segurança; submetem-se ao controle do Tribunal de Contas e à Lei de Licitações; seus administradores são ocupantes de cargos de confiança do Poder Executivo; extinguem-se por lei ou por decreto do instituidor;

Segundo entendimento do Centro de Apoio Operacional dos Registros Públicos, das Fundações e das Entidades de Interesse Social do Ministério Público do Ceará, Fundações de Direito Privado instituídas pelo Poder Público (ou fundações públicas de direito privado):

[...] são criadas em virtude de autorização legislativa; têm seus atos de instituição lavrados em Cartório de Registro Civil das Pessoas Jurídicas; regem-se por estatuto, que deve ser elaborado de acordo com as diretrizes contidas na lei autorizativa; sujeitam-se ao velamento do Ministério Público e seus empregados são contratados pelo o regime celetista. (CEARÁ, 2011, p.14)

Na União as Fundações Públicas, prestam contas ao Tribunal de Contas da União conforme o artigo 70 da Constituição Federal da República.

No Estado do Rio Grande do Sul, as fundações públicas do Estado, prestam contas ao Tribunal de Contas do RS, conforme o artigo 70 da Constituição Estadual do Rio Grande do Sul.

3.4 CONCEITO DE ASSOCIAÇÃO

O conceito de associação trazido pelo Manual de Procedimentos Contábeis Para Fundações e Entidades de Interesse Social (CFC, 2007, p. 23-27) é o de que:

São pessoas jurídicas formadas pela união de pessoas que se organizam para a realização de atividades não-econômicas, ou seja sem finalidades lucrativas. Nessas entidades, o fator preponderante são as pessoas que as compõem.

Portanto, o controle principal das contas e das atividades de uma associação é feito pelos próprios associados, por meio de sua assembleia geral. Este órgão deliberativo é o principal responsável pelo velamento da associação.

3.5 CONCEITO DE ORGANIZAÇÃO SOCIAL

Conforme a lei nº 9.637/1998, Organização Social (OS) é uma qualificação dada às entidades privadas sem fins lucrativos (associações, fundações ou sociedades civis), que exercem atividades de interesse público. Esse título permite que a organização receba recursos orçamentários e administre serviços, instalações e equipamentos do Poder Público, após ser firmado um Contrato de Gestão com o Governo Federal.

Para Oliveira (2009, p.31),

Pode-se, portanto inferir que o crescimento do Terceiro Setor deveu-se em parte à saída do Estado de atividades que lhes são próprias, mas não exclusiva, repassando à sociedade civil parte da prestação desses serviços. Termo “OS” não designa uma espécie de ONG, mas tão somente uma qualificação concedida pelo Estado.

3.6 CONCEITO DE OSCIP

Segundo Oliveira (2009, p.31) a Lei 9.790/99 que instituiu as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) é considerada um marco legal pelos estudiosos do Terceiro Setor e passou a ser conhecida como Lei do Terceiro Setor.

Nos termos da Lei, a organização não deve ter fins lucrativos, como se vê no artigo 1º:

Art. 1º Podem qualificar-se como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público as pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, desde que os respectivos objetivos sociais e normas estatutárias atendam aos requisitos instituídos por esta Lei.

§ 1º Para os efeitos desta Lei, considera-se sem fins lucrativos a pessoa jurídica de direito privado que não distribui, entre os seus sócios ou associados, conselheiros, diretores, empregados ou doadores, eventuais excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, auferidos mediante o exercício de suas atividades, e que os aplica integralmente na consecução do respectivo objeto social. (BRASIL, 1999).

É importante ver que nessa lei constou a previsão no art. 4º que obriga estas organizações a se submeterem aos princípios da administração pública previstos no art. 37 da Constituição Brasileira que determina a observância dos princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade, da economicidade e da eficiência.

3.7 AUDITORIA INTERNA E EXTERNA

Nesta seção serão abordados os conceitos e a importância da Auditoria interna e externa nas entidades.

3.7.1 Conceitos de Auditoria

Para Sá e Hoog (2007, p. 23), a auditoria é revisão, exame das contas, demonstrações e estados patrimoniais das empresas ou instituições de acordo com a tecnologia específica, visando a oferecer opinião sobre a veracidade do que se demonstra ou informa. Logo, também é possível entender a auditoria:

Como o procedimento científico relativo à certificação dos elementos da riqueza aziendale, normalmente contabilizados nas fundações, associações, sociedades empresária e simples. Assegura a credibilidade das informações das peças contábeis e a integridade do conjunto de bens e obrigações e da situação líquida, visando a minimização ou eliminação dos riscos fiscais, societários, ambientais, trabalhistas, previdenciários, sistêmicos ou não da ambiência.

Segundo Carlin (2005, p.18) a auditoria tem como objetivo básico o de “proporcionar credibilidade nas informações divulgadas por meio dos balanços e demais peças contábeis pelas empresas em geral.”.

A NBC T 11 – Normas de auditoria Independente das demonstrações contábeis, aprovada pela resolução CFC nº 820/97, esclarece que:

A auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a

sua adequação, consoante os princípios fundamentais de contabilidade e as normas brasileiras de contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica.

Segundo Becker (2004, p.21):

Pode a auditoria, inclusive, basear-se em informações obtidas fora da empresa, tais como as relativas à confirmação de contas de terceiros e de saldos bancários. As confirmações obtidas de fontes externas geralmente oferecem melhores características de credibilidade do que aquelas obtidas dentro da própria entidade auditada.

Sobre esse objeto, a auditoria exerce sua ação preventiva, saneadora e moralizadora. Para confirmar a veracidade dos registros e a confiabilidade dos comprovantes com o fim de opinar sobre os seguintes pontos: adequação das situações e informações contidas nas demonstrações contábeis; salvaguarda dos direitos dos proprietários; dos financiadores do patrimônio; do próprio fisco; e da sociedade em geral.

Como se vê, o fim principal da auditoria é a confirmação dos registros contábeis e conseqüentes demonstrações contábeis.

A auditoria externa é aquela realizada por profissional liberal, auditor externo, sem vínculo de emprego, o qual pode ser contratado para auditoria permanente ou eventual (BECKER, 2004, p.36).

Para Sá e Hoog (2007, p.24), em auditoria o estudo da fraude é condição essencial para a cultura do contador.

Segundo esses autores (2007, p.24): “Como um médico deve conhecer as doenças, o auditor deve conhecer os males da fraude.”

Asseveram ainda que, se o exigível de um auditor é a confiabilidade de opinião, não se pode admitir que seja omissos quanto ao que é fraudulento (SÁ; HOOG, 2007, p. 24).

A respeito de auditoria interna, Becker (2004, p.37), escreve:

A auditoria interna é aquela exercida por funcionários da própria empresa em caráter permanente. Apesar do vínculo com a empresa, o auditor deve exercer sua função com absoluta independência profissional, e preencher todas as condições necessárias ao auditor externo, mas também exigir da empresa o cumprimento daquelas que lhe cabem. Ele deve exercer sua função com total obediência às normas de auditoria e o vínculo de emprego não lhe deve tirar a independência profissional, pois sua subordinação à administração da empresa deve ser apenas sob o aspecto funcional.

Segundo o manual de procedimentos Contábeis para Entidades de Interesse Social, editado pelo Conselho Federal de Contabilidade (2007, p. 96), Auditoria é:

Um modelo avaliatório que tem enfoque nas contas da entidade. Toma como base de dados as informações contábeis constantes dos seus relatórios anuais e objetiva opinar sobre a veracidade e adequação das informações prestadas nos relatórios financeiros. A auditoria nas Entidades de Interesse social, na prática, tem apenas abordado os projetos sociais de forma individualizada, não se atendo aos aspectos globais da entidade. Objetiva, exclusivamente, opinar sobre a correta aplicação dos recursos doados para uma ação social

específica. A auditoria, normalmente, se apóia nas normas contratuais constantes dos documentos (contrato ou convênio) firmados com os agentes doadores. Assim, a Auditoria Independente segue as Normas Brasileiras de Contabilidade das Demonstrações Contábeis (NBC T 11) nos exames de quaisquer demonstrações contábeis.

As orientações trazidas pelo referido manual (2007, p.97) alertam para o risco de Auditorias focadas apenas em projetos sociais específicos, eis que:

Nesta forma de auditoria, perde-se a visão estrutural da entidade, de suas relações legais, operacionais e negociais, além dos processos globais de planejamento e controle. Mesmo reconhecendo as demandas pontuais por auditorias que focam projetos específicos, recomenda-se que as auditorias sejam sistemáticas, com periodicidade anual ou inferior e que se apóiem nas informações contábeis elaboradas e chanceladas por contador devidamente habilitado técnica e legalmente.

3.7.2 A Importância da Auditoria

Olak e Nascimento (2010, p.24) defendem a importância de Auditoria das demonstrações contábeis em entidades do terceiro setor, especialmente quando:

- a) os recursos originarem-se de órgãos governamentais, quer de nível federal, estadual ou municipal;
- b) os recursos originarem-se de organismos internacionais;
- c) as receitas anuais forem iguais ou superiores a um determinado valor, julgado relevante pelas autoridades governamentais;
- d) o ativo total da entidade for igual ou superior a um determinado valor, julgado relevante pelas autoridades governamentais;
- e) a organização for uma entidade sindical;
- f) a entidade ou a pessoa que contribui com valores significativos assim o exigir.

Para esses autores (2010, p.24), parte dessas expectativas foi atendida quando da edição do decreto nº 2.536, de 06 de abril de 1998.

O referido decreto foi revogado e atualmente o Decreto 8.242 de 23 de maio de 2014, em seu artigo 19, parágrafo segundo, prevê o Parecer de Auditores Independentes nas Demonstrações Contábeis, como segue:

§ 2º A entidade de saúde de reconhecida excelência que optar por realizar projetos de apoio ao desenvolvimento institucional do SUS, nos termos do art. 11 da Lei nº 12.101, de 2009, deverá apresentar os documentos previstos no inciso I do **caput**, além dos seguintes:

- I - portaria de reconhecimento de excelência para apresentação de projetos de apoio ao desenvolvimento institucional do SUS, editada pelo Ministério da Saúde;
- II - cópia do ajuste ou convênio celebrado com o Ministério da Saúde e dos termos aditivos, se houver;
- III - demonstrações contábeis e financeiras submetidas a parecer conclusivo de auditor independente, legalmente habilitado junto ao Conselho Regional de Contabilidade;

Em conclusão, Olak e Nascimento (2010, p.25), asseveram que:

Sem dúvida, o parecer de Auditoria Independente sobre as demonstrações financeiras das entidades sem fins lucrativos dá mais credibilidade às demonstrações contábeis e, com isso, a sociedade de uma forma geral passa a acreditar mais no trabalho que essas entidades realizam; conseqüentemente, passam a contribuir mais.

3.8 CONTROLE INTERNO

Nesta seção serão objeto de estudo os conceitos e a importância do Controle Interno.

3.8.1 Conceitos de Controle Interno

Controle interno, conforme o manual de procedimentos contábeis para fundações e entidades de interesse social, é: “O instrumento de gestão que permite acompanhar e criticar o desempenho das atividades, proteger os ativos, disciplinar o relacionamento dos agentes de execução com as atividades e orientar a elaboração de informação confiável.”(CFC, 2007, p.89).

Segundo o referido manual, “A ação do controle interno no âmbito das Entidades de Interesse Social visa manter sob controle o patrimônio, verificar o cumprimento de acordos e contratos, zelar pelo cumprimento estatutário e pelas determinações das autoridades nos âmbitos federal, estadual e municipal.”(CFC, 2007, p. 89).

Segundo Schmidt e Santos (2006, p.77), “Esses objetivos dos controles procuram criar meios para a prevenção de erros e a detecção de qualquer irregularidade nas atividades de uma entidade. ”

Para Schmidt e Santos (2006, p.77-78) os controles Internos podem-se classificar em dois grupos¹⁰ : Controles internos contábeis e controles internos administrativos.

Os autores (2006, p.77-78) citam como controles contábeis: “fidelidade da informação em relação aos dados; segurança física; segurança lógica; confidencialidade (privacy); e obediência à legislação em vigor.” E como controles internos

¹⁰ Classificação conforme o Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados-AICPA em 1958.

administrativos, citam: “eficácia; eficiência e obediência às diretrizes da alta administração.”

Para Schmidt e Santos (2006, p.82):

A gestão de riscos passou a ser um dos principais focos de gerenciamento nas entidades modernas, por isso, estruturar, implementar e manter sistemas eficazes de controles internos tornou-se um fator fundamental para o sucesso dessas entidades, objetivando a identificação e o gerenciamento dos riscos operacionais, bem como a adequação das políticas e procedimentos internos para atenderem às regulamentações internas e externas.

De acordo com Gherman (2005)¹¹ citado por Schmidt e Santos (2006, p.82-83) “controles internos são mecanismos de gestão que devem suportar as operações e atividades críticas de forma ampla, gerenciada e eficaz e devem ser adaptáveis às necessidades de cada entidade.”.

A gestão dos riscos preserva a imagem corporativa interna e externa, bem como diminui a probabilidade de fraudes internas, gera ambiente mais seguro e ético e aumenta a eficácia das organizações (SANTOS; 2009, p.4).

O uso de ferramentas gerenciais como código de ética, código de conduta, canal de denúncia, desenvolvimento de controles internos, procedimentos internos de divulgação de temas relacionados à corrupção, análise de aderência ética dos profissionais e parceiros comerciais é crescente nas organizações na busca de mitigar fraudes internas (CHERMAN; TOMEI, 2005).

Ao conceituar controle, Castro (2008, p.27, grifo do autor), aduz que:

o vocábulo controle tem origem no latim *rotulum*, que designava a relação de contribuintes. Era a partir dessa lista que se contratava a operação do cobrador de impostos. Incorporado em definitivo pelos diversos idiomas, o vocábulo controle tem sentido amplo, podendo significar dominação (hierarquia/subordinação), direção (comando), limitação (proibição), vigilância (fiscalização contínua), verificação (exame), registro (identificação).

O referido autor cita ainda que:

Historicamente, a palavra controle sempre esteve ligada às finanças. Em francês controlar significa registrar, inspecionar, examinar: A palavra é originária de *contre-rôle*, registro efetuado em confronto com o documento original, com a finalidade de verificação da fidedignidade dos dados. No italiano, *controllo* é o mesmo que registro ou exame. Consagrou-se o vocábulo, na técnica comercial, para indicar inspeção ou exame que se processa nos papéis ou nas operações registradas nos estabelecimentos comerciais. (CASTRO, 2008, p.27, grifos do autor).

¹¹ GHERMAN, Marcelo. Controles internos: buscando a solução adequada parte I – escrito em 11-2-05. Disponível em: http://www.checkuptool.com/artigo_04.html. Acesso em: 25 out.2005.

No dizer de Jesus (2005, p.111),

Logo é primordial que a organização, tenha um sistema de controle interno que cumpra as necessidades da entidade. Os objetivos de um sistema de controle interno são os seguintes (CEPEDA, 1997):

- proteger os recursos da organização, buscando sua adequada administração perante os riscos potenciais e reais de fraude contábil (controle interno contábil);
- garantir a eficácia, a eficiência e a economia em todas as operações da organização, promovendo e facilitando a correta execução das funções e atividades estabelecidas pela entidade (controle interno administrativo);
- proporcionar condições de que as atividades e os recursos da organização estejam dirigidos para o cumprimento dos objetivos organizacionais previstos (controle interno administrativo);
- manter a correta e oportuna avaliação e o acompanhamento da gestão organizacional (controle interno administrativo);
- assegurar a oportunidade, a clareza, a utilidade e a confiabilidade da informação e os registros que sustentam a gestão da organização (controle interno contábil);
- definir e aplicar medidas para corrigir e prevenir os riscos e desvios que surgem no ambiente organizacional e que possam comprometer o alcance dos objetivos organizacionais;
- garantir que o sistema de controle interno tenha os seus próprios mecanismos de verificação e avaliação dos quais faça parte a auditoria interna (controle interno administrativo);
- apresentar para a organização instrumentos e mecanismos de planejamento e controle do desenho organizacional conforme a sua natureza e suas características.

Conforme orientações trazidas pelo grupo de trabalho constituído pela Controladoria Geral da União, pelo Instituto Ethos e pelo Grupo de Trabalho do Pacto Empresarial Pela Integridade Contra a Corrupção (2009, p.40), quanto ao conceito de controle interno, o referido estudo, assim consignou:

Por controle interno entende-se o conjunto de ações, métodos, procedimentos e rotinas que uma organização exerce sobre seus próprios atos, a fim de preservar a integridade de seu patrimônio e examinar a compatibilidade entre as operações desenvolvidas, os parâmetros preestabelecidos e os princípios e metas pactuados. Seu objetivo é, pois, reduzir a vulnerabilidade da organização aos riscos existentes, buscando identificar e corrigir eventuais desvios em relação a parâmetros e diretrizes, incluindo contábeis e financeiros, previamente estabelecidos. (CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO-CGU; ETHOS, 2009, p.40).

3.8.2 A Importância Do Controle Interno

A fraqueza nos controles internos é apontada por Parodi (2008, p. 375) como um dos pontos importantes que merecem atenção. Conforme o autor:

Este é um dos principais fatores facilitadores no surgimento de oportunidades para que sejam aplicadas fraudes internas. Quando detectado um ponto de fraqueza nos controles, devem ser atentamente investigadas as operações que possam ter se aproveitado dele para perpetrar uma fraude.

Segundo Parodi (2008, p. 379):

Os controles internos têm a finalidade de fornecer uma razoável certeza de que determinados objetivos sejam atingidos nas seguintes categorias:

- Eficiência e eficácia das operações.
- Confiabilidade dos relatórios financeiros e contábeis.
- Respeito das leis e normas aplicáveis.

A importância do controle interno é ressaltada por Parodi (2008, p. 379, grifo nosso), na seguinte afirmação:

Ter um sistema eficaz de controles internos é também um dos primeiros e mais importantes **passos preventivos** para se garantir contra fraudes e ter capacidade de detectar problemas de forma rápida e efetiva, além de ser importante, em geral, para a boa administração de qualquer empresa.

No entendimento de Parodi (2008, p. 379), um sistema de controle interno eficaz é composto por cinco aspectos coligados:

Ambiente de Controle – isso inclui fatores ambientais da empresa como integridade, valores éticos e competência do pessoal e a maneira com que eles fazem negócios. A filosofia da administração e o estilo de operação também são importantes. A atenção, a atitude e a direção dos administradores sênior têm uma grande influência sobre o ‘ambiente’ de controle em geral.

Avaliação de Risco – Toda organização ou departamento enfrenta uma variedade de riscos vindos de fontes externas e internas. A direção deve ser capaz de identificar e administrar estes riscos quando eles forem relevantes para os objetivos da organização. Isso inclui uma cuidadosa avaliação dos pontos e momentos de risco e a tomada de medida para reduzir ou eliminar tais riscos. Vale lembrar que a direção deve também ser capaz de lidar com os riscos associados a mudanças nas condições econômicas, industriais, regulatórias e operacionais.

Atividades de Controle – É aquele conjunto de políticas e procedimentos que ajudam a garantir que as diretrizes da diretoria são implementadas e executadas de forma apropriada e pontual. Além da divisão de tarefas, as atividades de controle incluem processo de aprovação, autorizações, verificações, reconciliações, revisão de resultados operativos, segurança dos bens e patrimônio e controle sobre os sistemas de informação. Sobretudo as políticas devem ser implementadas com cuidado, consciência e consistência. Qualquer política não será muito útil se implementada mecanicamente e sem a constante atenção às condições para as quais foi desenvolvida.

É fundamental que situações novas ou incomuns que venham a surgir como consequência das políticas adotadas sejam também investigadas com atenção e sejam eventualmente tomadas medidas corretivas apropriadas.

Informação e comunicação – qualquer informação relevante deve ser identificada, elaborada e transmitida de uma maneira e com um timing que permita às pessoas aproveitá-la e cumprir com suas tarefas. Este aspecto de controle interno é crucial. Isso inclui não somente os relatórios operacionais, financeiros e contábeis produzidos pelo sistema informativo, mas também os processos diários de comunicação entre funcionários, supervisores e direção. É importante que as informações possam fluir ao longo de toda a estrutura organizacional e dentro dos departamentos e divisões.

Monitoramento e fiscalização – É o processo que avalia constantemente a qualidade e a eficiência do sistema interno de controle. Isso pode ser feito através de sistemas contínuos de monitoramento ou através de avaliações e auditorias internas ou externas ou, enfim com uma combinação dos dois métodos. Os sistemas de monitoramento contínuo incluem as atividades diárias de supervisão e direção. As auditorias podem ser regulares e

planejadas e/ou 'surpresas'. Ambos os sistemas devem manter suas atividades separadas e independentes.

Vale ressaltar, de acordo com Crepaldi (2009, p.366):

Os resultados de pesquisas realizadas sobre fraudes nas empresas apontam que esse é um problema comum e crescente a todas elas, decorrente do enfraquecimento dos valores éticos, morais, sociais e, principalmente da ineficácia dos sistemas de controles internos.

Corroborando essa afirmação o relatório de pesquisa da KPMG de 2009, segundo o qual, o controle interno assume função de relevante importância. Conforme a pesquisa 55% dos entrevistados consideram que a auditoria interna é a principal responsável pela implementação de controles antifraudes nas organizações.

Segundo Correa (2006), uma pesquisa feita no Brasil apontou que 70% das fraudes são motivadas por falhas em controles internos. Por outro lado, 51% das fraudes são descobertas pelos controles internos. (SCHMIDT; SANTOS, 2006, p.127).

Para Schmidt e Santos (2006, p.132), "O constante monitoramento dos controles internos pode ser capaz de ajudar na detecção de fraudes mais comuns que estejam ocorrendo em uma entidade."

De acordo com a Norma Brasileira de Contabilidade NBC-T 11 (CFC, 2003), a responsabilidade primária na prevenção e identificação de fraudes e erros é da administração da entidade, através de implementação e manutenção de adequado sistema contábil e de controle interno.

Para Almeida (2010, p.43):

A responsabilidade na elaboração de um sistema de controle interno é da administração da empresa. Esta, além de elaborar o controle interno, deve delegar a cada funcionário, sua respectiva atribuição. Tal fato é importante para assegurar que, todos os procedimentos da empresa estão sendo realizados, evitar e detectar possíveis erros, e também identificar as responsabilidades 'por eventuais omissões na realização das transações da empresa.

Corroborando a assertiva, quanto à responsabilidade da implantação dos controles internos da empresa, o Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa revela que o diretor-presidente em conjunto com a Diretoria tem responsabilidade na qualidade dos controles da empresa (2010, p.54).

Conforme orientações trazidas pelo grupo de trabalho constituídos pela Controladoria Geral da União, pelo Instituto Ethos e pelo Grupo de Trabalho do Pacto Empresarial Pela Integridade Contra a Corrupção, no que concerne a Sistemas de Controle Interno, assim constou:

Nos locais onde os procedimentos de controle são frágeis, aumenta a probabilidade de ocorrência de erros involuntários, desperdícios e fraudes, incluindo aquelas decorrentes de atos de corrupção. Para evitar tramas, conluíes, balanços maquiados, atos de corrupção e fraudes, das mais singelas às mais complexas, a empresa deve implementar princípios de controles internos, ou revê-los. (CGU, ETHOS, 2009, p. 40)

Para garantir a efetividade do controle interno, as recomendações trazidas são pela adoção de medidas como:

- Ampliar a divulgação das informações relativas à estrutura administrativa e ao funcionamento do departamento de controle interno da empresa;
- Estimular os dirigentes das empresas a declarar em relatórios anuais os mecanismos de controle interno, incluindo aqueles que contribuem para prevenir o suborno;
- Incentivar a criação de departamentos de supervisão, independentes dos responsáveis pelo gerenciamento, tais como os comitês de auditoria das mesas diretoras e das mesas supervisoras;
- Estimular as empresas a oferecer canais de comunicação e proteção para as pessoas que não desejam violar os padrões éticos ou profissionais sob instrução ou pressão de superiores hierárquicos. (CGU; ETHOS, 2009, p.42).

As orientações são ainda no sentido de que:

As atividades de controle interno devem ocorrer prioritariamente de forma preventiva, buscando identificar pontos críticos no fluxo das ações desempenhadas, de modo a evitar possíveis desvios na execução dos atos praticados. Essa linha de ação, contudo, não exclui verificações concomitantes ou, ainda, a posteriori, com o intuito de examinar a regularidade das ações desenvolvidas e apurar responsabilidades caso sejam identificadas incorreções.

Como exemplo de medidas preventivas, cabe citar os mecanismos de rotatividade de pessoal e de segregação de funções em atividades consideradas vulneráveis à corrupção. Outra medida relevante consiste no gerenciamento de riscos para identificação, análise, avaliação, monitoramento, revisão e comunicação de riscos relacionados à ocorrência de fraudes, subornos e outros atos de corrupção. (CGU; ETHOS, 2009, p. 42).

Quanto aos controles em excesso ou ineficientes, Schmidt e Santos (2006, p.123) alertam que:

Normalmente, verifica-se que as entidades possuem uma grande preocupação com a criação de sistemas de controles internos que sejam eficazes na gestão de riscos organizacionais, porém, na maioria dos casos torna-se muito difícil o processo inverso, ou seja, a eliminação de controles em excesso ou ineficientes.

Os referidos autores advertem ainda que “A habilidade de eliminar controles não eficazes é tão importante quanto à habilidade de criá-los, considerando que os controles devem auxiliar o processo de gestão e não burocratizar a operacionalidade de uma entidade.” (SCHMIDT, SANTOS, 2006, p.123).

3.9 FRAUDE E CORRUPÇÃO

Esta seção aborda a contextualização da fraude e corrupção, a localização e os tipos de fraudes conforme a visão dos autores pesquisados.

3.9.1 Contextualização de Fraude e Corrupção

O combate à corrupção é o segundo problema que mais mereceria a atenção dos brasileiros a partir de 2008, sendo superado apenas pelos problemas de segurança pública, de acordo com a pesquisa realizada pelo IBOPE em 2007. Conforme o estudo da organização não governamental Transparência Brasil em 2003, no setor privado, a corrupção é o segundo maior obstáculo ao desenvolvimento empresarial, sendo superada apenas pela elevada carga tributária (FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DE SÃO PAULO-FIESP, 2010).

Para prevenir e combater as práticas de má governança torna-se imperativo que o setor privado assuma uma postura pró-ativa na adoção dos valores e princípios éticos e de integridade em seus negócios, rejeitando totalmente a prática de atos ilegais, ilegítimos ou de corrupção (CGU, ETHOS, 2009).

De acordo com Wells (2008, p. 2)¹² apud Freitas et al. (2013, p.2)

As fraudes corporativas não se resumem apenas a questões relacionadas com a contabilidade, há outros meios ilícitos utilizados pelos fraudadores que causam danos à imagem e ao patrimônio da organização, servem como exemplo a espionagem industrial e empresarial, a manipulação de informações, às compras para benefício pessoal, pagamentos de propinas e roubo de ativos, entre outros.

Outra contribuição importante são as condições citadas pelos autores Freitas et al. (2013, p.3) para que um indivíduo cometa uma fraude. Assentam: “O Diamante da Fraude de Dorminey et al. (2011, p. 18-25)¹³ ilustra os elementos que estão sempre presentes, para que um indivíduo venha a cometer uma fraude: pressão, oportunidade, racionalização e capacidade.”

Conforme os autores:

O uso do diamante da fraude, com os quatro elementos levam o fraudador a processar o seguinte pensamento para realização do crime: pressão - eu quero, ou tenho a necessidade de cometer a fraude; oportunidade -

¹² WELLS, Joseph T. **Encyclopedia of fraud**. Salem: Obsidian, 2002.

¹³ DORMINEY et al. Dorminey, W. J., Fleming, A.S., Kranacher, M. & Riley Jr., A. R. (2011). *Beyond the Fraud Triangle: Enhancing Deterrence of Economic Crimes*. *Journal of the Association of Certified Fraud Examiners*. Fraud Magazine, Austin-TX, U.S.A., V. 26, (5), September/October.

identifiquei uma falha nos controles, que me possibilita a realizar a exploração e me beneficiar de forma fraudulenta; racionalização - eu me convenci, após analisar os riscos envolvidos, de que este comportamento fraudulento vale à pena; capacidade - eu tenho as características e habilidades necessárias para realizar o ato fraudulento, reconhecendo essa oportunidade especial e realizá-la, beneficiando-me. (FREITAS et al., 2013, p.4).

Os autores registram, “Note-se que a capacidade está associada à oportunidade e torna-se mais grave, quando o autor é extremamente capacitado, não apenas com habilidades pessoais, mas com conhecimento dos processos internos, associados ao poder de decisão dentro da organização.” (FREITAS et al., 2013, p.4).

O citado artigo refere à existência de um questionário formulado via email para 820 destinatários, sendo estes formados por profissionais de auditoria (interna e externa), consultores responsáveis pelo monitoramento dos sistemas de controles internos e investigadores de fraudes. A amostra final foi composta por 156 (cento e cinquenta e seis) profissionais que responderam ao questionário de pesquisa, o equivalente a 19% dos profissionais contatados. O *link* do questionário foi enviado e reforçado pelos consulentes entre 26 de setembro e 30 de outubro de 2012. As respostas foram recebidas no período entre 26 de setembro e 6 de novembro de 2012. (FREITAS et al., 2013, p.9).

É importante registrar que,

cerca de 65% das empresas de atuação dos respondentes são empresas de grande porte com faturamento superior a R\$ 300 milhões de reais – critério do Banco Nacional de Desenvolvimento Social (BNDES). Empresas deste porte possuem um nível alto de governança corporativa, ou seja, investem mais em ferramentas de controle que mitiguem a probabilidade de fraudes e erros. (FREITAS et al; 2013, p.9).

Outras informações importantes trazidas pela análise das respostas é a que diz respeito à avaliação dos controles antifraudes com maior potencial de mitigação da ocorrência de fraudes.

O questionário procurou avaliar quais são os controles antifraudes que possuem maior potencial de mitigar a ocorrência de fraude. Foram fornecidos 15 (quinze) opções de controles, utilizando, como suporte, as pesquisas realizadas pelos órgãos profissionais (ACFE, KPMG e Price Waterhouse Coopers). As respostas foram dadas por meio da escala de Likert de 1 a 7, a qual foi normalizada para efeitos de avaliação.

A Figura 6 apresenta os resultados obtidos, e com o auxílio da legenda verifica-se que as áreas mais eficientes na mitigação de fraudes são: i) controles internos, utilizando o monitoramento de transações suspeitas, a revisão gerencial de processos e o treinamento de combate a fraudes; ii) auditoria interna através da auditoria investigativa, dos trabalhos convencionais, avaliação de risco de fraude e auditoria surpresa; iii) canal de denúncias.

Todos eles avaliados com uma probabilidade maior do que 70% na mitigação de fraudes.(FREITAS et al., 2013, p.8).

Os principais resultados da pesquisa acerca dos controles antifraudes com maior potencial de mitigação da ocorrência de fraudes, indicaram os seguintes resultados:

- 1) Monitoramento de transações suspeitas - 86,8%;
 - 2) Auditoria Investigativa – 80,7%;
 - 3) Canal de Denúncias – 79,8%;
 - 4) Auditoria Interna - 79,7%;
 - 5) Avaliação de Risco de Fraude - 75,8%;
 - 6) Auditoria Surpresa - 75,7%;
 - 7) Revisão Gerencial dos Processos - 74,8%;
 - 8) Treinamento de Combate a Fraudes - 70,0%;
 - 9) Política Anti-Fraude – 69,8%;
- (FREITAS et al, 2013, p.8).

Dentre esses vê-se que o maior percentual de 86,8% foi para atenção ao controle interno com monitoramento de transações suspeitas; 80,7% para auditoria interna investigativa e 79,8% para o canal de denúncias quase ao mesmo nível da Auditoria interna com 79,7%.

Outro resultado do questionário apontou, apropriação indébita de ativos (furto de dinheiro, estoques e ativos; fraudes em folhas de pagamento e fornecimentos; e, mais modernamente, furto de dados) têm como medidas coibitivas, controles internos, canal de denúncias, compliance e auditoria interna todos com uma avaliação superior a 70%.

Em relação às situações criadas no ambiente empresarial, que favoreçam o surgimento de ocorrência de atos fraudulentos, considerando quatro fatores mencionados pelo “Diamante da Fraude”, a oportunidade destacou-se como o fator que mais favorece a ocorrência de fraudes (86% dos entrevistados), seguida da pressão (72% dos entrevistados), e logo em seguida aparece a Racionalização e capacidade (ambas com 58,7% dos entrevistados). (FREITAS et al., 2013, p.8-12)

Segundo Santos (2009, p.7):

A fraude e a corrupção eram tratadas na literatura acadêmica com brevidade; forneciam material para anedotas e cochichos sociais, mas não eram vistas como problema a enfrentar por meio de políticas e reformas específicas (SPECK, 2000)¹⁴. A corrupção era considerada um ‘lubrificante’ da economia, cuja existência era benéfica. Quando muito, economistas (LEFF, 1964)¹⁵ observavam a corrupção como possível causa de alguns prejuízos para a eficácia econômica. Todavia, como fato de pouco impacto na ordem das coisas, não era digna de estudo e, muito menos, de intervenção.

¹⁴ SPECK, B. W. Mensurando a corrupção: uma revisão de dados provenientes de pesquisas empíricas. Cadernos Adenauer 10: Os custos da corrupção. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2000

¹⁵ LEFF, Nathaniel H. Economic development through bureaucratic corruption. American Behavioral Scientist, p. 8-14, 1964.

Para Zylbersztajn (2002)¹⁶ citado por Santos (2009, p.7):

Assumindo-se a ausência de oportunismo e a presença de racionalidade limitada, ou seja, a impossibilidade de prever toda situação de fraude, não haveria qualquer litigância de má-fé nas transações intrínsecas às organizações. Assumindo-se a possibilidade de oportunismo e a racionalidade plena, que, por sua vez, deriva do conhecimento total das vulnerabilidades processuais nas organizações, bastava ferramentas de controles efetivos para prevenir toda e qualquer variável — algo impossível — e haveria solução para os problemas organizacionais. No mundo do faz de conta, da ausência de oportunismo e da racionalidade limitada ou do oportunismo associado à racionalidade plena, surge a economia dos custos de transação, a qual considera a necessidade de admitir o potencial oportunismo dos agentes econômicos e enquadrar a realidade das organizações na racionalidade limitada, demandando com isso desenho de estruturas de monitoramento e de controle das atividades dos envolvidos nas transações organizacionais de acordo com seu grau de sensibilidade, pois dessa estrutura decorrem custos de operação (ZYLBERSZTAJN, 2002).

Segundo Speck (2000)¹⁷ citado por Santos (2009, p.7):

Na primeira década do século XXI, o debate sobre corrupção aumentou e ganhou densidade. Os indicadores mais utilizados para quantificar a corrupção são:

- (1) os escândalos relatados na mídia;
- (2) as condenações contabilizadas nas instituições ligadas à esfera penal;
- (3) as informações obtidas em pesquisas entre cidadãos.

No relatório de pesquisa feita pela KPMG de 2009, constam os resultados da quarta edição da pesquisa “A Fraude no Brasil”, realizada pela KPMG Forense. Consta que o levantamento foi enviado no final de 2008, para mais de 1.000 organizações dos mais variados segmentos de indústria e que os entrevistados incluíram diretores-presidentes, diretores-financeiros, diretores de *compliance*, auditores internos, chefes de departamentos e outros integrantes da alta administração (Klynveld Peat Marwick Goerdele-KPMG, 2010, p.4).

Fundamentados nas opções que foram fornecidas aos entrevistados, o fator facilitador preponderante (64%) para perpetração do ato fraudulento foi a insuficiência de sistemas de controles internos (KPMG, 2010, p.7).

Outro resultado mostrou que 50% dos entrevistados creem que a tendência do nível de fraudes é crescente, enquanto 63% acreditam que a perda de valores sociais e morais é a maior causa do crescimento dos atos fraudulentos (KPMG, 2010, p.4).

Os resultados finais apontaram que mais de 90% dos entrevistados reconheceram que a fraude é um problema no ambiente corporativo no Brasil e 60% dos

¹⁶ZYLBERSZTAJN, Decio. Organização ética: um ensaio sobre comportamento e estrutura das organizações. *RA C*, v. 6, n. 2, p. 123-143, maio/ago. 2002.

¹⁷SPECK, B. W. Mensurando a corrupção: uma revisão de dados provenientes de pesquisas empíricas. *cadernos Adenauer 10: Os custos da corrupção*. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2000.

entrevistados acreditam que a fraude no Brasil poderá aumentar nos próximos dois anos (KPMG, 2010, p.4).

A pesquisa apontou ainda que quase 70% dos entrevistados sofreram fraude em sua organização nos últimos dois anos e 68% não conseguiram reaver os valores envolvidos nos atos fraudulentos. Conjuntamente, 61% dos entrevistados acreditam que o potencial mais alto para a fraude ocorre dentro da organização, incluindo a alta administração (KPMG, 2010, p.6).

“Há três importantes fatores que estão vinculados à prática de fraude: motivo, oportunidade e racionalização, conjuntamente conhecidos como o triângulo da fraude” (KPMG, 2010, p. 11).

O motivo frequentemente se desenvolve a partir da pressão financeira resultante do estilo de vida acima da capacidade financeira do fraudador, ou da lacuna entre a remuneração auferida e a responsabilidade detida pela pessoa, ou a pressão em atender às metas financeiras, ou os complexos de superioridade da pessoa ou sua ganância.

A oportunidade geralmente ocorre por meio de fraqueza nos controles internos e cria uma atmosfera em que o fraudador acredita que será possível lograr êxito e permanecer encoberto. A racionalização é o diálogo interno dos fraudadores que fornece a autojustificativa para suas ações.

Na realidade, o risco de fraude enfrentado por organizações deve-se a uma multiplicidade de razões, principalmente pela ausência de mecanismos de natureza preventiva. (KPMG, 2010, p. 11).

Segundo Timerman (2014),

Em pesquisa realizada pela KPMG no Brasil com cerca de 500 altos executivos de grandes empresas do país, apenas 21% dos respondentes afirmaram que sua empresa não participaria de um ato de corrupção. ‘É alarmante notar que 62% dos empresários brasileiros acreditam que sua empresa participaria de um ato de corrupção e 17% não têm certeza, ou seja, aproximadamente oito em cada dez empresas poderiam participar de um ato de corrupção’, afirma Gerónimo Timerman, sócio da área forense da KPMG no Brasil.

Outro dado importante da pesquisa é que 33% dos entrevistados afirmaram que sua empresa participou de um ato de corrupção nos últimos 15 meses. ‘Estes dados servem para justificar o desejo do governo com a lei anticorrupção, que entrou em vigor no último dia 29’, analisa o executivo.

Concorrência e controles Internos

Quando questionados se as empresas concorrentes praticam atos de corrupção, 60% acreditam que isso acontece frequentemente, 25% que estes atos são raros, e apenas 5% afirmam que isto não ocorre. Os outros 10% não souberam responder. “Esta visão serve para fazer com que atos como este se perpetuem”, analisa Timerman. “Aumentar os controles internos é a melhor maneira de minimizar os riscos de se deparar com casos de corrupção dentro da sua empresa”.

A pesquisa deixou clara a necessidade de investimentos neste tipo de controle. Apenas 7% dos casos de corrupção foram descobertos através deste controle. Por outro lado, os mecanismos que mais ajudaram a descobrir estes casos foram informantes internos/boatos (22%) e linha telefônica para denúncia (19%). ‘Uma empresa não pode depender de boatos para descobrir casos de fraudes e corrupção. Além disso, ter um canal de denúncia deve ser encarado como um item básico para as companhias. Auditoria interna, código

de ética e conduta e, principalmente, controles internos devem fazer parte da linha de defesa das empresas', analisa Timerman.

Fraude

Segundo os resultados obtidos nos questionamentos sobre corrupção, 85% dos respondentes também acreditam que a sua organização poderia ser objeto de fraude. Além disso, 55% afirmam que sofreram fraude nos últimos 15 meses. 'Infelizmente estes dados mostram que a maioria das empresas passam por episódios de fraudes. Estas ações acabam por não permitir o crescimento pleno de um país. Por isso, é essencial que as empresas instituem programas antifraude e anticorrupção para combater e minimizar os riscos gerados por estas condutas', finaliza o executivo.

Foi citado que o décimo princípio do Pacto Global das Nações Unidas estabelece que "As empresas devem combater a corrupção em todas as suas formas, incluindo extorsão e propina". (CGU; ETHOS, 2009, p. 6).

Segundo o Art. 171 do Código Penal Brasileiro, a fraude é caracterizada ao obter-se "para si ou para outrem, vantagem ilícita, em prejuízo alheio, induzindo ou mantendo alguém em erro, mediante artifício, ardil, ou qualquer outro meio fraudulento". (BRASIL, 1940)

Fraude, segundo o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil-IBRACON (1998, p.53), refere-se a um ato intencional por parte de um ou mais indivíduos dentre os membros administrativos, empregados ou terceiros, que resulta em declarações falsas das demonstrações contábeis.

Conforme o IBRACON (1998, p.54), a fraude envolve procedimentos que possam agredir a empresa, e cita os seguintes procedimentos:

- a) manipulação, falsificação ou alteração de registros de documentos;
- b) apropriação indébita de ativos;
- c) supressão ou omissão dos efeitos de transações nos registros ou documentos;
- d) registros de transações sem comprovação;
- e) aplicação indébita de políticas contábeis;

Jesus (2005, p.85) assevera que:

A fraude é um comportamento econômico por si mesmo. Constitui-se em uma ação resultante de percepções, atitudes, objetivos e dinheiro. Poderíamos dizer que a fraude é um comportamento desviante do comportamento econômico, pois é irracional em sua natureza.

Segundo, Parodi (2008, p.1):

Desde as origens da economia (alguns milhares de anos atrás) existem, na vida das pessoas e no mundo dos negócios, 'golpistas' que se dedicam a pôr em prática vários tipos de fraudes, armadilhas, sistemas e esquemas para enganar e roubar o próximo.

Para Jesus (2005, p.110), fraudes empresariais, podem ser conceituadas “[...] como aquelas cometidas por pessoas físicas ou jurídicas, podendo ser contra ou a favor da empresa.”

No entendimento de Sá e Hoog (2007, p.19):

A fraude é um ato doloso cometido de forma premeditada, planejado, com a finalidade de obter proveito com o prejuízo de terceiros.

Esses autores assentam ainda que:

A falsidade calculada ou maquinada em demonstrações e registros contábeis é sempre, como negação da verdade, uma fraude (SÁ; HOOG, 2007, p.28).

Para Santos (2011, p.1) “A fraude é um fenômeno sistêmico que provoca rupturas no tecido social e vultosos prejuízos às organizações governamentais e privadas e em última instância, ao cidadão.”

Para Jesus (2005, p.107),

A prova é o maior problema na detecção e constatação de casos de fraude. A prova exerce sobre a inteligência humana uma influência tão forte que se torna praticamente impossível, a quem se encontra analisando um caso, negar que não seja verdade. O caminho da obtenção da prova é longo e, muitas vezes, ficamos perdidos em sua busca.

O Conselho Federal de Contabilidade– CFC (2003), editou a NBC TI 01 que trata sobre os procedimentos de auditoria, a qual esclarece a distinção entre fraude e erro,

12.1.3.2 – O termo fraude aplica-se a ato intencional de omissão e/ou manipulação de transações e operações, adulteração de documentos, registros, relatórios, informações e demonstrações contábeis, tanto em termos físicos, quanto monetários.

12.1.3.3 – O termo erro aplica-se a ato não intencional de omissão, desatenção, desconhecimento ou má interpretação de fatos na elaboração de registros, informações e demonstrações contábeis, bem como de transações e operações da entidade, tanto em termos físicos, quanto monetários.

Rico em lições são os estudos da CGU e ETHOS sob o título “A Responsabilidade Social das Empresas no Combate à Corrupção”. Dentre essas, destacam-se:

A corrupção deteriora a competição, eleva custos, destrói a confiança dos fornecedores e clientes e prejudica a reputação das empresas. Promover a integridade nas empresas, no entanto, não se resume a combater atos de corrupção que, porventura, venham a acontecer. É preciso sobretudo construir valores de integridade de forma sustentável, o que pressupõe o desenvolvimento de um conjunto de regras e instituições que definam padrões éticos e comportamentais.

Os valores éticos devem ser, portanto, um dos pilares da construção de um sistema de integridade empresarial. E não basta estarem presentes em todas

as estratégias e atitudes dos funcionários da empresa. Devem também ser repassados aos fornecedores e clientes.

Há pouco mais de uma década, o apelo mundial para que as empresas passassem a enxergar a integridade como uma de suas responsabilidades sociais ecoou no mundo corporativo. Diversas empresas começaram a adotar códigos de conduta e a difundi-los não só internamente, mas para toda a sua rede de relacionamentos, como fornecedores e clientes. Paralelamente, organizações não-governamentais e organizações internacionais desenvolveram estratégias e estudos para a promoção de padrões de integridade nas empresas.

Um dos objetivos de um programa de integridade é informar seus empregados sobre as regras e os procedimentos da empresa, além das possíveis sanções disciplinares, em caso de descumprimento. Para isso, deve haver total compromisso da alta direção com a ética e a integridade e com as estratégias para a promoção de tais princípios, tanto em suas regras e seus procedimentos como nas tomadas de decisão por parte de todos os funcionários da empresa, independentemente do cargo ou escala hierárquica em que estejam.

Um programa de integridade deve compreender as seguintes ações:

Elaboração do código de conduta;

Implantação de política de comunicação permanente;

Instituição do comitê de ética;

Estabelecimento de um sistema de recrutamento centrado na ética;

Instituição de sistemas de controle interno.

Códigos de conduta estabelecem valores éticos a serem seguidos, levando em conta problemas específicos que se configuram como dilemas frequentes entre os quadros organizacionais, além de normas em relação ao comportamento esperado de seus agentes, em diferentes circunstâncias. (CGU; ETHOS, 2009, p. 8-54).

É realmente muito difícil definir todas as situações que podem ser classificadas como corrupção, exemplificando, mesmo que não exaustivamente, um rol dos crimes de corrupção estabelecidos pelos mais diferentes países, tais como: o pagamento de suborno no âmbito do país ou em transações comerciais internacionais; tráfico de influência; abuso de poder; enriquecimento ilícito; suborno no setor privado; lavagem de dinheiro e obstrução da justiça. (CGU; ETHOS, 2009, p. 8-54)

Para Ferreira Neto (2011, p.16):

A gestão fraudulenta será aquela em que o empresário utiliza-se de interposta pessoa seja física (sócio, empregado e/ou servidor público) ou jurídica (pública e/ou privada), no intuito de obter para si vantagens ilícitas, que se revestem de caráter de corrupção ou de falcatruas.

Para Sá e Hoog (2007, p.29, grifo dos autores) “Em tese, toda mentira que prejudica é uma fraude, quando praticada, premeditada ou calculadamente, mas todas elas, sem exceção, podem ser detectadas e evitadas pela tecnologia contábil (em tese).”

Segundo e Jesus (2005, p.87),

O problema da existência de fraude no Brasil está longe de ser um caso isolado, pois esse tipo de crime está em evidência em outros países tais como Inglaterra, Estados Unidos da América, Japão etc. A diferença está na apuração dos dados estatísticos da ocorrência desse crime e na existência de

uma repressão ainda muito tímida, estando-se longe de uma política de prevenção.

Em resposta à pergunta se as fraudes podem ser prevenidas, Jesus (2005, p.95), assevera que;

Para respondermos a essa pergunta, necessitamos partir da premissa de que não se consegue eliminar qualquer tipo de fraude definitivamente, mas pode-se conseguir diminuir os riscos do seu cometimento, através do aumento de nossa conscientização sobre elas e através do aumento do conhecimento de certas práticas comuns de prevenção.

O autor esclarece que: “As medidas de prevenção à fraude deveriam ser tomadas não só pelas pessoas e entidades que nunca foram fraudadas, como também pelas que já o foram, para que não tornem a sê-lo novamente.” (JESUS, 2005, p.95).

Jesus (2005, p.95), esclarece que não possui medidas para todos os casos, mas que é bem plausível que as entidades e as pessoas possam aprender com as lições dos acontecimentos passados, pois o risco de que se repita a fraude é bem considerável (JESUS, 1999).

Para Sandes (2008, p.3) citado por Ferreira Neto (2011, p.29),

A gestão ou direção de uma atividade empresarial deve pautar-se pelo cumprimento dos preceitos estabelecidos no contrato social, ao instituir a sociedade limitada. Tais responsabilidades são dos gestores ou sócios, que integram a estrutura da pessoa jurídica. Para Leonardo de Almeida Sandes (2008)¹⁸, ao abordar a governança corporativa, no intuito de coibir-se os conflitos societários, relata que essa ‘está sustentada em quatro princípios fundamentais, quais sejam, a transparência (disclosure), a integridade ou equidade (fairness ou equity), a prestação de contas (accountability) e o respeito às leis (compliance)’.¹⁹

No dizer de Cortella (2014, p. 63), “A corrupção é uma das formas mais agressivas de comportamento porque está no campo público e no campo privado, sendo, portanto, algo da esfera da vida.”

Em entrevista ao jornal Zero Hora, edição de 15 de Dezembro de 2013, quando perguntado “Porquê o Brasil não consegue combater a corrupção?” Clóvis de Barros Filho (2013, p.9), responde que nossa crise é moral e entre outras razões, decorre de uma imensa fragilidade de nossa formação. Assevera ainda que:

Não somos ensinados a refletir sobre a liberdade que temos para escolher nossos caminhos e sobre como devemos agir. São problemas profundos e de difícil correção imediata. A nossa sociedade, com seus mecanismos repressivos, não cumpre seu papel civilizatório de despertar, pelo menos, o medo na hora de a pessoa agir.

¹⁸ SANDES, Leonardo de Almeida. A governança corporativa e os conflitos societários. Estado de Minas, Belo Horizonte, 10 nov.2008.

¹⁹ SANDES. A governança corporativa e os conflitos societários, p.3

E, nessa linha, conclui Barros Filho (2013, p.9), que “A esperança de enriquecer fácil é muito maior que o medo de ser pego, razão pela qual vale a pena arriscar.”

Corrupção, como ato ou efeito de corromper, é uma expressão que está, na atualidade, tão generalizada que no campo tecnológico passou a significar tudo o que envolve a desonestidade e a falta de caráter (HOOG; SÁ, 2007).

Corrupção, segundo o dicionário Michaelis (2008, p. 231), é:

1 Ação ou efeito de corromper; decomposição, putrefação. 2 Depravação, desmoralização, devassidão. 3 Sedução. 4 Suborno. Já o termo fraude, segundo o mesmo dicionário é: 1 Ato ou efeito de fraudar, de modificar ou alterar um produto ou esconder a qualidade viciada deste, com objetivo de lucro ilícito. 2 Burla, dolo. 3 Engano, logração. 4 Contrabando.

No dizer de Mesquita (2006, p.8), corrupção, “se trata do uso ilegal do poder político e financeiro de modo que dinheiro/vantagens saiam daqui prali (repito: ilegalmente) para beneficiar alguém ou alguéms”.

Para a (CGU, 2009, p. 60) a definição de corrupção é:

relação social (de caráter pessoal, extramercado e ilegal) que se estabelece entre dois agentes ou dois grupos de agentes (corruptos e corruptores), cujo objetivo é a transferência de renda dentro da sociedade ou do fundo público para a realização de fins estritamente privados. Tal relação envolve a troca de favores entre os grupos de agentes e geralmente a remuneração dos corruptos ocorre com o uso de propina ou de qualquer tipo de *pay-off*, prêmio ou recompensa.

No Brasil, a corrupção não é de hoje e faz parte da história. Veja-se, por exemplo, os relatos da época, trazidos no documento intitulado “O Sermão do Bom Ladrão”, escrito em 1655, pelo Padre Antônio Vieira:

O ladrão que furta para comer, não vai, nem leva ao inferno; os que não só vão, mas levam, de que eu trato, são outros ladrões, de maior calibre e de mais alta esfera. (...) os ladrões que mais própria e dignamente merecem este título são aqueles a quem os reis encomendam os exércitos e legiões, ou o governo das províncias, ou a administração das cidades, os quais já com manha, já com força, roubam e despojam os povos. - Os outros ladrões roubam um homem: estes roubam cidades e reinos; os outros furtam debaixo do seu risco: estes sem temor, nem perigo; os outros, se furtam, são enforcados: estes furtam e enforcam. (VIEIRA, 1655).

Segundo matéria no jornal ABC Domingo (COMO atacar a corrupção, 2015),

A corrupção não é um fenômeno recente - em terras tupiniquins, vem desde os tempos do Brasil Colônia. Porém, também não é uma exclusividade de nações em desenvolvimento: na Itália, as maracutaias eram operadas pela máfia.

O diretor-geral do Tribunal de Contas do Estado (TCE), Valtuir Pereira Nunes, observa que os para coibir atos de corrupção em órgãos públicos existem e são atuantes. Em um diagrama o qual utiliza mesmo para palestras, ele enumera (veja diagrama acima) controle interno, controle externo, controle judicial, controle fiscal e econômico e o controle social. Mas pode funcionar melhor? Nunes garante que sim.

O grande problema, aponta, é que um órgão como o TCE em geral só consegue atuar sobre a corrupção já consumados. ‘Aí os recursos públicos já foram para o ralo’, lamenta. Além disso, calcula, só se consegue apurar 4% dos casos de irregularidades públicas. ‘Nós somos poucos e precisamos atuar por amostragem’, explica. Assim, o combate efetivo ao ilícito depende da atuação mais eficiente dos órgãos de controle internos das instituições e da maior integração entre os órgãos de controle. Mas Nunes salienta que a atitude fiscalizadora da imprensa e da sociedade pode fazer a diferença. ‘Por que não usar as redes sociais para controlar melhor?’, sugere. No site do TCE é possível acompanhar o andamento de obras e o gasto do dinheiro público. Isso também vale para instâncias maiores.

Nunes (2015), em síntese, aponta como forma de melhorar os mecanismos para coibir atos de corrupção: maior integração entre os órgãos; maior atuação da imprensa; e maior atuação fiscalizadora da sociedade.

Segundo consta no Relatório: Corrupção, custos Econômicos e Propostas de Combate (FIESP, 2010, p.26-30): “Este estudo concluiu que o custo médio da corrupção no Brasil é estimado entre 1,38% a 2,3% do PIB, isto é, de 41,5 bilhões a 69,1% bilhões (em reais de 2008).”

Um custo médio anual estimado da corrupção de 1,38% do PIB equivale a R\$ 41,5 bilhões (em valores de 2008) e representa 60,2% dos investimentos (FBCF) públicos realizados em 2008(excluindo os investimentos em estatais federais) e 7,4% dos investimentos (FBCF) totais.[...]

Tem-se que 27% do valor que o setor público gasta com educação representa o montante total que se perde com a corrupção no Brasil. O custo da corrupção constitui uma parcela ainda maior do orçamento público da saúde: cerca de 40%. Em relação à segurança pública (primeiro item de preocupação dos brasileiros, segundo pesquisa do IBOPE em 2007), o custo médio anual da corrupção de R\$ 41,5 bilhões ultrapassa o gasto de R\$ 39,52 bilhões dos estados e União em segurança pública em 2008. É possível afirmar ainda que o custo médio da corrupção representa 2,3% do consumo das famílias.

Em outro exemplo, o orçamento do SUS (Sistema Único de Saúde) em 2007 foi de aproximadamente R\$ 41,3 bilhões²⁵. Com este montante, o SUS mantém 367,4 mil leitos de internação. Se o montante médio anual gasto com a corrupção no Brasil fosse aplicado à saúde, seria possível manter mais 327 mil leitos, chegando a um total de quase 700 mil leitos de internação.

“Quanto maior a omissão no controle da corrupção, maior é a quantidade de recursos desviados das atividades produtivas e, portanto, maior é o custo da corrupção, pois são recursos que não se transformam em crescimento.” (FIESP, 2010, p.4).

Segundo o relatório da FIESP (2010, p.31):

Para o Brasil, as ações anticorrupção devem ser focadas em duas questões principais. Primeiro, na criação e fortalecimento dos mecanismos de prevenção, monitoramento e controle da corrupção na administração pública. Segundo, é essencial reduzir a percepção de impunidade, por meio de uma

justiça mais rápida e eficiente. Os agentes corruptos ao perceberem que suas ações serão severamente punidas têm maior incentivo para mudar seu comportamento oportunista.

A corrupção afeta o sentido de igualdade e da justiça social, prejudica a confiança dos cidadãos, deslegitima as instituições e gera custos sociais. Como coloca o Relatório de Corrupção Global de 2009, a corrupção é um desafio importante e crescente tanto para o ambiente de negócios como para a sociedade, cidadãos e nações de todo o mundo (INTERNATIONAL TRANSPARENCY-IT, 2009).

A corrupção é uma terrível parasita do Estado. O seu conceito está intimamente ligado ao de poder. Um e outro se entrelaçam, crescem e se agigantam nutridos pelo egoísmo e pela ambição, principais balizas do poder e da corrupção. Insistimos em assim focalizar essa tese por entender que o poder e a corrupção são efeitos de uma causa secundária — o ser humano — que, por sua vez, é efeito de uma causa mais profunda, de cuja natureza pouco sabemos (BATISTA, 2000, p. 28).

É interessante ver os resultados do Relatório de Pesquisa 2009 “A fraude no Brasil” (KPMG, 2010, p.6), a qual teve por base um questionário enviado para mais de mil das maiores empresas do país, cujo resultado indicou que 70% dos entrevistados sofreram fraude em sua companhia nos últimos dois anos. Outro resultado aponta que 60% das empresas acreditam que a fraude no Brasil poderá aumentar nos próximos dois anos.

A pesquisa mostra ainda que,

A maior parte das perdas (77%) foi inferior a R\$ 1 milhão.
A insuficiência de controles internos foi a área crítica de preocupação para 64% dos entrevistados, como circunstância facilitadora de atos fraudulentos, apesar de serem justamente os controles internos (25%) que mais permitiram a descoberta da fraude.
(KPMG, 2010, p.6).

No manual editado pela Controladoria Geral da União, e Grupo de Trabalho do pacto Empresarial contra a Corrupção vinculado ao Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social (2009, p.7) “A Responsabilidade Social das Empresas no Combate à Corrupção” consta que:

Entre as medidas que as organizações do setor privado podem implementar para promover a ética e inibir a prática de corrupção por seus funcionários, estão a adesão a códigos de melhores práticas corporativas, desenvolvimento de controles internos, procedimentos internos de divulgação de temas relacionados à corrupção, implementação de canais de denúncia de práticas corruptas internas, transparência no apoio e financiamento de campanhas políticas e partidos políticos, entre outras. Além disso, fundamentalmente, a empresa deve proibir totalmente que qualquer pessoa ou organização que atue na empresa dê, comprometa-se a dar ou ofereça suborno.

Como muita clareza o manual leciona:

A *corrupção* é um fenômeno social que tem grandes *efeitos econômicos* sobre a sociedade. Quando sistêmica e não combatida, ela se impõe como um imposto a ser pago pelos empresários para que tenham seu negócio viabilizado ou autorizado. Além disso, a corrupção afeta negativamente a competitividade dos produtos nacionais no comércio internacional ao elevar o custo do investimento produtivo e tornar o ambiente de negócios menos estável.

Neste sentido, no intuito de promover maior articulação entre as empresas para melhorar e aperfeiçoar o ambiente das relações entre setor privado e público, combatendo a corrupção e a impunidade, o Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social, em parceria com a Patri Relações Governamentais & Políticas Públicas, o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (Pnud), o Escritório das Nações Unidas contra Drogas e Crime (UNODC), o Fórum Econômico Mundial e o Comitê Brasileiro do Pacto Global, lançou o Pacto Empresarial pela Integridade e Contra a Corrupção no ano de 2005.

O texto do Pacto teve como origem as diretrizes da *Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico* (OCDE), a Convenção das Nações Unidas Contra a Corrupção, o 10º princípio do Pacto Global, a Carta de Princípios do Instituto Ethos e os Princípios Empresariais da Transparência Internacional. Pode-se dizer que ele constitui-se no conjunto de compromissos públicos voluntários que ajudam as empresas comprometidas com o tema na implementação de práticas de integridade. Além de contribuir para a implementação das normas e dos compromissos internacionais, o Pacto Empresarial pela Integridade e Contra a Corrupção também é uma ótima ferramenta para sinalizar à sociedade e ao governo as medidas que as empresas estão dispostas a adotar para combater a corrupção e construir uma nova cultura de relacionamento com o setor público e entre empresas do próprio setor privado.

Ao se tornarem signatárias do Pacto, as empresas assumem o compromisso de divulgar a legislação brasileira anticorrupção para seus funcionários e *stakeholders*, a fim de que sejam cumpridas integralmente. Além disso, elas se comprometem a vedar qualquer forma de suborno, trabalhar pela legalidade e transparência nas contribuições a campanhas políticas e primar pela transparência de informações e colaboração em investigações, quando necessário. (CGU, ETHOS, 2009, p. 7, grifo do autor).

A corrupção é um dos grandes males que afetam a sociedade. São notórios os custos políticos, sociais e econômicos que acarreta. Compromete a legitimidade política, enfraquece as instituições democráticas e os valores morais da sociedade, além de gerar um ambiente de insegurança no mercado econômico.

(CGU; ETHOS, 2009, p. 9 grifos dos autores).

Para os autores, na prática, a corrupção ganha formas variadas, desde a oferta de pequenas quantias para acelerar a concessão de uma licença até grandes fraudes em procedimentos licitatórios (CGU; ETHOS, 2009, p.8).

Os autores asseveram que:

A redução dos níveis de corrupção no Brasil é uma questão fundamental tanto para fortalecer as instituições democráticas quanto para viabilizar o crescimento econômico do país. Nesse cenário, torna-se imperativa a condução de suas atividades pautada por valores éticos e íntegros. Tal responsabilidade depende de um esforço permanente de cada empresa. (CGU, ETHOS, 2009, p. 9).

A Controladoria-Geral da União e o Grupo de Trabalho do Pacto Empresarial pela Integridade contra a Corrupção, vinculado ao Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social, uniram esforços para explicitar diretrizes e agregar boas práticas no intuito de contribuir para reforçar o papel das empresas do setor privado na promoção da integridade e no combate à corrupção (CGU; ETHOS, 2009, p.9).

Nas lições do grupo, como exemplos de ações que uma empresa pode implementar para consolidar esses valores, é importante mencionar a elaboração e divulgação de um código de conduta próprio, a formação de um comitê de ética, o desenvolvimento de programas de treinamento específicos e a implantação de mecanismos de controle interno (CGU; ETHOS, 2009, p.9).

Segundo esclarecem os autores,

Códigos de conduta estabelecem valores éticos a serem seguidos, levando em conta problemas específicos que se configuram como dilemas frequentes entre os quadros organizacionais, além de normas em relação ao comportamento esperado de seus agentes, em diferentes circunstâncias. (CGU; ETHOS, 2009, p.34).

Outro esclarecimento trazido pelos autores em relação ao código de conduta diz respeito à postura a ser adotada pelas empresas,

Um aspecto que deve ser abordado no código de conduta é a postura da empresa contra a corrupção e contra atos que comprometam sua ética e sua integridade de modo geral. Assim, o documento deve enfatizar o repúdio à prática de atos como oferecimento de suborno, pagamento de facilitações, falta de transparência e de responsabilidade no financiamento político, sonegação fiscal, superfaturamento, entre outros atos prejudiciais ao interesse público. (CGU; ETHOS, 2009, p.35).

Ao agirem dessa forma, não há dúvidas que:

Além de contribuir para a sustentabilidade e a governança do país, as empresas que adotam medidas de promoção da integridade e da ética se tornam menos expostas à ocorrência de atos de corrupção. Entre a adoção de tais mecanismos e sua inexistência, a primeira atitude vem se mostrando muito mais valiosa, tanto para as empresas quanto para toda a sociedade, nacional e internacionalmente. (CGU; ETHOS, 2009, p. 9).

O grupo assevera que,

Para prevenir e combater as práticas de má governança, torna-se imperativo que o setor privado assuma uma postura pró-ativa na adoção dos valores e princípios éticos e de integridade em seus negócios, rejeitando totalmente a prática de atos ilegais, ilegítimos ou de corrupção. (CGU; ETHOS, 2009, p.9).

Segundo o entendimento do grupo, a informação aos empregados é um dos objetivos do programa de integridade. E esclarecem:

Um dos objetivos de um programa de integridade é, informar seus empregados sobre as regras e os procedimentos da empresa, além das possíveis sanções disciplinares, em caso de descumprimento. Para isso, deve

haver total compromisso da alta direção com a ética e a integridade e com as estratégias para a promoção de tais princípios, tanto em suas regras e seus procedimentos como nas tomadas de decisão por parte de todos os funcionários da empresa, independentemente do cargo ou escala hierárquica em que estejam.

(CGU; ETHOS, 2009, p. 35).

Outra importante contribuição trazida pelo grupo é a que diz sobre a corrupção nas empresas:

A corrupção privada-privada retira recursos importantes das políticas sociais, aprofunda a cultura da corrupção no país e elimina a competição justa e as regras da economia de mercado, o que causa impacto negativo na qualidade dos produtos e dos serviços oferecidos, reduz as perspectivas de crescimento e enfraquece a ética e a integridade nos negócios.

(CGU; ETHOS, 2009, p. 54).

Segundo o texto, atualmente, o Pacto contra a Corrupção já possui mais de 600 ,signatários, englobando empresas e entidades sem fins lucrativos(CGU; ETHOS, 2009, p.26).

Wells (2002)²⁰ citado por Santos (2009, p.15) assenta que corrupção é uma das três categorias de fraudes, sendo as outras duas, apropriação indébita e demonstrações fraudulentas.

Segundo Wells (2002, p.672)²¹ citado por Santos (2009, p.16) para a corrupção foram elencados os tipos; conflitos de interesses (esquemas de compras, esquemas de vendas, outros), suborno (comissões em vendas, tráfico de influência, outros), extorsão econômica e desconto impróprio.

Para apropriação Indébita foram citados os tipos; Caixa (furto, manipulação de despesas e declaração de rendas) e Inventário (uso indevido e furto). (WELLS, 2002, p.672)

No tocante a demonstrações fraudulentas foram citadas as do tipo financeiras e as não financeiras. Como exemplo do tipo financeiras foram citados os tipos de: Despesa e Receita exagerada (Ajustes Temporais, Receitas fictícias, Dívidas e despesas falsas, declarações impróprias e avaliação imprópria de recursos) e Despesa e Receita Não declarada. Para as do tipo não financeiras foram elencados: Credenciamento, documentos internos e documentos externos. (WELLS, 2002, p.672)

²⁰Wells, J.T. (2008). Principles of Fraud Examination.2nd. Ed. John Wiley & Sons, INC, Hoboken, New Jersey.

²¹Wells, J.T. (2008). Principles of Fraud Examination.2nd. Ed. John Wiley & Sons, INC, Hoboken, New Jersey.

Segundo Santos (2009, p.19), um dos mais conhecidos e respeitados conceitos que aborda a ocorrência de uma fraude é o apresentado por Cressey (1953)²², que posteriormente foi denominado “Triângulo da fraude”, o qual explica que para subsistir uma fraude são necessários três fatores: racionalização, necessidade ou pressão e oportunidade.

O primeiro vértice trata do discernimento do indivíduo sobre o certo e o errado, é a percepção moral que tem quando se depara com dilemas éticos que pautarão suas atitudes. O fraudador precisa racionalizar seus atos; em outras palavras, ele necessita justificar para si e para os outros que determinada ação não é errada ou, caso o seja, ameniza a situação flexibilizando a ética.

No segundo vértice, o autor aborda a necessidade ou pressão à qual o indivíduo esteja submetido e considera o contexto em que o potencial fraudador esteja vivendo em um determinado lapso temporal.

O último vértice é a percepção da oportunidade para a obtenção do objeto da fraude, é a ideia que o potencial fraudador faz do quão vulnerável o objeto está, bem como a visualização que tem dos meios e da capacidade para a execução dessa fraude.

(CRESSEY, 1953 apud SANTOS, 2009, p.19)²³.

Ainda para Cressey (1953)²⁴ apud Santos (2009, p.18):

Existem seis tipos de problemas interligados que propiciam o cometimento de uma fraude: endividamento, problemas pessoais, reversão dos negócios, isolamento físico, busca por *status* financeiro e relacionamento entre empregador-empregado.

Conforme Santos (2009, p.18), Albrecht, Howe e Romney (1984)²⁵ desenvolvem o conceito da escala da fraude:

Posteriormente, utilizando o conceito do *triângulo da fraude*, Albrecht, Howe e Romney (1984) desenvolvem o conceito da *escala da fraude*, o qual sugere que, em uma escala entre baixo e alto, é possível mensurar a potencialidade de fraude levando em consideração três indicadores: pressão situacional, oportunidade de cometimento e percepção moral. No primeiro indicador, são observados os problemas imediatos que o indivíduo está sofrendo no meio em que está inserido, dando como exemplo perdas financeiras. O segundo indicador contempla as falhas de controles internos que possibilitam o cometimento de uma fraude gerada por um empregado, no caso de uma fraude corporativa. O último indicador é a integridade pessoal, que se refere ao comportamento ético que o indivíduo tende a adotar em diversas situações. Para os autores, esse indicador é o mais complexo de se analisar,

²² CRESSEY, Donald R. **Other people's money: a study in the social psychology of embezzlement.** Glencoe, Illinois: The Free Press, 1953.

²³ CRESSEY, Donald R. **Other people's money: a study in the social psychology of embezzlement.** Glencoe, Illinois: The Free Press, 1953.

²⁴ CRESSEY, Donald R. **Other people's money: a study in the social psychology of embezzlement.** Glencoe, Illinois: The Free Press, 1953.

²⁵ ALBRECHT, W. Steve; HOWE, Keith R.; ROMNEY, Marshall B. **Detering fraud: the internal auditors perspective.** The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Alta monte Springs, FL, 1984.

pois decorre do desenvolvimento moral. (SANTOS, 2009, p.18, grifo do autor).

3.9.2 Onde se verifica a maior incidência de Fraudes

Segundo Jesus (2005, p.114), “O grupo do ativo circulante concentra o maior volume de fraudes, devido ao alto grau de liquidez que apresentam suas contas.”.

De acordo com esse autor, a preferência por esse grupo é pela facilidade de conversão em bens em dinheiro e pela dificuldade de rastreamento. Refere ainda que “As outras áreas que mais atraem são aquelas em que se controlam bens materiais (estoques de mercadorias) ou direitos.” (JESUS, 2005, p.114)

Para Jesus (2005, p.114):

O grupo do ativo circulante concentra o maior volume de fraudes, devido ao alto grau de liquidez que apresentam suas contas. Dessa forma, a área financeira tem a preferência do fraudador porque o dinheiro é rapidamente conversível em bens, ou bens em dinheiro, sendo mais difícil dessa maneira o seu rastreamento.

O autor assegura ainda que:

As outras áreas mais atraentes a esse tipo de fraude são aquelas em que se controlam bens materiais (estoques de mercadorias) ou direitos. Os bens são objetos de valor econômico-financeiro, com relativa liquidez. Os direitos são haveres geralmente em forma de papéis de crédito, tais como valores em depósito bancário, ações, duplicatas a receber e outros. (JESUS, 2005, p.114).

Sá e Hoog (2007, p.31), especificam lugares onde podem ser localizadas as fraudes:

As fraudes podem estar localizadas em diversos lugares, tais como:

- 1 – Documentos, títulos de crédito e cheques
- 2 – Bens de uso
- 3 – Mercadorias
- 4 – Balanços
- 5 – Prestações de contas
- 6 – Diários e razões
- 7 – Boletins e Fichas de Controle
- 8 – Livros Auxiliares
- 9 – Demonstrações Contábeis
- 10 – Extratos de Contas
- 11 – Declarações
- 12 – Contratos e correspondências
- 13 – Arquivos Magnéticos etc.

3.9.3 Tipos de Fraudes que mais ocorrem

Segundo Parodi (2008, p.363) para se detectar fraudes é importante procurar e prestar atenção, pelo menos nos seguintes pontos:

- Omissão de lançamentos em registros.
- Lançamentos falsos em registros.
- Anotações falsas em registros.
- Erros nos cálculos em registros.
- Destruição ou "perda" de documentos.
- Falta de documentos.
- Existência de documentos falsos.
- Alteração de documentos originais.
- Duplicidade de documentos ou lançamentos.
- Falta de depósitos bancários ou caixa.
- Aumentos repentinos de custos ou despesas médias.
- Diminuição repentina de receitas médias.
- Pagamentos irregulares ou fictícios.
- Manutenção de dois jogos de livros de registro.
- Rasuras e espaços brancos nos registros.

Jesus (2005, p.114) assevera que podem ocorrer fraudes no Ativo Circulante e no Ativo Realizável a longo prazo dos seguintes tipos:

- Saldos credores de caixa;
- saldo de caixa fictício;
- Entrada e saída de numerários;
- Vales simulados;
- Fraudes que envolvem contas bancárias;
- Fraudes que envolvem a manipulação de estoques;
- A subavaliação de estoques;
- A super avaliação de estoques;
- A omissão de compras e de vendas de mercadorias;
- As compras simuladas, subfaturadas e superfaturadas;
- As fraudes de devoluções de mercadorias;
- Fraude que envolve o consumo de estoques;
- A omissão do registro de recebimento de créditos;
- Fraudes nos créditos não registrados no balanço;
- Fraude no aumento simulado do volume de créditos;
- Fraude nas vendas à vista registradas como a prazo;
- Fraude nos créditos supostamente duvidosos;

No tocante as fraudes no ativo permanente, Jesus (2005, p.128-131), assevera que essas são menos frequentes do que no ativo circulante e que elas são cometidas pela empresa com o objetivo de lesar o fisco ou os acionistas. Cita os seguintes tipos de fraudes no ativo permanente:

- Superavaliação e subavaliação de bens do permanente;
- Superavaliação de bens na constituição de empresas;
- Reavaliação fraudulenta;
- Fraude no abuso de depreciação;
- Fraude no ágio e no deságio na aquisição de participação societária;

-Fraudes que envolvem equipamentos;

Segundo, esse autor, podem existir fraudes no ativo diferido e no passivo circulante e exigível a longo prazo. No passivo cita os seguintes tipos de fraudes (JESUS, 2005, p.138-140):

- Passivo fictício ou exigível fictício;
- Fraude na omissão de débitos;
- Fraudes por meio da folha de pagamento

Conforme Jesus (2005, p.141-143) fraudes podem ocorrer ainda nos seguintes grupos de contas: no Resultado de Exercícios Futuros, no Patrimônio Líquido e no Resultado do Exercício.

3.10 A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE

Tinoco (2009, p.19) leciona que:

O registro, a acumulação, a mensuração, a avaliação, bem como a divulgação das atividades e operações das entidades, são feitos pela Contabilidade, desde há muito tempo, de forma sistêmica, por meio das demonstrações contábeis.

De acordo com Silva (2014): “[...] a Contabilidade tem papel fundamental na solução das dificuldades que as entidades de terceiro setor enfrentam neste momento.” E acrescenta: “ a possibilidade da contabilidade gerar informações que contribuam para uma adequada avaliação do resultado e do desempenho dessas organizações.” (VILANOVA, 2004, p.10)

Para Bettiol Júnior (2005, p.16) citado por Silva (2014),

O benefício obtido pelos indivíduos por meio dos serviços prestados por essas entidades [...] chamam cada vez mais a atenção dos doadores de recursos e da sociedade [...], logo, elaborar demonstrações contábeis que possam colaborar para satisfazer essas necessidades torna-se indispensável.

De acordo com Freitas et al. (2009, p. 2),

Arruñada (2004, p.635), Bierstaker, Brody & Pacini (2006, p.550) e Yalla pragada, Roe & Toma (2012, p.188) em suas pesquisas verificaram que os casos de fraudes ocorridos no meio corporativo, na primeira década de 2000, evidenciaram o uso da contabilidade, com técnicas complexas e engenhosas, com intuito de ludibriar o mercado com informações manipuladas nas demonstrações contábeis, revelando que as mesmas não cumpriram com sua fundamental função de reduzir a assimetria informacional entre os gestores da empresa e os interessados por informações confiáveis e relevantes. Também, não evidenciaram o controle adequado à preservação do patrimônio das organizações.

Dentre as fraudes corporativas, é importante destacar a opinião de Wells (2008, p.2)²⁶ citado por Freitas et al. (2013, p.2) de que além de espionagem industrial e empresarial e manipulação de informações, às compras para benefício pessoal, pagamento de propinas e roubo de ativos, constituem-se, entre outros, meios ilícitos que causam danos à imagem e ao patrimônio da organização.

Conforme Sá e Hoog (2007, p. 22), “Também outras técnicas podem ser usadas para que se pratique a fraude, tal como recursos da própria ciência.” E, de forma a não deixar dúvidas, esclarece que “A contabilidade pode ser usada indevidamente para cometer a fraude.” (SÁ, HOOG, 2007, p.22)

O conhecimento de fraudes é importante para o exercício profissional de auditoria, perícia e controle. Pois, segundo Sá e Hoog (2007, p. 22-23):

A contabilidade pode ser usada indevidamente para cometer a fraude. Nesse sentido, o profissional de contabilidade, especialmente o que se dedica à auditoria, perícia e controle, precisa conhecer a fraude, quer para defender-se contra ela, quer para proteger o seu cliente, quer como um compromisso social em relação a investidores no mercado de capitais.

O uso da Contabilidade na manipulação das demonstrações contábeis na primeira década de 2000, de acordo com Freitas et al.(2013, p.2) foi destacada por autores como segue:

Arruñada (2004, p.635)²⁷, Bierstaker, Brody & Pacini (2006, p.550)²⁸ e Yallapragada, Roe & Toma (2012, p.188)²⁹ em suas pesquisas verificaram que os casos de fraudes ocorridos no meio corporativo, na primeira década de 2000, evidenciaram o uso da contabilidade, com técnicas complexas e engenhosas, com intuito de ludibriar o mercado com informações manipuladas nas demonstrações contábeis.

As fraudes identificadas envolveram grandes empresas americanas: Enron, Tyco, WorldCom, Xerox, Bristol Meyers Squibb, Merck e Global Crossing; européias: Parmalat e Cirio, e; brasileiras: Sadia, Aracruz, Banco Santos e Banco Panamericano. Tais fatos mostraram que os controles até então existentes não foram suficientes para salvaguardar os bens e a imagem das empresas. Em nível internacional, tais fatos despertaram grande preocupação nos investidores, tanto em relação à preservação dos ativos investidos, quanto às possíveis medidas de proteção contra os agentes interessados em beneficiar por intermédio de atos fraudulentos

²⁶Wells, J.T. (2008). Principles of Fraud Examination. 2nd. Ed. John Wiley & Sons, INC, Hoboken, New Jersey

²⁷Arruñada, B. (2004). Audit Failure and the Crisis of Auditing. European Business Organization Law Review. V. 5 (4), p. 635-643.

²⁸Bierstaker, J. L., Brody, R. G .& Pacini, C. (2006). Accountants’ Perceptions Regarding Fraud Detection and Prevention Methods. Managerial Auditing Journal, V.21 (5).

²⁹Yallapragada, R., Roe, C. W. & Toma, A. G. (2012). Accounting Fraud, And White-Collar Crimes In The United States. Journal of Business Case Studies. V. 8 (2), p. 187-192, mar/apr

Haja vista a sua importância, a contabilidade enquanto ciência, não pode ficar estagnada. Como leciona Tinoco (2009, p.33):

A contabilidade precisou e precisa constantemente dotar-se de conhecimentos, ferramentas, enfim, de todo um arcabouço conceitual, para bem poder responder a seus desideratos internos e externos (inclusive contabilizar adequadamente os recursos humanos, reconhecendo a importância que esses recursos têm para as entidades, pois sem eles não há produção, nem continuidade, nem resultado, nem ativos).

Para Santos e Silva (2008, p.35-46)³⁰ citados por Carneiro; Oliveira e Torres (2011, p.6):

A contabilidade é vista como um sistema de informação formal e estruturado para demonstrar as origens dos recursos, e como eles foram aplicados, facilitando assim o aspecto da transparência e da *accountability*. Assim, surge a necessidade de utilização de ferramentas que promovam a transparência das ações. A contabilidade, pelo conjunto de informações quantitativas e qualitativas que contém, participa como protagonista nesse processo, fornecendo aos seus usuários informações e relatórios contábeis que tem por objetivo a evidência das operações realizadas pela organização.

Para Niyama e Silva (2008)³¹ citados por Carneiro, Oliveira e Torres (2011, p.6):

A contabilidade deve mostrar a preocupação com o trabalho social das entidades do terceiro setor, incluindo os atendimentos aos mais carentes e os benefícios à parcela menos favorecida. Afirmam ainda que a contabilidade é um importante parâmetro para que o doador de recursos avalie o impacto social promovido pela organização.

Do ponto de vista de Bettiol Júnior (2005)³² citado por Carneiro, Oliveira e Torres (2011, p.6):

O benefício obtido pelos indivíduos por meio dos serviços prestados por essas entidades chamam cada vez mais a atenção dos doadores de recursos e da sociedade. Portanto, elaborar demonstrações contábeis que possam colaborar para satisfazer essas necessidades é uma exigência”.

Olak e Nascimento (2010, p.53) asseveram que:

No Brasil são embrionárias, as normas e práticas contábeis que contemplam particularmente as entidades sem fins lucrativos. As pesquisas e publicações sobre o tema são raras e apenas recentemente o Conselho Federal de

³⁰SANTOS, Patrícia Cardoso dos; SILVA, Maria Edna Manguieisa da. **O papel da contabilidade na busca pela sustentabilidade do terceiro setor**. Revista Brasileira de Contabilidade. Março/abril 2008- n°170, p.35-46.

³¹NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

³²BETTIOL JÚNIOR, Alcides. **Formação e destinação do resultado em entidades do terceiro setor: um estudo de caso**. São Paulo, 2005. 116p. Dissertação (Mestrado), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. Disponível em: <www.fea.usp.br>. Acesso em 16 jan. 2010.

Contabilidade (CFC) pronunciou-se sobre o assunto, editando as seguintes normas técnicas aplicáveis às organizações sem fins lucrativos. São Elas:
 NBC T.10.4 – Fundações (Resolução CFC nº 837/99);
 NBT T.10.18 – Entidades Sindicais e associações de classe (resolução CFC nº 838/99, de 22 de fevereiro de 1999);
 NBC T 10.19 – Entidades sem fins de lucros (resolução CFC nº 877/00, alterada pelas Resoluções CFC nº 926/2001 e nº 966/2003).

Porém, segundo Carneiro, Oliveira e Torres (2011, p.7):

O Conselho Federal de Contabilidade vêm se pronunciando sobre o assunto, editando normas técnicas aplicáveis às organizações sem fins lucrativos. Assim, os procedimentos de escrituração das transações praticadas pelas organizações do Terceiro Setor diferem dos utilizados pelas demais entidades jurídicas, apresentando assim terminologias diferentes das entidades de fins lucrativos. Tal fato foi disciplinado com as seguintes NBC T's: NBC T 10.4 – Fundações; NBC T 10.18 - Entidades Sindicais e Associações de Classe; NBC T 10.19 - Entidade sem finalidades de lucros; NBCT; e NBC T 19.4 – Subvenção e Assistência governamentais.

No ano de 2012, o Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução nº 1330/11, aprovou a Interpretação Técnica ITG 2002, com o objetivo de estabelecer critérios e procedimentos contábeis específicos para entidades do Terceiro Setor.

As entidades, independentemente, do setor a que pertencem, com ou sem fins lucrativos, precisam de informações confiáveis para dar suporte à tomada de decisões. As informações fornecidas pela contabilidade são os instrumentos de que à administração se serve para tomar as decisões referentes à administração dos seus recursos, a fim de atingir os objetivos a que se propõem. Esta é a semelhança mais significativa entre as entidades do terceiro setor e a do setor privado: 'a necessidade de informações contábeis e auditoria para auxiliar na tomada de decisões' (ARAÚJO, 2008, p. 5).

A importância da contabilidade no combate à corrupção é tamanha que, inclusive, foi um dos temas do “IV Seminário Internacional de Contabilidade Pública e o 5º Fórum Nacional de Gestão e Contabilidade Pública”, o qual, reuniu entre os dias 25 e 27 de março de 2015, profissionais de contabilidade, representantes do Governo e ministros, dentre outros convidados no Hotel Ouro em Belo Horizonte. (CONTABILIDADE Pública é aliada no combate à Corrupção, 2015, p.12-13).

Para Coelho (2015, p. 13), presidente do Conselho Federal de Contabilidade, “Não é surpresa o fato de a sociedade exigir mais transparência nos gastos das finanças públicas e nas ações de governo. É natural, em uma sociedade informada, que os cidadãos exijam respostas.” E, com muita propriedade e clareza leciona:

Somos hoje meio milhão de profissionais de contabilidade no Brasil, verdadeiros aliados contra a corrupção. A razão é simples. A ciência por nós estudada é uma ferramenta com vastos recursos de transparência à disposição da gestão pública e privada. Temos uma responsabilidade evidente no combate às fraudes, falsificação e alteração indevida de registros e documentos. Tamanha responsabilidade nos obriga a adotar uma postura de vigilância durante todo o registro do fato contábil, o que nos torna agentes de proteção da sociedade.

Os procedimentos de escrituração nas organizações do Terceiro Setor são regidos pelos Princípios de Contabilidade e foram disciplinados pelas Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC T 10.4 - Fundações e NBC T 10.19 - Entidade sem finalidades de lucros).

Conforme o CFC (2004), as Demonstrações Contábeis preparadas para as Entidades de Interesse Social devem: fornecer informações de forma regular e tempestiva; possibilitar o acesso do usuário da informação aos objetivos, à estrutura e às atividades executadas pelas entidades; e possibilitar ao usuário uma apreciação das transações realizadas durante o exercício social das Entidades de Interesse Social, bem como uma posição contábil ao final do exercício contábil.

3.10.1 Dos Benefícios Fiscais concedidos às Entidades Sociais

A legislação brasileira, reconhecendo a importância das Entidades de Interesse Social, concede a essas, tratamento diferenciado, principalmente quando relacionado com procedimentos de tributação que visam conceder benefícios por meio da renúncia fiscal.

Conforme o artigo 150 da Constituição Federal do Brasil de 1988 (BRASIL, 1988) é concedida Imunidade Tributária às entidades sociais, nos seguintes termos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI - instituir impostos sobre:

[...]

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; (grifo meu).

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Esse artigo repete o normativo expresso no artigo 9º do Código Tributário Nacional, lei Complementar nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Portanto, nesse sentido não houve inovação constitucional, mas apenas recepção de norma já consagrada.

É importante registrar que além dos requisitos constitucionais, a entidade, deverá atender, ainda, os requisitos contidos no art. 14, incisos I, II e III, do Código Tributário Nacional:

Art. 14. O disposto na alínea e do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos. (BRASIL, 1966).

No caso das instituições de educação ou de assistência social, a Lei Federal nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, ao tratar sobre imunidade, preceitua conforme os artigos 12 e 13:

Art.12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos. [...]

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;

b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;

d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;

e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

[...]

Art. 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, relativamente aos anos-calendários em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais.(BRASIL, 1997).

No tocante à isenção de imposto de renda da pessoa jurídica e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) para as entidades sem finalidade de lucro, a referida lei no art. 15, assim dispõe:

Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços

para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.

§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14. (BRASIL, 1997).

Segundo consta no Manual de Procedimentos Contábeis Para Fundações e Entidades de Interesse Social, 2007, editado pelo Conselho Federal de Contabilidade (2007, p. 38),

As instituições de educação abrangidas pela imunidade são aquelas que prestam serviços educacionais de ensino fundamental, médio ou superior, observados os arts. 206 e 209, incisos I e II, da Constituição Federal. Essas instituições podem ser pessoas jurídicas tanto na forma de associação como de fundação. Cabe ressaltar que desde a vigência no atual Código Civil brasileiro não é mais possível instituir fundação para fins de educação. Quanto às instituições de assistência social, deve-se interpretar o termo "assistência social" em sentido amplo. Assim, estão abrangidas as instituições de saúde, previdência e assistência social propriamente ditas (CFC, 2008, p.38).

Quanto ao reconhecimento e à suspensão do direito à isenção de contribuição social, foi editada a lei Federal nº 12.101/2009 que em seu artigo 31, assim disciplina:

Art. 31. O direito à isenção das contribuições sociais poderá ser exercido pela entidade a contar da data da publicação da concessão de sua certificação, desde que atendido o disposto na Seção I deste Capítulo.

Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.

§ 1º Considerar-se-á automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito na forma deste artigo, devendo o lançamento correspondente ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa.

§ 2º O disposto neste artigo obedecerá ao rito do processo administrativo fiscal. (BRASIL, 2009).

Como se vê no dispositivo legal acima, a manutenção do benefício tributário depende (como não poderia ser diferente em se tratando de legislação tributária) do cumprimento de obrigações acessórias e da manutenção das condições iniciais que permitiram a concessão, sob a pena de recolher todos os tributos devidos a partir do exercício da ocorrência do não atendimento de requisito legal, conforme a art. 31 da Lei 12.101/09.

Dentre as principais obrigações tributárias acessórias, há que se destacar a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ); Relação Anual de Informações Sociais (RAIS); Declaração do Imposto Retido na Fonte (DIRF); Declaração de Débitos e Créditos Federais (DCTF) e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sócios (DACON).

Quanto aos tributos, objetos de imunidade, o Caderno de Procedimentos Aplicáveis à Prestação de Contas das Entidades do Terceiro Setor (Fundações), emitido pelo Conselho Federal de Contabilidade, no quadro 01 encontra-se o rol de “tributos objetos imunidade por competência tributária”.

Em face dos benefícios fiscais conferidos pelo ordenamento legal, as fundações privadas que atendem aos requisitos legais de enquadramento poderão usufruir de relevantes incentivos tributários para o exercício de sua atividade, gerando uma redução de receita pública tributária que impõe rigorosa fiscalização de suas atividades.

Conforme o Manual de Procedimentos Contábeis Aplicados a Fundações e Entidades de Interesse Social (CFC, 2007, p.39), editado pelo CFC, os principais benefícios são: a isenção da Cofins e da cota patronal do INSS e a obtenção do certificado do CNAS atendidos os demais requisitos.

De acordo com o referido Manual (CFC, 2007, p.43-44) para a obtenção de benefícios fiscais, faz-se necessária a obtenção de títulos concedidos por órgãos governamentais. Dentre eles:

- a) título de Utilidade Pública Federal, conferida pelo Ministério da Justiça; Nos âmbitos municipal e estadual também são expedidos Títulos de Utilidade Pública. Cada município e estado possui legislação própria que regulamenta a concessão de tais títulos.
- b) registro de Entidade Beneficente de Assistência Social, é o registro concedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, que poderá ser requerido por qualquer entidade, sem fins lucrativos que atendam os requisitos da lei.
- c) certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, concedido a entidades beneficentes de assistência social que atendam os requisitos da lei (8742/93).

Oferecer serviços gratuitos à sociedade é condição essencial à maioria das entidades de fins não econômicos, especialmente as beneficentes de assistência social. Em termos contábeis, o sistema deve ser construído de forma a poder gerar relatórios que possam ser compreensíveis e úteis aos diversos tipos de usuários, internos e externos.

No caso das entidades declaradas pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) como beneficentes de assistência social, de acordo com a Lei nº 12.101/2009, essas são obrigadas, por força de lei, para receberem a certificação, a comprovarem que aplicam, em gratuidade, pelo menos 20% (vinte por cento) da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita de aplicações financeiras, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, em montante nunca inferior à isenção de contribuições sociais usufruídas (CNAS, Resolução nº 177 de 2000, art.3º).

O certificado fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) habilita a instituição a requerer a isenção das contribuições previdenciárias de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei Federal nº 8.212/1991. Logo, há uma obrigação legal de que a gratuidade seja demonstrada nos demonstrativos contábeis.

De forma expressa a Resolução nº 66/2003 do Conselho Nacional de Assistência Social-CNAS (2003), assim prevê:

As demonstrações contábeis das entidades que pleiteiam a concessão ou a renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social devem observar estritamente as resoluções expedidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, especialmente os Princípios Fundamentais de contabilidade (PFC) e as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), sendo vedada a aplicação de qualquer outro entendimento que não esteja em conformidade com as citadas normas, sob pena de indeferimento do pedido.

Como se vê a Constituição Federal e a legislação infraconstitucional ditaram requisitos para a concessão de imunidade e de isenção tributária. Dessa forma, pode-se concluir que as entidades sociais que praticam fraudes com desvios de suas finalidades essenciais não estão amparadas pelo benefício da imunidade fiscal e, portanto estão sujeitas ao pagamento de impostos como as demais entidades.

3.10.2 Da Contabilização da Gratuidade e dos Benefícios Tributários

A característica principal de uma entidade sem fins lucrativos é o oferecimento de serviços de interesse social sem a contraprestação financeira (CFC, 2003, p.67). Vale

dizer, de forma gratuita. Pelo menos de forma direta, pois para isso recebem do Estado, benefícios fiscais através de imunidade e algumas isenções fiscais.

No campo da educação, a concessão de bolsas de estudos, é um exemplo de gratuidade.

Na área da saúde, fundações hospitalares, oferecem atendimentos gratuitos.

No campo da Assistência Social (Saúde), a distribuição de alimentos, cobertores, vestimentas, medicamentos e etc., são exemplos de gratuidade.

Acerca de gratuidade, é importante observar as orientações contidas no Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social, (CFC, 2008, p.67), dentre as quais, vale destacar:

De forma geral, uma das atividades mais significativas das Entidades de Interesse Social é a prestação de serviços de interesse social à coletividade, sem a finalidade lucrativa. Nesse sentido, essas entidades devem prestar serviços sem contrapartida financeira, em contraposição à idéia do lucro. São exemplos de gratuidade a prestação de serviço não-oneroso, a concessão de bolsas de estudo, a distribuição de cestas básicas, a doação de roupas e medicamentos à população carente, entre outros. A existência de uma contrapartida financeira para fazer jus ao benefício descaracterizaria a gratuidade.

No tocante a importância da contabilização da gratuidade, de forma a não deixar dúvidas, o referido manual, assim orienta,

Para algumas Entidades de Interesse Social, o registro contábil da gratuidade é de fundamental importância. Entretanto, a atribuição monetária a esses eventos é difícil, porém essencial. Conforme a Resolução CFC nº 774/94, 'O atributo quantitativo refere-se à expressão dos componentes patrimoniais em valores, o que demanda que a contabilidade assuma posição sobre o que seja 'Valor'. Pelas características de gratuidade, que é um evento ofertado pela entidade de maneira não-onerosa, pode existir dificuldade de fazer atribuição do valor monetário'.

Como se pode observar, a orientação reconhece que embora seja difícil a valoração monetária, o registro contábil da gratuidade, é de fundamental importância, para algumas Entidades de Interesse Social.

Outra orientação importante trazida pelo manual é a que alerta para não considerar descontos financeiros como gratuidade, uma vez que na gratuidade, não está presente a possibilidade de realização financeira do direito enquanto que no perdão ao devedor, pela concessão do desconto financeiro essa possibilidade existiu.

Há que considerar ainda, segundo orientações do manual, no que se refere à contabilização do benefício da renúncia fiscal, da necessidade do registro contábil para que a informação seja evidenciada nas demonstrações contábeis.

3.10.3 A Importância da Prestação de Contas (accountability)

Segundo Silva (2014, não paginado),

Organizações do Terceiro Setor encontram dificuldades em conseguir recursos por não demonstrarem transparência em suas atividades. Para preencher esta lacuna, o profissional da Contabilidade deve atuar com competência técnica e propor soluções.

No Brasil, o terceiro setor tem crescido a cada dia e, logo, suas obrigações contábeis e fiscais também têm sido aprimoradas para fiscalizar e acompanhar todas as movimentações dessas instituições.

Segundo o conselheiro do CRCSP, Marcelo Roberto Monello, as regras do Terceiro Setor são muito complexas. ‘Nesse setor, temos de encarar todas as empresas com alto grau de profissionalização já que as normas são idênticas para pequenas, médias e grandes. Outro aspecto a ser observado como essência do Terceiro Setor é a questão ética. A falta de ética nos negócios e na vida profissional propicia a exclusão social. Não se pode admitir, nesse ambiente de sustentabilidade social, situação oposta à inclusão’.

Para essas entidades, ser idônea não basta. Elas têm de deixar clara essa idoneidade, sendo transparentes e prestando contas ao público interno e externo. ‘O ideal é espelhar, nas demonstrações contábeis da empresa, todas as informações detalhadas, formas de gestão, relação público/privada, desde a apresentação das origens até a aplicação efetiva dos recursos arrecadados’, diz Monello. ‘O profissional da Contabilidade precisa estar bem inteirado sobre a organização, pois a divergência de informações conduz à má interpretação e pode causar prejuízos, como perda de isenções, parcerias, confiabilidade e credibilidade’, ressalta.

Marcovitch (1997, p.121) apud Olak e Nascimento (2010, p.20, grifo dos autores) ao discorrer sobre a prestação de contas à sociedade, assevera, que:

Por desempenhar função de interesse público, espera-se que a organização do terceiro setor cultive a **transparência** quanto ao seu portfólio de projetos e, também, quanto aos resultados obtidos e os recursos alocados. O diagnóstico *ex-ante* e a avaliação *ex-post* constituem instrumentos determinantes para o êxito e o apoio a ser obtido em iniciativas futuras. Nesse sentido, a preparação de **relatórios de avaliação**, e a sua disseminação constituem importantes **instrumentos de comunicação** com a sociedade.

No entendimento de Olak e Nascimento (2010, p.21):

As palavras de Marcovith, sem grifo no original, evidenciam claramente pelo menos três elementos caracterizadores de uma nova postura gerencial e de controle aplicados às entidades sem fins lucrativos, aqui denominadas de terceiro setor: transparência (accountability), relatórios de avaliação (desempenhos) e instrumentos de comunicação (relatórios contábeis). Nesse contexto, é oportuno questionar de que forma a contabilidade, definida como ‘o método de identificar, mensurar e comunicar informação econômica e financeira, a fim de permitir decisões e julgamentos adequados por parte dos usuários’ (IUDICIBUS, 1993, p.24), poderia gerar relatórios de modo a alcançar os usuários das informações contábeis das ESFL.

Nakagawa (1987, p.17) citado por Olak e Nascimento (2010, p.21) define o termo *accountability* como sendo a obrigação de prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poderes.

No dizer de Olak e Nascimento (2010, p.21) “Em termos gerais, têm-se, de um lado, os provedores dos recursos (entidades governamentais e não governamentais e a sociedade como um todo) ‘delegando’ seus poderes, e, de outro, a administração da entidade, a quem tais poderes são delegados.”

Nesse sentido, afirmam os autores:

A ‘delegação’ de tais poderes, ocorre, via de regra, quando a sociedade contribui com estas entidades através do pagamento de uma infinidade de impostos ao Estado (subventores destas entidades) ou mesmo diretamente na forma de doações pecuniárias, doação de bens, serviços prestados gratuitamente, ou, ainda, quando paga por algum tipo de serviço por elas prestado. (OLAK; NASCIMENTO, 2010, p.21)

Olak e Nascimento (2010, p.21), acerca da necessidade de fiscalização de associação sem fins lucrativos, mencionam a opinião de Custódio (1972, p.114, grifo dos autores):

Tendo em vista a multiplicação de associações em todos os setores, umas bem intencionadas em suas finalidades, outras de objetivos duvidosos, uma vez que, sob a aparência de *altruísmo, educação, assistência social*, desempenham tão somente atividades de interesse particular, ocasionando frequentemente *abusos* prejudiciais ao erário, necessário se torna o incremento da fiscalização dos seus atos por parte do Estado.

No tocante à fiscalização, Olak e Nascimento (2010, p.21) registram a opinião da autora, a qual, de forma clara assevera:

O sistema de fiscalização diante das entidades pleiteantes da imunidade, frequentemente, superficial, baseando-se simplesmente nos dados apresentados de forma abstrata, sem se realizar um exame mais concreto da realidade prática [...] assim no sentido de salvaguardar os interesses públicos e, conseqüentemente, os interesses sociais, a interferência da Administração perante as associações, que invocam a imunidade, deve ser incrementada através de seus órgãos competentes, tornando-se imprescindível a severa fiscalização de forma contínua e direta sobre os seus atos, suas prestações de contas e seus reais serviços prestados à coletividade. (CUSTÓDIO, 1972, p.114)

Segundo Olak e Nascimento (2010, p.21), por muitos motivos, as entidades sem fins lucrativos no Brasil não cultivam a transparência.

Assentam, Olak e Nascimento (2010, p.21) que:

Por outro lado, a falta de transparência é, algumas vezes, proposital, no sentido de ‘encobrir’ escândalos envolvendo alguns gestores inescrupulosos, mal intencionados que se aproveitam da frouxidão da nossa legislação ou mesmo usufruindo dos benefícios fiscais concedidos a entidades que de

filantrópicas só tem o nome. Trata-se, nesse caso, da ‘pilarropia’, neologismo já encontrado até mesmo em documentos técnicos.

Os referidos autores alertam:

É notório que muitas entidades realmente merecem isenção – não só previdenciária, mas também do Imposto de Renda e Contribuições Sociais -, tendo em vista seu caráter autenticamente filantrópico. Mas fato inegável é que há ‘joio no meio do trigo’, entidades que obtêm polpidos lucros por trás da fachada de filantropia, à custa do contribuinte.

(OLAK; NASCIMENTO, 2010, p.22)

Acerca da necessidade de prestação de contas, os autores, registram que:

Um importante instrumento de transparência na gestão das entidades sem fins lucrativos é a prestação de contas através de relatórios da administração. Esses relatórios são, normalmente, compostos por elementos que identificam aspectos históricos da instituição, missão e objetivos, dados estatísticos, evolução, atividades desenvolvidas no período, principais administradores, descrição de convênios, parcerias e contratos, pessoas atendidas, planejamento para a gestão do período seguinte etc. Também integram esses relatórios algumas demonstrações contábeis e as respectivas notas explicativas, além do parecer de auditores independentes.

(OLAK; NASCIMENTO, 2010, p.23)

3.11 DO PAPEL DO MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO RS

Segundo o Conselho Nacional do Ministério Público (2005),

O Ministério Público (MP) é um órgão de Estado que atua na defesa da ordem jurídica e fiscaliza o cumprimento da lei no Brasil. Na Constituição de 1988, o MP está incluído nas funções essenciais à justiça e não possui vinculação funcional a qualquer dos poderes do Estado. Independente e autônomo, o MP tem orçamento, carreira e administração próprios. Considerado o fiscal das leis, o órgão atua como defensor do povo. É papel do MP defender o patrimônio nacional, o patrimônio público e social. O que inclui o patrimônio cultural, o meio ambiente, os direitos e interesses da coletividade, especialmente das comunidades indígenas, a família, a criança, o adolescente e o idoso.

O MP atua também na defesa dos interesses sociais e individuais indisponíveis e no controle externo da atividade policial. Desta forma, o órgão trata da investigação de crimes, da requisição de instauração de inquéritos policiais, da promoção pela responsabilização dos culpados, do combate à tortura e aos meios ilícitos de provas, entre outras possibilidades de atuação. Os membros do MP têm liberdade de ação tanto para pedir a absolvição do réu quanto para acusá-lo. A organização do MP no Brasil está dividida entre o Ministério Público da União (MPU) e o Ministério Público dos Estados (MPE). O MPU compreende os ramos: Ministério Público Federal (MPF); Ministério Público do Trabalho (MPT); Ministério Público Militar (MPM) e Ministério Público do Distrito Federal e Territórios (MPDFT). O MPE possui unidades representativas em todos os Estados.

Conforme o art.107 da Constituição do Estado do Rio Grande do Sul (RIO GRANDE DO SUL, 1989):

Art. 107. O Ministério Público é instituição permanente, essencial à função jurisdicional do Estado, incumbindo-lhe a defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis.

3.11.1 No Velamento de Fundações Privadas

Conforme o art.66 do Código Civil Brasileiro (BRASIL, 2002), “Velará pelas fundações o Ministério Público do Estado onde situadas”.

De acordo com o STF (RE 44.384-SP, publicada na Revista dos Tribunais, v.299, p.735 e seguintes), velar pelas fundações, significa, exercer toda atividade fiscalizadora, de modo efetivo e eficiente, em ação contínua e constante, a fim de verificar se realizam os seus órgãos dirigentes proveitosa gerência da fundação, de modo a alcançar, da forma mais completa, a vontade do instituidor.

Conforme o Manual de Procedimentos Contábeis Para Fundações E Entidades de Interesse Social, 2007, editado pelo Conselho Federal de Contabilidade (2007, p.28):

Entre as atividades relacionadas ao velamento pelo Ministério Público está o acompanhamento do processo de criação e constituição da fundação, quanto ao cumprimento de todos os requisitos legais necessários, bem como aqueles não-expressos em lei, ou seja, o velamento da fundação pelo Ministério Público inicia-se antes mesmo de sua existência propriamente dita. A ação contínua e constante do Ministério Público envolve o acompanhamento das alterações estatutárias, o comparecimento às reuniões deliberativas, exame de prestações de contas anuais e acompanhamento das atividades em geral, quanto ao cumprimento das finalidades estatutárias. O Ministério Público, finalmente, acompanhará todo o processo de extinção da fundação, cabendo-lhe, inclusive, propor ação civil de extinção. Além da extinção judicial, normalmente precedida de inquérito civil público, a mais comum é a extinção administrativa, deliberada de acordo com a previsão em estatuto e acompanhada pelo Ministério Público.

O Código de Processo Civil (BRASIL, 1973), nos seus artigos n.ºs. 1.199 a 1.204, normatiza a atuação do Ministério Público no que tange à aprovação dos estatutos, suas posteriores alterações e na extinção das fundações. No Rio Grande do Sul, o Decreto n.º 7.798 de 19 de maio de 1939 regulou a fiscalização das fundações privadas pelo Ministério Público, determinando que tais instituições deveriam apresentar, à época, ao Procurador-Geral do Estado em 90 dias, prova de seu regular funcionamento.

O mesmo diploma legal determina que as fundações remetam anualmente seus balanços, as cópias de atas de assembleias que nomearem diretores ou administradores,

além de requererem licença prévia para a venda de seus bens imóveis e a constituição de ônus reais sobre os mesmos.

O citado Decreto, estabelece que as infrações às suas disposições constitui falta grave dos administradores, autorizando o Ministério Público a promover a cassação do respectivo mandato.

Posteriormente a Lei 6.535, de 31 de janeiro de 1973, primeira Lei Orgânica do Ministério Público, em seu artigo 25 VII, atribuiu ao Procurador-Geral de Justiça na Curadoria de Fundações, a missão de fiscalizar e inspecionar as fundações. A lei Estadual nº 6.969, de 31 de dezembro de 1975, criou o cargo de Procurador de Fundações. Com base no disposto nas duas últimas leis acima citadas, o Procurador-Geral de Justiça, através da Portaria 533/78, de 05 de setembro de 1978, disciplinou a atuação da Curadoria e da Procuradoria de Fundações. Por fim, a Lei Estadual nº 7.669, de 17 de junho de 1982, nova Lei Orgânica do Ministério Público por sua vez, instituiu a Procuradoria de Fundações e em seu art. 19 definiu que sua direção se daria por um Procurador de Justiça escolhido livremente pelo Procurador-Geral de Justiça, competindo-lhe a elaboração de pareceres pertinentes a qualquer assunto sobre fundações, além de auxiliar o Procurador-Geral na aprovação de estatutos, nas suas alterações, na elaboração da venda de bens imóveis na constituição de ônus sobre os mesmos e, ainda, na homologação da aprovação das contas das fundações.

A citada lei, em seu art. 30, VII, e seus números, atribui aos Promotores de Justiça, Curadores de Fundações, dentre outras funções, fiscalizar e inspecionar as fundações e, especialmente, examinar a suficiência dos bens dotados para constituição da fundação; promover a remoção dos administradores das fundações no caso de negligência ou prevaricação, e a nomeação de quem o substitua; a notificação para a apresentação de suas contas; a promoção do sequestro dos bens fundacionais, ilegalmente alienados, e as ações necessárias à anulação dos atos praticados sem a observância das prescrições legais ou estatutárias; zelar pelas fundações e officiar nos processos que lhes digam respeito, além de exercer outras atribuições que lhes sejam conferidas em lei ou regulamento.

3.11.2 Frente a Denúncias de Fraudes Contra Fundações Privadas

Nos termos do art. 127 da Constituição Federal, o Ministério Público é uma instituição permanente, essencial à função jurisdicional do Estado, incumbindo-lhe a defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis.

Consoante os termos da lei estadual n° 7.669, de 17 de junho de 1982, em seu art. 30, VII, e seus números, foi atribuído aos Promotores de Justiça, Curadores de Fundações, dentre outras funções, fiscalizar e inspecionar as fundações e, especialmente, examinar a suficiência dos bens dotados para constituição da fundação; promover a remoção dos administradores das fundações no caso de negligência ou prevaricação, e a nomeação de quem o substitua; a notificação para a apresentação de suas contas; a promoção do sequestro dos bens fundacionais, ilegalmente alienados, e as ações necessárias à anulação dos atos praticados sem a observância das prescrições legais ou estatutárias; zelar pelas fundações e officiar nos processos que lhes digam respeito, além de exercer outras atribuições que lhes sejam conferidas em lei ou regulamento.

Assim, o Ministério Público ao tomar conhecimento de denúncias ou de indícios de fraudes praticadas contra fundações, deve iniciar a investigação com o objetivo de identificar eventuais infratores (responsáveis) e apurar as fraudes praticadas, colhendo provas para oferecer a denúncia judicial. Como ensina Ferreira Neto (2011, p.25), “É com o oferecimento da denúncia pelo promotor de justiça e o seu recebimento pelo juiz de direito, há consequente ação penal, que é precedida por investigações preliminares.”

3.12 DAS ATRIBUIÇÕES DOS TRIBUNAIS DE CONTAS

Consoante os artigos 70 e 71 da Constituição da República Federativa do Brasil (BRASIL, 1988):

Art.70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

Na União a fiscalização de recursos públicos é também atribuição da Controladoria Geral da União conforme o decreto nº 5.683 de 24 de janeiro de 2006.

E o parágrafo único não deixa dúvidas quanto à obrigação de prestar contas, ao prever que “Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.”

No art.71 constou a quem compete o controle externo, onde se lê: “O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete...”

Olak e Nascimento (2010, p.15), asseveram que:

A lei nº 8.958 que dispõe sobre as relações entre as instituições de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica e a fundação de apoio, estabeleceu rígidos mecanismos de controle, sobretudo pelo Tribunal de Contas da União e exigiu, como condição de funcionamento, o prévio registro e credenciamento dessas fundações no Ministério da Educação e no Ministério da Ciência e Tecnologia.

Na Constituição do Estado do Rio Grande Do Sul, a previsão também constou nos artigos 70 e 71 como segue:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e dos órgãos e entidades da administração direta e indireta, e de quaisquer entidades constituídas ou mantidas pelo Estado, quanto à legalidade, legitimidade, moralidade, publicidade, eficiência, eficácia, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas, será exercida pela Assembléia Legislativa mediante controle externo e, observado o disposto nos arts. 70 a 75 da Constituição Federal. (Vide Lei Complementar n.º11.299/98).

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física, jurídica ou entidade que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos pelos quais o Estado responda, ou que, em nome deste, assuma obrigações de natureza pecuniária.

Art. 71. O controle externo, a cargo da Assembléia Legislativa, será exercido com auxílio do Tribunal de Contas, ao qual compete, além das atribuições previstas nos arts. 71 e 96 da Constituição Federal, adaptados ao Estado, emitir parecer prévio sobre as contas que os Prefeitos Municipais devem prestar anualmente. (RIO GRANDE DO SUL, 1989).

3.13 LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO

A lei Federal nº 12527 de 18 de novembro de 2011 “Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências.”

Por meio dessa lei restou à obrigatoriedade das pessoas jurídicas e físicas que recebem ou administrem recursos públicos de darem publicidade à utilização dos recursos por meio da internet. Aliás, como já previsto no artigo 5º da Constituição Federal de 1988 que trata dos princípios constitucionais. Neste caso, o da publicidade.

O artigo segundo não deixa dúvidas sobre a inclusão das entidades privadas como se vê na leitura que vale transcrever:

Art. 2º Aplicam-se as disposições desta Lei, no que couber, às entidades privadas sem fins lucrativos que recebam, para realização de ações de interesse público, recursos públicos diretamente do orçamento ou mediante subvenções sociais, contrato de gestão, termo de parceria, convênios, acordo, ajustes ou outros instrumentos congêneres.

Parágrafo único. A publicidade a que estão submetidas as entidades citadas no **caput** refere-se à parcela dos recursos públicos recebidos e à sua destinação, sem prejuízo das prestações de contas a que estejam legalmente obrigadas.

3.14 LEI FEDERAL ANTICORRUPÇÃO

A lei nº 12.846 de 1º de agosto de 2013 regulamentada pelo Decreto nº 8.420 de 18 de março de 2015, dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional e estrangeira, e dá outras providências.

O artigo 1º da lei assim consignou:

Art.1º Esta lei dispõe sobre a responsabilização objetiva administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira.

Parágrafo único: Aplica-se o disposto nesta Lei às sociedades empresárias e às sociedades simples, personificadas ou não, independentemente da forma de organização ou modelo societário adotado, **bem como a quaisquer fundações, associações de entidades** ou pessoas, ou sociedades estrangeiras, que tenham sede, filial ou representação no território brasileiro, constituídas de fato ou de direito, ainda que temporariamente. (BRASIL, 2013, grifo nosso).

Acerca dessa lei é interessante ver a opinião do Promotor de Justiça, Dr. Vinícius de Melo Lima, em artigo publicado na revista do Centro de Apoio Operacional Cível do Ministério Público do Rio Grande do Sul, intitulado “Corrupção e Direitos fundamentais uma compreensão hermenêutica sobre a lei anticorrupção-lei 12846/2013” que assim se pronunciou:

Os atos lesivos à administração pública são definidos como todos aqueles praticados pelas pessoas coletivas que atentem contra o patrimônio público, contra princípios da administração pública ou contra os compromissos internacionais assumidos no Brasil (artigo 5º), sendo que a lei estabelece um rol de situações possíveis de responsabilização, tais como fraudes em licitações e contratos administrativos, corrupção, utilização indevida de interpostas pessoas naturais ou jurídicas (“testas de ferro”), além de atos voltados a dificultar a investigação ou fiscalização por parte dos órgãos de controle.

Dentre as sanções administrativas, a lei prevê a imposição de multa de 0,1% até 20% do faturamento bruto da pessoa coletiva (nunca inferior à vantagem auferida pela empresa) e a publicação extraordinária da decisão condenatória, sendo que, dentre outros critérios a serem adotados, situa-se a “existência de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta no âmbito da pessoa jurídica”. Noutras palavras, empresta-se relevo à criação, no interior das pessoas coletivas, de mecanismos de compliance, ou seja, de programas de cumprimento de medidas e detecção de patologias corruptivas. (LIMA, 2015, p.24-26)

3.15 CRCRS APOIA PROJETO: “10 MEDIDAS CONTRA A CORRUPÇÃO”

De acordo com artigo: CRCRS apoia projeto “10 Medidas Contra a Corrupção”,

O CRCRS está engajado na campanha ‘10 Medidas Contra a Corrupção’, encabeçada pelo Ministério Público Federal. O lançamento estadual ocorreu em 18 de agosto, na sede da Procuradoria Regional da República da 4ª região, quando o procurador da República Deltan Dallagnol, coordenador da Força Tarefa da Operação Lava-Jato, no Paraná, expôs o projeto. O evento contou com a presença do Vice-presidente de Relações Institucionais do CRCRS, Pedro Gabriel Kenne da Silva.

Em sua explanação, o procurador apontou alguns dados referentes à Operação Lava-Jato, como, por exemplo: em um ano da operação, em Curitiba, foram apuradas 20 denúncias contra 103 pessoas; do montante de dinheiro desviado, foram devolvidos 850 milhões de reais; o pagamento de propina chega a 6,2 bilhões de reais; Dallagnol declarou que a corrupção é endêmica e é considerada um crime. ‘Corrupção e impunidade estão intimamente vinculadas’, assegurou.

Citou que o projeto sobre as ‘10 Medidas Contra a Corrupção’ é composto por 20 anteprojetos de lei baseados em três eixos: prevenção, punição e

recuperação do dinheiro desviado e fim da impunidade. O projeto, com suas estratégias de enfrentamento e aprimoramento da legislação de combate à corrupção está detalhado em www.10medidas.mpf.mp.br.

Conheça as 10 Medidas Contra a Corrupção

- 1) Prevenção à corrupção, transparência e proteção à fonte de informação
- 2) Criminalização do enriquecimento ilícito de agentes públicos
- 3) Aumento das penas e crime hediondo para corrupção de altos valores
- 4) Aumento da eficiência e da justiça dos recursos no processo penal
- 5) Celeridade nas ações de improbidade administrativa
- 6) Reforma no sistema de prescrição penal
- 7) Ajustes nas nulidades penais
- 8) Responsabilização dos partidos políticos e criminalização do caixa 2
- 9) Prisão preventiva para evitar a dissipação do dinheiro desviado
- 10) Recuperação do lucro derivado do crime. (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL-CRCRS, 2015, p. 20).

3.16 TIPOS DE FRAUDES E IRREGULARIDADES VERIFICADAS NAS FUNDAÇÕES PRIVADAS

Os tipos de fraudes aqui apontados são os que foram noticiados em jornais impressos e digitais e em alguns sítios na internet, conforme abaixo especificados.

3.16.1 Fundação Universidade de Cruz Alta – UNICRUZ (2005)

Consta notícia na página do Ministério Público do RS na data de 20 de dezembro de 2005 sob o título “Presos Gestores da Universidade de Cruz Alta”, onde se lê:

Ação sem precedentes desarticulou grupo que agia na Unicruz. Detidos foram levados à Promotoria e após encaminhados ao presídio.

CRIMES

A continuidade das investigações apurou crimes contra a ordem tributária, de estelionato, lavagem de dinheiro, apropriações, indébitas, desvio de recursos e falsidade ideológica na Fundação Universitária que não pagava seus tributos e, inclusive, foi multada severamente pela Receita Federal. Seus gestores também retiraram dos cofres da instituição uma absurda cifra para a aquisição de créditos pertencentes a terceiros. Os desfalques aos cofres da Fundação são expressivos e foram praticados sem qualquer escrúpulo e menor preocupação para com o momento de crise financeira enfrentado pela Unicruz.

EMPRÉSTIMOS

A investigação apurou que os implicados utilizaram indiscriminadamente empréstimos pessoais contratados a estabelecimentos bancários, bem como realizaram despesas pessoais em cartão de crédito corporativo e se locupletaram de adiantamento para viagens. Em todos os casos não houve o devido e necessário ressarcimento. Usavam os recursos da Fundação em seu próprio benefício, valendo-se da relação de crédito e débito oportunizada pelo cartão de crédito.

SAQUES

Outra modalidade de achaque identificada está no fato dos envolvidos realizarem saques no caixa sem qualquer registro na contabilidade e sem a confecção de recibo e necessária devolução na folha de pagamento. O Reitor também usou de valores da Fundação para beneficiar empresa da qual é ex-sócio, bem como efetuou pagamento de dívidas de sua empresa. O Ministério Público verificou que a organização estava estruturada de forma a manter o controle de toda a universidade.

Conforme notícia no jornal Extra Classe (2006), sob o título “Unicruz vira caso de polícia” constou a seguinte publicação:

No desfecho da investigação de um esquema de corrupção montado na Reitoria, promotores públicos e policiais federais cumpriram quatro mandados de prisão contra administradores da Universidade no dia 20 de dezembro. O reitor e um empresário fugiram.

Operação Toga – Uma auditoria externa contratada pelo Sinpro/RS, em setembro, levantou os primeiros indícios de má gestão, como acúmulo de dívidas no montante de R\$ 39 milhões, entre outros problemas.

Foram constatados crimes contra a ordem tributária, de estelionato, lavagem de dinheiro, apropriações indébitas, desvios de recursos e falsidade ideológica na Fundação Universitária, que não pagava seus tributos e, inclusive, foi multada pela Receita Federal. ‘Seus gestores também retiraram dos cofres da instituição uma absurda cifra para aquisição de créditos pertencentes a terceiros. Os desfalques são expressivos e foram praticados sem o menor escrúpulo e menor preocupação para com o momento de crise financeira enfrentado pela Unicruz’, conclui a investigação. Também foi constatada a utilização indiscriminada e sem ressarcimento de empréstimos bancários, despesas pessoais em cartão de crédito corporativo e adiantamentos para viagens. ‘Usavam os recursos da Fundação em seu próprio benefício, valendo-se da relação de crédito e débito oportunizada pelo cartão de crédito.’

Em ‘outra modalidade de achaque’, os envolvidos fizeram saques no caixa sem registro na contabilidade, sem recibo ou devolução na folha de pagamento. ‘O reitor também usou de valores da Fundação para beneficiar uma empresa da qual era sócio, bem como efetuou pagamento de dívidas de sua empresa. O MP verificou que a organização estava estruturada de forma a manter o controle de toda a Universidade.’

Organização Criminosa

O presidente da 5ª câmara cível, desembargador Leo Lima, levou em conta os processos criminais para indeferir um recurso do reitor contra a auditoria. Segundo Lima, o reitor foi acusado de coagir uma testemunha e de destruir provas nos três dias em que reassumiu a Reitoria. Ele comentou que há indícios de que uma organização criminosa teria sido montada pelo grupo. O Promotor Daniel Bruno, que conduz as investigações em Cruz Alta confirmou que as acusações tipificam crimes de colarinho branco: estelionato, apropriação indébita, falsidade ideológica, coação de testemunha, formação de quadrilha e lavagem de dinheiro. ‘Com base em provas concretas encontradas até o momento, não temos dúvidas de que uma organização criminosa agiu no desvio de recursos da Universidade.’ Apenas uma das provas da auditoria demonstra que foram desviados cerca de R\$ 235 mil de pagamentos do cartão de crédito dos professores entre janeiro de 2004 e outubro de 2005.

Sob o título “Unicruz - Administração Judicial mantida até 2007” foi publicada notícia no jornal Extra Classe (nov. 2006), contendo o seguinte conteúdo:

O Ministério Público de Cruz Alta decidiu pela manutenção do administrador judicial da Unicruz Luiz Lênio Gai e dos pró-reitores Elisabeth Dorneles, José Ricardo Libardoni dos Santos e Patrícia Bianch, por mais um ano. [...]. A intervenção ocorreu depois de uma auditoria solicitada ao MP pelo Sinpro/RS diante de suspeitas de má administração evidenciadas pelo endividamento excessivo e pelo atraso crônico de salários. No final do mês, os professores realizaram assembleia para discutir a crise da Universidade, que não garante o pagamento de salários em dia por muito tempo, e para discutir um plano de carreira docente.

Segundo consta na página do Ministério Público do RS (RIO GRANDE DO SUL, 2006), sob o título “Administração Judicial Mantida na Unicruz”,

O Ministério Público entendeu que novo reitor eleito teria mandado de pouco mais de um ano, apenas para terminar com o tempo dos réus afastados.

Em novembro de 2005, o promotor de justiça Daniel Bruno ajuizou ação cautelar antecipatória de prova pericial por meio de uma auditoria externa na Fundação Universidade de Cruz Alta. Uma decisão judicial afastou o presidente da Fundação e Reitor, além de outros membros que ocupavam cargos de direção na Universidade bem como nomeou administrador judicial por tempo indeterminado. O pedido foi embasado nas seguintes justificativas: Gestão temerária da Fundação; pessoalidade, improbidade e promoção de interesses particulares por membros da Reitoria na Administração da Fundação e não cumprimento de orientação, recomendação e termo de compromisso firmado com o Ministério Público, além de oneração de grande parte do patrimônio da Fundação com ônus real sem a necessária autorização do Ministério Público.

O Ministério Público denominou a operação realizada na cidade de Cruz Alta no ano de 2005 de “Operação Toga”.

3.16.2 Fundação Universitária de Endocrinologia e Fertilidade – FUEFE (2006)

Conforme notícia na página do Ministério Público do RS (RIO GRANDE DO SUL, 2006), sob o título “Liminar defere Intervenção na FUEFE”,

Fundação Universitária de Endocrinologia e Fertilidade teve sérios problemas identificados pelo Ministério Público.

O Ministério Público obteve na última quarta-feira, na 8ª Vara Cível da Capital, medida liminar para intervenção judicial na Fundação Universitária de Endocrinologia e Fertilidade, com afastamento dos dirigentes da entidade e nomeação de Administradores Judiciais para gestão provisória da FUEFE, com o encargo de realizar levantamento pericial das irregularidades ocorridas na entidade de interesse social.”

Dentre os problemas identificados pelo Ministério Público estão o atraso na prestação de contas, desaprovação de contas de gestores anteriores; desvio de valores do SUS e de bens móveis da Fundação, por finalidades não previstas nos estatutos; suspeita de “caixa dois”; utilização indevida do patrimônio fundacional, inclusive patrocinando clube de futebol; má-gestão e

descumprimento de obrigações trabalhistas, o que levou ao leilão da sede onde a fundação funciona. Todas as irregularidades configuram desvio de finalidade daquela entidade de interesse social.

Além do levantamento dos danos causados pela administração com desvio de finalidade, será apurada a ocorrência de ilícitos penais por apropriação indébita de valores e bens que não ingressaram na contabilidade, nem no patrimônio da fundação, mas que endividaram a entidade, configurando despesas em proveito pessoal em prejuízo da Fundação.

A ação de intervenção judicial requerida pelo Ministério Público deu-se em Porto Alegre no ano de 2006.

3.16.3 Fundação Beneficente Camaquã (2006)

Conforme a notícia que consta na página do Ministério Público do RS (RIO GRANDE DO SUL, 2006) sob o título “Gastos com Verba Pública na Mira da Promotoria”,

A Promotoria Especializada de Camaquã ajuizou ação civil pública contra a Fundação Beneficente de Camaquã. O Ministério Público quer que ela realize concurso público para a admissão de pessoal e se submeta às regras da lei de licitações para a compra, venda e locação de bens. A Fundação é responsável pela prestação de serviços de saúde hospitalar para cerca de oito municípios vizinhos.

O Ministério Público entende que como a fundação foi constituída a partir de patrimônio Público, essa deve obedecer os controles administrativos do Direito Público.

A ação foi proposta pelo Ministério Público de Camaquã no ano de 2006.

3.16.4 Fundação de Apoio, Ciência e Tecnologia -FATEC e Fundação para o Desenvolvimento e o Aperfeiçoamento da Educação e da Cultura – FUNDAE (2007).

De acordo com notícia no jornal Estadão (2007) sob o título “Operação da PF contra fraude no Detran-RS prendeu 14” consta que,

Segundo policiais que comandaram a operação, o Detran contratava sem licitação a Fundação de Apoio, Ciência e Tecnologia (Fatec), e a sua sucessora, a Fundação para o Desenvolvimento e o Aperfeiçoamento da Educação e da Cultura (Fundae), ligadas à UFSM, para elaboração dos exames de avaliação teórica e prática de habilitação de motoristas.

Na sequência consta que,

[...] quando recebiam o pagamento, as fundações ficavam apenas com o valor equivalentes aos seus custos e repassavam o restante às terceirizadas. Estas, por sua vez, faziam parte da verba chegar aos agentes públicos que haviam dispensado as licitações.

Segundo o jornal Zero Hora (29 CONDENADOS Pela Fraude no Detran Aguardando Desde Novembro de 2007, Porto Alegre, 2014):

29 CONDENADOS PELA FRAUDE NO DETRAN AGUARDANDO DESDE NOVEMBRO DE 2007,

Quando a Operação Rodin, da Polícia Federal, convulsionou o governo Yeda Crusius (PSDB), o desfecho judicial para a fraude que desviou R\$ 44 milhões do Departamento Estadual de Trânsito (Detran) veio com a condenação de 29 réus e ordem de devolução de R\$ 90 milhões aos cofres públicos. A justiça concluiu que houve uma organização voltada ao desvio de recursos do Detran. Todos poderão recorrer da decisão em liberdade. Entre os condenados, estão o consultor José Fernandes, considerado mentor do esquema, e o empresário Lair Ferst, reconhecido como operador.

3.16.5 Fundação Hospitalar Educacional e social de Portão

Sobre irregularidades na Fundação Hospitalar Educacional e Social de Portão foram selecionadas duas notícias. Uma no ano de 2010 e outra no ano de 2013, conforme abaixo mencionadas.

3.16.5.1 Compra do Hospital em 2010

Conforme o Monitor das Fraudes, tendo por fonte, o portal Terra (29 abril 2010) Consta notícia intitulada “O MP RS investiga sobre a compra do Hospital de Portão (RS)”. O teor da notícia é o que consta abaixo:

Duas pessoas foram presas, nesta quinta-feira, na Operação Portão, realizada pelo Ministério Público do Rio Grande do Sul, com apoio do Núcleo Integrado de Investigações Criminais (NIIC) e da Delegacia Regional Metropolitana, no Município de Portão (RS), no Vale dos Sinos. Elas são acusadas de participação em uma quadrilha de tráfico de drogas e lavagem de dinheiro no Vale dos Sinos. O MP investiga também se houve lavagem de dinheiro no arremate de um imóvel da Fundação Hospitalar de Portão, no valor de R\$ 660 mil.

De acordo com o Promotor Marcelo Tubino, provas indicam que um laranja foi contratado por José Roque Arenhart, vereador licenciado e secretário da câmara de vereadores de Portão e um dos presos na operação. Segundo Tubino, ‘O vereador utilizava de seu prestígio, atuando como consultor na compra de imóveis e auxiliando, quando possível, pessoas ligadas ao tráfico de drogas’. Arenhart negou envolvimento com o esquema.

Segundo o promotor, a quadrilha era investigada desde 2008. Nesse período, cinco pessoas foram presas por tráfico de drogas. Por meio de interceptações telefônicas e quebra de sigilo fiscal e bancário dos suspeitos, foi constatado o envolvimento de Eli Fidélis Correia, que legaliza os recursos oriundos da venda de crack e cocaína comprando imóveis e veículos. Apontado como um dos líderes do esquema, correia foi preso preventivamente.

3.16.5.2 Ação Pede Ressarcimento de Valores Desviados de Hospital de Portão (2013)

Na página do Ministério Público do Rio Grande do Sul do dia 29 de novembro de 2013 sob o título “Ação pede ressarcimento de valores desviados de Hospital de Portão” lê-se a seguinte notícia:

Nesta quinta-feira, 28, o Ministério Público de Portão ajuizou uma ação de improbidade administrativa contra sete pessoas pela cobrança de exames e procedimentos pelo SUS e desvio de dinheiro público na Fundação Hospitalar Educacional e Social de Portão. A ação civil pública, assinada pelo Promotor de Justiça Pietro Chidichimo, pede o ressarcimento dos valores adquiridos de forma ilícita, além de outras sanções previstas na legislação.

Conforme as investigações, durante o mandato de Carlinhos Luiz Ignácio da Silva como Presidente da Fundação, que ocorreu entre 2001 e 2012, foram feitas cobranças, no valor de R\$ 10, de exames de raio-X e anestésias que foram realizados pelo SUS. De acordo com a ação, Carlos Newton Gonçalves Munhoz, à época assessor parlamentar da Assembleia Legislativa, era quem negociava valores junto aos pacientes. Carlinhos e o Diretor-Administrativo, Alexandre Andara, agendavam os procedimentos.

Outra irregularidade foi o favorecimento, por parte do então Presidente da Fundação, de sua esposa Fátima Cristina Medina, com o aumento no salário de R\$ 860 para R\$ 2 mil. Além disso, Alexandre Andara realizou, pelo menos, 30 transferências da conta do Hospital para a sua pessoal, num valor superior a R\$ 42 mil. Houve depósitos irregulares também para sua esposa, Sandra Maria Remus, e para dois amigos pessoais, William Brum Prates e Jandira Klein de Oliveira. Alexandre Andara também pagou despesas com hotéis a partir da conta da Fundação.

Outro ato de improbidade imputado a Carlinhos Luiz Ignácio da Silva foi a demissão da Diretora-Executiva Ana Lucia Galbarino Amaral por ela não concordar com as irregularidades. Além disso, foi apontada a falta de documentação contábil, falta de controle de fluxo de documentos, desorganização da documentação contábil, não observância na formalização na troca de gestão e a não prestação de contas da antiga para a nova administração da Fundação Hospitalar. (RIO GRANDE DO SUL, 2013).

3.16.6 Fundação Conesul de Desenvolvimento – CONESUL (2011)

Sobre a Fundação Conesul de Desenvolvimento, segundo notícia no jornal Zero Hora (AUDITORIA do MP na fundação Conesul investigará 19 concursos, 2011),

A auditoria instalada na tarde desta quarta-feira pelo Ministério Público na Fundação Conesul, investigada pelo suposto desvio de 10 milhões, investigará 19 concursos em andamento em andamento e outros quatro já realizados. Atualmente, estão abertas seleções para a prefeitura de Ouro Preto, em Minas Gerais, para o Conselho Regional de Fonoaudiologia e ao terminal rodoviário de Pelotas.

- Cartões de Crédito pagavam contas em hotéis e freeshops;
- Fundação vem se aperfeiçoando em fraudes;
- Uso ilícito de dinheiro por parte da Fundação Conesul;
- Venda de gabaritos e o favorecimento de candidatos em outras seleções;

Em outra reportagem no jornal Zero Hora (TRIBUNAL de contas do RS investigará a Fundação Conesul, 2011), constou:

Em nota, o MP informou que o promotor de justiça Mauro Rockenbach apura a possibilidade de que ‘os dirigentes usavam uma empresa de fachada, a qual instituíram com o propósito único de emitir notas fiscais de prestação de serviços à Fundação Conesul. Estas notas fiscais serviam apenas para amparar a prestação de contas fraudulenta, já que nenhum serviços foi realizado.’

O promotor também investiga irregularidades em concursos, como venda de gabaritos e favorecimento de candidatos. Em nota o MP informou que, segundo a legislação brasileira, os diretores de fundações não podem ser remunerados e os lucros das mesmas têm de ser aplicados na própria fundação.

De acordo com o coordenador da Procuradoria de Fundações, o procurador de justiça Antônio Carlos de Avelar Bastos, foram pedidos as quebras dos sigilos bancário e fiscal dos investigados. Uma ação cautelar cível foi ajuizada solicitando o afastamento liminar dos diretores da fundação de perícia contábil, a implantação de auditoria independente. O procurador também pediu a indisponibilidade dos bens móveis e imóveis deles, com vistas à recomposição do patrimônio da instituição e, se for o caso, o ressarcimento do prejuízo ocasionado.

4 FRAUDES NAS FUNDAÇÕES PRIVADAS: O PAPEL DO MINISTÉRIO PÚBLICO

Neste capítulo serão enfocados os temas relativos à fraude e corrupção, os órgãos de controle interno e externo, conceitos de Fundação Pública e Privada, O Terceiro Setor, a Importância da Contabilidade e o papel do Ministério Público no velamento de fundações privadas e diante de fraudes contra essas entidades.

4.1 FRAUDE E CORRUPÇÃO

Nesta seção serão abordados os temas relativos à contextualização de fraude e corrupção, onde se concentram as fraudes e tipos de fraudes.

4.1.1 Contextualização de fraude e Corrupção

O combate à corrupção é o segundo problema que mais mereceria a atenção dos brasileiros a partir de 2008, sendo superado apenas pelos problemas de segurança pública, de acordo com a pesquisa realizada pelo IBOPE em 2007. Conforme o estudo da organização não governamental Transparência Brasil em 2003, no setor privado, a corrupção é o segundo maior obstáculo ao desenvolvimento empresarial, sendo superada apenas pela elevada carga tributária (FIESP, 2010).

Para prevenir e combater as práticas de má governança torna-se imperativo que o setor privado assuma uma postura pró-ativa na adoção dos valores e princípios éticos e de integridade em seus negócios, rejeitando totalmente a prática de atos ilegais, ilegítimos ou de corrupção (CGU; ETHOS, 2009).

De acordo com Wells (2008, p.2) apud Freitas et al. (2013, p.2),

As fraudes corporativas não se resumem apenas a questões relacionadas com a contabilidade, há outros meios ilícitos utilizados pelos fraudadores que causam danos à imagem e ao patrimônio da organização, servem como exemplo a espionagem industrial e empresarial, a manipulação de informações, às compras para benefício pessoal, pagamentos de propinas e roubo de ativos, entre outros.

Outra contribuição importante são as condições citadas pelos autores (FREITAS et al., 2013, p.4) para que um indivíduo cometa uma fraude. Citam: “O

Diamante da Fraude de Dorminey et. al. (2011, p. 18-25)³³ ilustra os elementos que estão sempre presentes, para que um indivíduo venha a cometer uma fraude: pressão, oportunidade, racionalização e capacidade.”

Conforme Dorminey et al. (2011, p. 18-25, citado por Freitas et al., 2013, p.4):

O uso do diamante da fraude, com os quatro elementos levam o fraudador a processar o seguinte pensamento para realização do crime: pressão - eu quero, ou tenho a necessidade de cometer a fraude; oportunidade - identifiquei uma falha nos controles, que me possibilita a realizar a exploração e me beneficiar de forma fraudulenta; racionalização - eu me convenci, após analisar os riscos envolvidos, de que este comportamento fraudulento vale à pena; capacidade - eu tenho as características e habilidades necessárias para realizar o ato fraudulento, reconhecendo essa oportunidade especial e realizá-la, beneficiando-me.

Segundo Freitas et al. (2013, p.4) “A capacidade está associada à oportunidade e torna-se mais grave, quando o autor é extremamente capacitado, não apenas com habilidades pessoais, mas com conhecimento dos processos internos, associados ao poder de decisão dentro da organização.”

Freitas et al. (2013, p.8) referem à existência de um questionário formulado via email para 820 destinatários, sendo estes formados por profissionais de auditoria (interna e externa), consultores responsáveis pelo monitoramento dos sistemas de controles internos e investigadores de fraudes. A amostra final foi composta por 156 (cento e cinquenta e seis) profissionais que responderam ao questionário de pesquisa, o equivalente a 19% dos profissionais contatados. O *link* do questionário foi enviado e reforçado pelos consulentes entre 26 de setembro e 30 de outubro de 2012. As respostas foram recebidas no período entre 26 de setembro e 6 de novembro de 2012.

Quanto às características das empresas dos respondentes, segundo Freitas et al. (2013, p.9),

cerca de 65% das empresas de atuação dos respondentes são empresas de grande porte com faturamento superior a R\$ 300 milhões de reais – critério do Banco Nacional de Desenvolvimento Social (BNDES). Empresas deste porte possuem um nível alto de governança corporativa, ou seja, investem mais em ferramentas de controle que mitiguem a probabilidade de fraudes e erros.

Os principais resultados da pesquisa acerca dos controles antifraudes com maior potencial de mitigação da ocorrência de fraudes, segundo Freitas et al. (2013, p.11) indicaram os seguintes resultados:

1) Monitoramento de transações suspeitas -86,8%;

³³Dorminey, W. J., Fleming, A.S., Kranacher, M. & Riley Jr., A. R. (2011). Beyond the Fraud Triangle: Enhancing Deterrence of Economic Crimes. Journal of the Association of Certified Fraud Examiners. Fraud Magazine, Austin-TX, U.S.A., V. 26, (5), September/October.

- 2) Auditoria Investigativa – 80,7%;
- 3) Canal de Denúncias – 79,8%;
- 4) Auditoria Interna - 79,7%;
- 5) Avaliação de Risco de Fraude - 75,8%;
- 6) Auditoria Surpresa - 75,7%;
- 7) Revisão Gerencial dos Processos - 74,8%;
- 8) Treinamento de Combate a Fraudes - 70,0%;
- 9) Política Anti-Fraude – 69,8%;

Dentre os controles antifraudes com maior potencial de mitigação da ocorrência de fraudes, vê-se que o maior percentual, de 86,8% foi para atenção ao controle interno com monitoramento de transações suspeitas; 80,7% para auditoria interna investigativa e 79,8% para o canal de denúncias quase ao mesmo nível da Auditoria interna com 79,7%.

Outro resultado do questionário mostrou apropriação indébita de ativos (furto de dinheiro, estoques e ativos; fraudes em folhas de pagamento e fornecimentos; e, mais modernamente, furto de dados) têm como medidas coibitivas, controles internos, canal de denúncias, compliance e auditoria interna todos com uma avaliação superior a 70% (FREITAS et al., 2013, p.11).

Em relação às situações criadas no ambiente empresarial, que favoreçam o surgimento de ocorrência de atos fraudulentos, considerando quatro fatores mencionados pelo “Diamante da Fraude”, a oportunidade destacou-se como o fator que mais favorece a ocorrência de fraudes (86% dos entrevistados), seguida da pressão (72% dos entrevistados), e logo em seguida aparece a Racionalização e capacidade (ambas com 58,7% dos entrevistados) (FREITAS et al., 2013, p.9).

Outras informações importantes trazidas pela análise das respostas do questionário, segundo Freitas et al. (2013, p.10) é a que diz respeito à avaliação dos controles antifraudes com maior potencial de mitigação da ocorrência de fraudes.

O questionário procurou avaliar quais são os controles antifraudes que possuem maior potencial de mitigar a ocorrência de fraude. Foram fornecidos 15 (quinze) opções de controles, utilizando, como suporte, as pesquisas realizadas pelos órgãos profissionais (ACFE, KPMG e Price Waterhouse Coopers). As respostas foram dadas por meio da escala de Likert de 1 a 7, a qual foi normalizada para efeitos de avaliação.

A Figura 6 apresenta os resultados obtidos, e com o auxílio da legenda verifica-se que as áreas mais eficientes na mitigação de fraudes são: i) controles internos, utilizando o monitoramento de transações suspeitas, a revisão gerencial de processos e o treinamento de combate a fraudes; ii) auditoria interna através da auditoria investigativa, dos trabalhos convencionais, avaliação de risco de fraude e auditoria surpresa; iii) canal de denúncias.

Todos eles avaliados com uma probabilidade maior do que 70% na mitigação de fraudes.

Segundo Speck (2000) citado por Santos (2009, p.161), “A fraude e a corrupção eram tratadas na literatura acadêmica com brevidade; forneciam material para anedotas e cochichos sociais, mas não eram vistas como problema a enfrentar por meio de políticas e reformas específicas.” (SPECK, 2000). A corrupção era considerada um ‘lubrificante’ da economia, cuja existência era benéfica. Quando muito, economistas (LEFF, 1964) observavam a corrupção como possível causa de alguns prejuízos para a eficácia econômica. Todavia, como fato de pouco impacto na ordem das coisas, não era digna de estudo e, muito menos, de intervenção. (SANTOS, 2009, p.165).

Para ZYLBERSZTAJN (2002)³⁴ citado por Santos (2009, p.7):

Assumindo-se a ausência de oportunismo e a presença de racionalidade limitada, ou seja, a impossibilidade de prever toda situação de fraude, não haveria qualquer litigância de má-fé nas transações intrínsecas às organizações. Assumindo-se a possibilidade de oportunismo e a racionalidade plena, que, por sua vez, deriva do conhecimento total das vulnerabilidades processuais nas organizações, bastava ferramentas de controles efetivos para prevenir toda e qualquer variável — algo impossível — e haveria solução para os problemas organizacionais. No mundo do faz de conta, da ausência de oportunismo e da racionalidade limitada ou do oportunismo associado à racionalidade plena, surge a economia dos custos de transação, a qual considera a necessidade de admitir o potencial oportunismo dos agentes econômicos e enquadrar a realidade das organizações na racionalidade limitada, demandando com isso desenho de estruturas de monitoramento e de controle das atividades dos envolvidos nas transações organizacionais de acordo com seu grau de sensibilidade, pois dessa estrutura decorrem custos de operação.

Segundo SPECK (2000)³⁵ citado por Santos (2009, p.7):

Na primeira década do século XXI, o debate sobre corrupção aumentou e ganhou densidade. Os indicadores mais utilizados para quantificar a corrupção são:

- (1) os escândalos relatados na mídia;
- (2) as condenações contabilizadas nas instituições ligadas à esfera penal;
- (3) as informações obtidas em pesquisas entre cidadãos.

No relatório da pesquisa KPMG de 2009 (2010), constam os resultados da quarta pesquisa “A Fraude no Brasil”, realizada pela KPMG Forense. Cujas finalidades “[...] é uma tentativa de fornecer informações sobre os antecedentes de fraude, suas consequências e, mais importante, identificar as principais salvaguardas contra elas”. (KPMG, 2010, p.4)

Consta que o levantamento foi enviado no final de 2008, para mais de 1.000 organizações dos mais variados segmentos de indústria e que os entrevistados incluíram

³⁴ZYLBERSZTAJN, Decio. Organização ética: um ensaio sobre comportamento e estrutura das organizações. **RA C**, v. 6, n. 2, p. 123-143, maio/ago. 2002.

³⁵SPECK, B. W. Mensurando a corrupção: uma revisão de dados provenientes de pesquisas empíricas. **Cadernos Adenauer 10: Os custos da corrupção**. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2000.

diretores-presidentes, diretores-financeiros, diretores de compliance, auditores internos, chefes de departamentos e outros integrantes da alta administração. (KPMG, 2010, p.3)

De acordo com o relatório de pesquisa (KPMG, 2010, p.3) fundamentados nas opções que foram fornecidas aos entrevistados, o fator facilitador preponderante para perpetração do ato fraudulento foi a insuficiência de sistemas de controles internos (64%).

Outro resultado mostrou que 50% dos entrevistados creem que a tendência do nível de fraudes é crescente, enquanto 63% acreditam que a perda de valores sociais e morais é a maior causa do crescimento dos atos fraudulentos (KPMG, 2010, p.8-17).

Os resultados finais apontaram que mais de 90% dos entrevistados reconheceram que a fraude é um problema no ambiente corporativo no Brasil e 60% dos entrevistados acreditam que a fraude no Brasil poderá aumentar nos próximos dois anos. (KPMG, 2010, p.6)

Segundo o referido relatório de pesquisa, quase 70% dos entrevistados sofreram fraude em sua organização nos últimos dois anos e 68% não conseguiram reaver os valores envolvidos nos atos fraudulentos. Conjuntamente, 61% dos entrevistados acreditam que o potencial mais alto para a fraude ocorre dentro da organização, incluindo a alta administração. (KPMG, 2010, p.6).

“Há três importantes fatores que estão vinculados à prática de fraude: motivo, oportunidade e racionalização, conjuntamente conhecidos como o Triângulo da Fraude” (KPMG, 2010, p.11).

O motivo frequentemente se desenvolve a partir da pressão financeira resultante do estilo de vida acima da capacidade financeira do fraudador, ou da lacuna entre a remuneração auferida e a responsabilidade detida pela pessoa, ou a pressão em atender às metas financeiras, ou os complexos de superioridade da pessoa ou sua ganância.

A oportunidade geralmente ocorre por meio de fraqueza nos controles internos e cria uma atmosfera em que o fraudador acredita lhe ser possível lograr êxito e permanecer encoberto. A racionalização é o diálogo interno dos fraudadores que fornece a auto justificativa para suas ações.

Na realidade, o risco de fraude enfrentado por organizações deve-se a uma multiplicidade de razões, principalmente pela ausência de mecanismos de natureza preventiva.

Fraude, segundo o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON (1998, p.53), refere-se a um ato intencional por parte de um ou mais indivíduos dentre os membros administrativos, empregados ou terceiros, que resulta em declarações falsas das demonstrações contábeis.

Conforme o IBRACON (1998, p.54), a fraude envolve procedimentos que possam agredir a empresa, e cita os seguintes procedimentos:

- a) manipulação, falsificação ou alteração de registros de documentos;
- b) apropriação indébita de ativos;
- c) supressão ou omissão dos efeitos de transações nos registros ou documentos;
- d) registros de transações sem comprovação;
- e) aplicação indébita de políticas contábeis;

Jesus (2005, p.85), assevera que:

A fraude é um comportamento econômico por si mesmo. Constitui-se em uma ação resultante de percepções, atitudes, objetivos e dinheiro. Poderíamos dizer que a fraude é um comportamento desviante do comportamento econômico, pois é irracional em sua natureza.

Segundo, Parodi (2008, p.1):

Desde as origens da economia (alguns milhares de anos atrás) existem, na vida das pessoas e no mundo dos negócios, ‘golpistas’ que se dedicam a pôr em prática vários tipos de fraudes, armadilhas, sistemas e esquemas para enganar e roubar o próximo.

Segundo Jesus (2005, p.110) fraudes empresariais, “são aquelas cometidas por pessoas físicas ou jurídicas, podendo ser contra ou a favor da empresa.”

Para Sá e Hoog (2007, p.19), “A fraude é um ato doloso cometido de forma premeditada, planejado, com a finalidade de obter proveito com o prejuízo de terceiros”.

No que se refere a falsidades nas Demonstrações Contábeis, Sá e Hoog (2007, p.28), asseveram que “A falsidade calculada ou maquinada em demonstrações e registros contábeis é sempre, como negação da verdade, uma fraude.”

Segundo Sá e Hoog (2007, p.40-41), geralmente quem tem autoridade pode cometer fraudes com maior facilidade e que é comum a fraude derivada de quem possui poder de decisão.

Acrescentam, ainda, Sá e Hoog (2007, p.41) que pesquisas revelam que é expressivo o número de fraudes que são cometidas por pessoas “de confiança”. Todavia, os autores assentam que muitas fraudes são permitidas pelos administradores de boa-fé, através de sua “fidúcia”. (SÁ; HOOG, 2007, p.43)

Segundo a NBC TI 01(2003) editada pelo Conselho Federal de Contabilidade–CFC (2003, grifo nosso) a diferença entre fraude e erro está na intenção. Essa, presente na fraude e ausente no erro. Como se depreende na redação do artigo 12:

12.1.3.2 – O termo **fraude** aplica-se a ato intencional de omissão e/ou manipulação de transações e operações, adulteração de documentos, registros, relatórios, informações e demonstrações contábeis, tanto em termos físicos, quanto monetários.

12.1.3.3 – O termo **erro** aplica-se a ato não intencional de omissão, desatenção, desconhecimento ou má interpretação de fatos na elaboração de registros, informações e demonstrações contábeis, bem como de transações e operações da entidade, tanto em termos físicos, quanto monetários.

Para Santos (2011, p.1) “A fraude é um fenômeno sistêmico que provoca rupturas no tecido social e vultosos prejuízos às organizações governamentais e privadas e em última instância, ao cidadão.”

Segundo a Controladoria Geral da União-CGU e o Grupo de Trabalho do Pacto Empresarial pela Integridade contra a Corrupção³⁶ (2009, p.25),

A corrupção deteriora a competição, eleva custos, destrói a confiança dos fornecedores e clientes e prejudica a reputação das empresas. Promover a integridade nas empresas, no entanto, não se resume a combater atos de corrupção que, porventura, venham a acontecer. É preciso sobretudo construir valores de integridade de forma sustentável, o que pressupõe o desenvolvimento de um conjunto de regras e instituições que definam padrões éticos e comportamentais.

Os valores éticos devem ser, portanto, um dos pilares da construção de um sistema de integridade empresarial. E não basta estarem presentes em todas as estratégias e atitudes dos funcionários da empresa. Devem também ser repassados aos fornecedores e clientes.

Há pouco mais de uma década, o apelo mundial para que as empresas passassem a enxergar a integridade como uma de suas responsabilidades sociais ecoou no mundo corporativo. Diversas empresas começaram a adotar códigos de conduta e a difundir-los não só internamente, mas para toda a sua rede de relacionamentos, como fornecedores e clientes. Paralelamente, organizações não-governamentais e organizações internacionais desenvolveram estratégias e estudos para a promoção de padrões de integridade nas empresas. (CGU; ETHOS, 2009, p.25)

De acordo com a CGU e ETHOS (2009, p.33) a instituição de um Programa de Integridade e Combate à Corrupção está relacionada à adoção de ferramentas que impeçam a ocorrência de casos de corrupção. E esclarecem,

Um dos objetivos de um programa de integridade é informar seus empregados sobre as regras e os procedimentos da empresa, além das possíveis sanções disciplinares, em caso de descumprimento. Para isso, deve haver total compromisso da alta direção com a ética e a integridade e com as estratégias para a promoção de tais princípios, tanto em suas regras e seus procedimentos como nas tomadas de decisão por parte de todos os funcionários da empresa, independentemente do cargo ou escala hierárquica em que estejam. (CGU, ETHOS, 2009, p.33).

Um programa de integridade deve compreender as seguintes ações:

Elaboração do código de conduta;

Implantação de política de comunicação permanente;

Instituição do comitê de ética;

Estabelecimento de um sistema de recrutamento centrado na ética;

Instituição de sistemas de controle interno.

E acerca de Códigos de conduta, asseveram,

³⁶ Vinculado ao Instituto ETHOS.

Códigos de conduta estabelecem valores éticos a serem seguidos, levando em conta problemas específicos que se configuram como dilemas frequentes entre os quadros organizacionais, além de normas em relação ao comportamento esperado de seus agentes, em diferentes circunstâncias. (CGU; ETHOS, 2009, p.34).

Segundo o Grupo de Trabalho do Pacto Empresarial pela Integridade contra a Corrupção e a Controladoria-Geral da União:

É realmente muito difícil definir todas as situações que podem ser classificadas como corrupção, exemplificando, mesmo que não exaustivamente, um rol dos crimes de corrupção estabelecidos pelos mais diferentes países, tais como: o pagamento de suborno no âmbito do país ou em transações comerciais internacionais; tráfico de influência; abuso de poder; enriquecimento ilícito; suborno no setor privado; lavagem de dinheiro e obstrução da justiça.

Para Ferreira Neto (2011, p.16):

A gestão fraudulenta será aquela em que o empresário utiliza-se de interposta pessoa seja física (sócio, empregado e/ou servidor público) ou jurídica (pública e/ou privada), no intuito de obter para si vantagens ilícitas, que se revestem de caráter de corrupção ou de falcaturas.

Para Sá e Hoog (2007, p.29) “Em tese, toda mentira que prejudica é uma fraude, quando praticada, premeditada ou calculadamente, mas todas elas, sem exceção, podem ser detectadas e evitadas pela tecnologia contábil (em tese).”

Segundo Jesus (2005, p.87),

O problema da existência de fraude no Brasil está longe de ser um caso isolado, pois esse tipo de crime está em evidência em outros países tais como Inglaterra, Estados Unidos da América, Japão etc. A diferença está na apuração dos dados estatísticos da ocorrência desse crime e na existência de uma repressão ainda muito tímida, estando-se longe de uma política de prevenção.

Em resposta à pergunta se as fraudes podem ser prevenidas, Jesus (2005, p.95), assevera que;

Para respondermos a essa pergunta, necessitamos partir da premissa de que não se consegue eliminar qualquer tipo de fraude definitivamente, mas pode-se conseguir diminuir os riscos do seu cometimento, através do aumento de nossa conscientização sobre elas e através do aumento do conhecimento de certas práticas comuns de prevenção.

O autor esclarece que não possui medidas preventivas para todos os casos, mas que é bem plausível que as entidades e as pessoas possam aprender com as lições dos acontecimentos passados, pois o risco de que se repita a fraude é bem considerável (JESUS, 2005, p.95).

A gestão ou direção de uma atividade empresarial deve pautar-se pelo cumprimento dos preceitos estabelecidos no contrato social, ao instituir a sociedade

limitada. Tais responsabilidades são dos gestores ou sócios, que integram a estrutura da pessoa jurídica. Para Sandes (2008, p.96), “A governança corporativa está sustentada em quatro princípios fundamentais, quais sejam, a transparência (disclosure), a integridade ou equidade (fairness ou equity), a prestação de contas (accountability) e o respeito às leis (compliance) [...]”.

No dizer de Cortella (2014, p.63), “A corrupção é uma das formas mais agressivas de comportamento porque está no campo público e no campo privado, sendo, portanto, algo da esfera da vida.”

Em entrevista ao jornal Zero Hora (COMO estancar a corrupção, Porto Alegre, 15 dez. 2013.), quando perguntado “Porquê o Brasil não consegue combater a corrupção?” Clóvis de Barros Filho, responde que “Nossa crise é moral e entre outras razões, decorre de uma imensa fragilidade de nossa formação”. E acrescenta:

Não somos ensinados a refletir sobre a liberdade que temos para escolher nossos caminhos e sobre como devemos agir. São problemas profundos e de difícil correção imediata. A nossa sociedade, com seus mecanismos repressivos, não cumpre seu papel civilizatório de despertar, pelo menos, o medo na hora de a pessoa agir.

E, nessa linha, conclui o entrevistado, que “A esperança de enriquecer fácil é muito maior que o medo de ser pego, razão pela qual vale a pena arriscar.”

Corrupção, como ato ou efeito de corromper, é uma expressão que está, na atualidade, tão generalizada que no campo tecnológico passou a significar tudo o que envolve a desonestidade e a falta de caráter (SÁ; HOOG, 2007, p.10).

Corrupção, segundo o dicionário Michaelis (2008, p.231), é:

1 Ação ou efeito de corromper; decomposição, putrefação. 2 Depravação, desmoralização, devassidão. 3 Sedução. 4 Suborno. Já o termo fraude, segundo o mesmo dicionário é: 1 Ato ou efeito de fraudar, de modificar ou alterar um produto ou esconder a qualidade viciada deste, com objetivo de lucro ilícito. 2 Burla, dolo. 3 Engano, logração. 4 Contrabando.

Segundo Mesquita (2006, p. 8), corrupção, “[.] trata-se do uso ilegal do poder político e financeiro de modo que dinheiro/vantagens saiam daqui prali (repito: ilegalmente) para beneficiar alguém ou alguéns.”

Para a CGU e ETHOS (2009, p.60) a definição de corrupção é:

relação social (de caráter pessoal, extramercado e ilegal) que se estabelece entre dois agentes ou dois grupos de agentes (corruptos e corruptores), cujo objetivo é a transferência de renda dentro da sociedade ou do fundo público para a realização de fins estritamente privados. Tal relação envolve a troca de favores entre os grupos de agentes e geralmente a remuneração dos corruptos ocorre com o uso de propina ou de qualquer tipo de *pay-off*, prêmio ou recompensa.

No Brasil, a corrupção não é de hoje e faz parte da história. Veja-se, por exemplo, o discurso “O Sermão do Bom Ladrão”, escrito em 1655, pelo Padre Antônio Vieira.

O trecho do Sermão onde se vê com clareza a corrupção já naquela época é o que diz:

O ladrão que furta para comer, não vai, nem leva ao inferno; os que não só vão, mas levam, de que eu trato, são outros ladrões, de maior calibre e de mais alta esfera. Os ladrões que mais própria e dignamente merecem este título são aqueles a quem os reis encomendam os exércitos e legiões, ou o governo das províncias, ou a administração das cidades, os quais já com manha, já com força, roubam e despojam os povos. - Os outros ladrões roubam um homem: estes roubam cidades e reinos; os outros furtam debaixo do seu risco: estes sem temor, nem perigo; os outros, se furtam, são enforcados: estes furtam e enforcam. (VIEIRA, 1655)

Segundo artigo do jornal ABC Domingo (PARTICIPAÇÃO da sociedade tem papel fundamental no combate a corrupção, Cachoeirinha, 2015),

A corrupção não é um fenômeno recente - em terras tupiniquins, vem desde os tempos do Brasil Colônia. Porém, também não é uma exclusividade de nações em desenvolvimento: na Itália, as maracutaías eram operadas pela máfia.

O diretor-geral do Tribunal de Contas do Estado (TCE), Valtuir Pereira Nunes, observa que os mecanismos para coibir os atos de corrupção em órgãos públicos existem e são atuantes. Em um diagrama o qual utiliza mesmo para palestras, ele enumera (veja diagrama acima) controle interno, controle externo, controle judicial, controle fiscal e econômico e o controle social. Mas pode funcionar melhor? Nunes garante que sim.

O grande problema, aponta, é que um órgão como o TCE em geral só consegue atuar sobre a corrupção já consumados. ‘Aí os recursos públicos já foram para o ralo’, lamenta. Além disso, calcula, só se consegue apurar 4% dos casos de irregularidades públicas. ‘Nós somos poucos e precisamos atuar por amostragem’, explica. Assim, o combate efetivo ao ilícito depende da atuação mais eficiente dos órgãos de controle internos das instituições e da maior integração entre os órgãos de controle. Mas Nunes salienta que a atitude fiscalizadora da imprensa e da sociedade pode fazer a diferença. ‘Por que não usar as redes sociais para controlar melhor?’, sugere. No site do TCE é possível acompanhar o andamento de obras e o gasto do dinheiro público. Isso também vale para instâncias maiores.

Conforme o Código Penal Brasileiro (BRASIL, 1940), o ato de corrupção pode ocorrer sob duas formas: corrupção ativa e corrupção passiva. A primeira espécie caracteriza-se pela conduta de “Oferecer ou prometer vantagem indevida a funcionário público para determiná-lo a praticar, omitir ou retardar ato de ofício.” Quem pratica o crime é o corruptor, ou seja, a pessoa que oferece ou promete a vantagem indevida. Nesse caso, o crime ocorrerá mesmo que o funcionário público não aceite a proposta. Já a corrupção passiva é “praticada pelo funcionário público que solicita ou recebe, para si

ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de assumi-la, mas em razão dela, vantagem indevida. Ou, ainda, por quem aceita promessa de tal vantagem.” Com o objetivo de tirar proveito do cargo público, o funcionário pede ou aceita suborno ou proposta de obter ganhos para praticar atos que são de sua responsabilidade.

Em entrevista ao jornal ABC Domingo (PARTICIPAÇÃO da sociedade tem papel fundamental no combate a corrupção, Cachoeirinha, 21 março 2015), Nunes aponta como forma de melhorar os mecanismos para coibir atos de corrupção: maior integração entre os órgãos; maior atuação da imprensa; e maior atuação fiscalizadora da sociedade.

Segundo consta no Relatório: Corrupção, custos Econômicos e Propostas de Combate (FIESP, 2010, p.4-5):

O custo médio anual estimado da corrupção no Brasil é de no mínimo 1,38% do PIB (a soma de toda a riqueza produzida no país), algo como R\$ 41,5 bilhões que saem dos cofres Públicos, mas não chegam ao seu destino. Os recursos desviados por atos de corrupção, se aplicados na educação, elevariam em 47% a quantidade de alunos matriculados na rede pública do ensino básico, cerca de 51 milhões de jovens e crianças seriam beneficiados. O total de domicílios com acesso a esgoto poderia aumentar em 103,8%. Na saúde, a quantidade de leitos para internação poderia crescer 89%: 327.012 leitos a mais; 2,9 milhões de famílias poderiam ter suas necessidades de habitação atendidas na construção de casas populares.

O custo da corrupção representa todo o montante de recursos que deixa de ser aplicado no país (seja em atividades produtivas, saúde, educação, tecnologia etc.) porque é desviado para o pagamento das práticas corruptas. Quanto maior a omissão no controle da corrupção, maior é a quantidade de recursos desviados das atividades produtivas e, portanto, maior é o custo da corrupção, pois são recursos que não se transformam em crescimento.

É importante ver que nas conclusões da FIESP (2010, p.31) consta que além do fortalecimento dos mecanismos de controle da corrupção na administração pública é essencial a redução de impunidade, por meio de uma justiça mais rápida e eficiente:

Para o Brasil, as ações anticorrupção devem ser focadas em duas questões principais. Primeiro, na criação e fortalecimento dos mecanismos de prevenção, monitoramento e controle da corrupção na administração pública. Segundo, é essencial reduzir a percepção de impunidade, por meio de uma justiça mais rápida e eficiente. Os agentes corruptos ao perceberem que suas ações serão severamente punidas têm maior incentivo para mudar seu comportamento oportunista.

Como vimos neste estudo, o custo da corrupção no Brasil é extremamente elevado. Isto prejudica o aumento da renda per capita, do crescimento e da competitividade do país, compromete a possibilidade de oferecer à população melhores condições de infraestrutura e um ambiente de negócios mais estável. É preciso aumentar a eficiência e intensificar o combate à corrupção

no país, que deve ocorrer de forma permanente, com punições severas e imediatas.

A corrupção afeta o sentido de igualdade e da justiça social, prejudica a confiança dos cidadãos, deslegitima as instituições e gera custos sociais. Como coloca o Relatório de Corrupção Global de 2009, a corrupção é um desafio importante e crescente tanto para o ambiente de negócios como para a sociedade, cidadãos e nações de todo o mundo (IT, 2009).

Segundo Fraga (2000)³⁷ citado por Batista (2000, p.28),

A corrupção é uma terrível parasita do Estado. O seu conceito está intimamente ligado ao de poder. Um e outro se entrelaçam, crescem e se agigantam nutridos pelo egoísmo e pela ambição, principais balizas do poder e da corrupção. Insistimos em assim focalizar essa tese por entender que o poder e a corrupção são efeitos de uma causa secundária — o ser humano — que, por sua vez, é efeito de uma causa mais profunda, de cuja natureza pouco sabemos.

É interessante ver os resultados da pesquisa “A fraude no Brasil” (KPMG, 2010), a qual teve por base um questionário enviado para mais de mil das maiores empresas do país, cujo resultado indicou que 70% dos entrevistados sofreram fraude em sua companhia nos últimos dois anos. Outro resultado aponta que 50% das empresas acreditam que a fraude no Brasil poderá aumentar nos próximos dois anos.

A pesquisa mostra ainda que a maior parte das perdas (77%) foi inferior a R\$ 1 milhão. Todavia, esse percentual ficou abaixo da versão anterior da pesquisa, realizada em 2004, quando correspondeu a 83% de perdas inferiores a essa cifra. O percentual de perdas na faixa entre R\$ 1 milhão e R\$ 5 milhões, porém, cresceu 2 pontos percentuais, chegando a 14% (KPMG, 2010).

Segundo o Manual de Responsabilidade Social das Empresas editado pela Controladoria Geral da União e Grupo de Trabalho do pacto Empresarial contra a Corrupção vinculado ao Instituto Ethos de Empresas (2009, p.6):

Entre as medidas que as organizações do setor privado podem implementar para promover a ética e inibir a prática de corrupção por seus funcionários, estão a adesão a códigos de melhores práticas corporativas, desenvolvimento de controles internos, procedimentos internos de divulgação de temas relacionados à corrupção, implementação de canais de denúncia de práticas corruptas internas, transparência no apoio e financiamento de campanhas políticas e partidos políticos, entre outras. Além disso, fundamentalmente, a empresa deve proibir totalmente que qualquer pessoa ou organização que atue na empresa dê, comprometa-se a dar ou ofereça suborno. (CGU; ETHOS, 2009, p.6).

³⁷ Não consta a referência de Fraga em Batista (2000).

Como muita clareza o manual assevera:

A corrupção é um fenômeno social que tem grandes efeitos econômicos sobre a sociedade. Quando sistêmica e não combatida, ela se impõe como um imposto a ser pago pelos empresários para que tenham seu negócio viabilizado ou autorizado. Além disso, a corrupção afeta negativamente a competitividade dos produtos nacionais no comércio internacional ao elevar o custo do investimento produtivo e tornar o ambiente de negócios menos estável.

Neste sentido, no intuito de promover maior articulação entre as empresas para melhorar e aperfeiçoar o ambiente das relações entre setor privado e público, combatendo a corrupção e a impunidade, o Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social, em parceria com a Patri Relações Governamentais & Políticas Públicas, o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (Pnud), o Escritório das Nações Unidas contra Drogas e Crime (UNODC), o Fórum Econômico Mundial e o Comitê Brasileiro do Pacto Global, lançou o Pacto Empresarial pela Integridade e Contra a Corrupção no ano de 2005.

O texto do Pacto teve como origem as diretrizes da *Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)*, a *Convenção das Nações Unidas Contra a Corrupção*, o 10º princípio do Pacto Global, a *Carta de Princípios do Instituto Ethos* e os *Princípios Empresariais da Transparência Internacional*. Pode-se dizer que ele constitui-se no conjunto de compromissos públicos voluntários que ajudam as empresas comprometidas com o tema na implementação de práticas de integridade. Além de contribuir para a implementação das normas e dos compromissos internacionais, o Pacto Empresarial pela Integridade e Contra a Corrupção também é uma ótima ferramenta para sinalizar à sociedade e ao governo as medidas que as empresas estão dispostas a adotar para combater a corrupção e construir uma nova cultura de relacionamento com o setor público e entre empresas do próprio setor privado.

Ao se tornarem signatárias do Pacto, as empresas assumem o compromisso de divulgar a legislação brasileira anticorrupção para seus funcionários e *stakeholders*, a fim de que sejam cumpridas integralmente. Além disso, elas se comprometem a vedar qualquer forma de suborno, trabalhar pela legalidade e transparência nas contribuições a campanhas políticas e primar pela transparência de informações e colaboração em investigações, quando necessário. (CGU; ETHOS, 2009, p.7, grifo dos autores).

Segundo esse estudo, o qual, em função da qualidade e riqueza de informações, pode sim ser considerado como um manual de defesa contra a corrupção, a corrupção traz sérios prejuízos à sociedade. Vale transcrever:

A corrupção é um dos grandes males que afetam a sociedade. São notórios os custos políticos, sociais e econômicos que acarreta. Compromete a legitimidade política, enfraquece as instituições democráticas e os valores morais da sociedade, além de gerar um ambiente de insegurança no mercado econômico. (CGU; ETHOS, 2009, p.8).

Para os autores, na prática, a corrupção ganha formas variadas, desde a oferta de pequenas quantias para acelerar a concessão de uma licença até grandes fraudes em procedimentos licitatórios.

Os autores asseveram que:

A redução dos níveis de corrupção no Brasil é uma questão fundamental tanto para fortalecer as instituições democráticas quanto para viabilizar o crescimento econômico do país. Nesse cenário, torna-se imperativa a condução de suas atividades pautada por valores éticos e íntegros. Tal responsabilidade depende de um esforço permanente de cada empresa. (CGU; ETHOS, 2009, p.8).

A Controladoria-Geral da União e o Grupo de Trabalho do Pacto Empresarial pela Integridade contra a Corrupção, vinculado ao Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social, uniram esforços para explicitar diretrizes e agregar boas práticas no intuito de contribuir para reforçar o papel das empresas do setor privado na promoção da integridade e no combate à corrupção.

Nas lições do grupo, como exemplos de ações que uma empresa pode implementar para consolidar esses valores, é importante mencionar a elaboração e divulgação de um código de conduta próprio, a formação de um comitê de ética, o desenvolvimento de programas de treinamento específicos e a implantação de mecanismos de controle interno.

Segundo esclarecem os autores,

Códigos de conduta estabelecem valores éticos a serem seguidos, levando em conta problemas específicos que se configuram como dilemas frequentes entre os quadros organizacionais, além de normas em relação ao comportamento esperado de seus agentes, em diferentes circunstâncias. (CGU, ETHOS, 2009, p.33).

Outro esclarecimento trazido pelos autores em relação ao código de conduta diz respeito à postura a ser adotada pelas empresas,

Um aspecto que deve ser abordado no código de conduta é a postura da empresa contra a corrupção e contra atos que comprometam sua ética e sua integridade de modo geral. Assim, o documento deve enfatizar o repúdio à prática de atos como oferecimento de suborno, pagamento de facilitações, falta de transparência e de responsabilidade no financiamento político, sonegação fiscal, superfaturamento, entre outros atos prejudiciais ao interesse público. (CGU; ETHOS, 2009, p.34).

Ao agirem dessa forma, não há dúvidas que:

Além de contribuir para a sustentabilidade e a governança do país, as empresas que adotam medidas de promoção da integridade e da ética se tornam menos expostas à ocorrência de atos de corrupção. Entre a adoção de tais mecanismos e sua inexistência, a primeira atitude vem se mostrando muito mais valiosa, tanto para as empresas quanto para toda a sociedade, nacional e internacionalmente. (CGU; ETHOS, 2009, p.8).

Os autores asseveram que,

Para prevenir e combater as práticas de má governança, torna-se imperativo que o setor privado assuma uma postura pró-ativa na adoção dos valores e princípios éticos e de integridade em seus negócios, rejeitando totalmente a

prática de atos ilegais, ilegítimos ou de corrupção. (CGU; ETHOS, 2009, p.31).

Segundo o entendimento assentado pelo grupo,

Um dos objetivos de um programa de integridade é, informar seus empregados sobre as regras e os procedimentos da empresa, além das possíveis sanções disciplinares, em caso de descumprimento. Para isso, deve haver total compromisso da alta direção com a ética e a integridade e com as estratégias para a promoção de tais princípios, tanto em suas regras e seus procedimentos como nas tomadas de decisão por parte de todos os funcionários da empresa, independentemente do cargo ou escala hierárquica em que estejam. (CGU; ETHOS, 2009, p.32).

Outra importante contribuição trazida pelo grupo é a que diz sobre a corrupção nas empresas:

A corrupção privada-privada retira recursos importantes das políticas sociais, aprofunda a cultura da corrupção no país e elimina a competição justa e as regras da economia de mercado, o que causa impacto negativo na qualidade dos produtos e dos serviços oferecidos, reduz as perspectivas de crescimento e enfraquece a ética e a integridade nos negócios. (CGU; ETHOS, 2009, p.53).

Wells (2002)³⁸ citado por Santos (2009) indica que corrupção é uma das três categorias de fraudes, sendo as outras duas, apropriação indébita e demonstrações fraudulentas.

Para a corrupção foram elencados os tipos; conflitos de interesses (esquemas de compras, esquemas de vendas, outros), suborno (comissões em vendas, tráfico de influência, outros), extorsão econômica e desconto impróprio.

Para apropriação Indébita foram citados os tipos; Caixa (furto, manipulação de despesas e declaração de rendas) e Inventário (uso indevido e furto).

Um dos mais conhecidos e respeitados conceitos que aborda a ocorrência de uma fraude é o apresentado por Cressey (1953)³⁹ apud Santos (2009, p.175), que posteriormente foi denominado “Triângulo da fraude”, o qual explica que para subsistir uma fraude são necessários três fatores: racionalização, necessidade ou pressão e oportunidade.

O primeiro vértice trata do discernimento do indivíduo sobre o certo e o errado, é a percepção moral que tem quando se depara com dilemas éticos que pautarão suas atitudes. O fraudador precisa racionalizar seus atos; em outras palavras, ele necessita justificar para si e para os outros que determinada ação não é errada ou, caso o seja, ameniza a situação flexibilizando a ética.

³⁸ WELLS, Joseph T. **Encyclopedia of fraud**. Salem: Obsidian, 2002.

³⁹ CRESSEY, Donald R. **Other people's money: a study in the social psychology of embezzlement**. Glencoe, Illinois: The Free Press, 1953.

No segundo vértice, o autor aborda a necessidade ou pressão à qual o indivíduo esteja submetido e considera o contexto em que o potencial fraudador esteja vivendo em um determinado lapso temporal.

O último vértice é a percepção da oportunidade para a obtenção do objeto da fraude, é a ideia que o potencial fraudador faz do quão vulnerável o objeto está, bem como a visualização que tem dos meios e da capacidade para a execução dessa fraude. (SANTOS, 2009, p.177).

Ainda para Cressey (1953) apud Santos (2009, p. 178):

Existem seis tipos de problemas interligados que propiciam o cometimento de uma fraude: endividamento, problemas pessoais, reversão dos negócios, isolamento físico, busca por *status* financeiro e relacionamento entre empregador-empregado.

Conforme Santos (2009, p.178), Albrecht, Howe e Romney (1984)⁴⁰ desenvolvem o conceito da *escala da fraude* e aduz que:

Posteriormente, utilizando o conceito do *triângulo da fraude*, Albrecht, Howe e Romney (1984) desenvolvem o conceito da *escala da fraude*, o qual sugere que, em uma escala entre baixo e alto, é possível mensurar a potencialidade de fraude levando em consideração três indicadores: pressão situacional, oportunidade de cometimento e percepção moral. No primeiro indicador, são observados os problemas imediatos que o indivíduo está sofrendo no meio em que está inserido, dando como exemplo perdas financeiras. O segundo indicador contempla as falhas de controles internos que possibilitam o cometimento de uma fraude gerada por um empregado, no caso de uma fraude corporativa. O último indicador é a integridade pessoal, que se refere ao comportamento ético que o indivíduo tende a adotar em diversas situações. Para os autores, esse indicador é o mais complexo de se analisar, pois decorre do desenvolvimento moral. (SANTOS, 2009, p. 178).

A assinatura de compromissos internacionais contra a corrupção é prova inequívoca de que a corrupção não é um problema só do Brasil e sim mundial. Segundo consta:

O Brasil ratificou três convenções internacionais contra corrupção: a Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção (CNUCC), da Organização das Nações Unidas (ONU); a Convenção Interamericana contra a Corrupção, da Organização dos Estados Americanos (OEA); e a Convenção sobre o Suborno de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais, da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). A celebração desses compromissos internacionais corrobora o argumento de que a corrupção não é um problema local, mas sim mundial.

No Brasil, o Pacto Empresarial pela Integridade e contra a corrupção, também conhecido como Pacto contra a corrupção foi lançado no dia 22 de junho de 2006 na Conferência Internacional do Instituto Ethos (CGU; ETHOS, 2009, p.25).

⁴⁰ ALBRECHT, W. Steve; HOWE, Keith R ; ROMNEY, Marschall B.; **Detering fraud: the internal auditors perspective.** The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, FL, 1984.

Segundo o texto, atualmente, o Pacto contra a Corrupção já possui mais de 600 signatários, englobando empresas e **entidades sem fins lucrativos** (grifo nosso). A adesão ao Pacto pode ser realizada por meio do portal eletrônico <<http://www.empresalimpa.org.br>>. (CGU; ETHOS, 2009, p.25).

4.1.2 Onde se verifica a maior incidência de fraudes?

Sá e Hoog (2007, p.31), especificam que:

As fraudes podem estar localizadas em diversos lugares, tais como:

- 1 – Documentos, títulos de crédito e cheques
- 2 – Bens de uso
- 3 – Mercadorias
- 4 – Balanços
- 5 – Prestações de contas
- 6 – Diários e razões
- 7 – Boletins e Fichas de Controle
- 8 – Livros Auxiliares
- 9 – Demonstrações Contábeis
- 10 – Extratos de Contas
- 11 – Declarações
- 12 – Contratos e correspondências
- 13 – Arquivos Magnéticos etc.

Segundo esses autores, “Os bens do ativo circulante (dinheiro, estoques e créditos a receber) são quase sempre objetos de fraudes, em razão da facilidade de apropriação dos mesmos.”

Assentam ainda que “Depois do caixa, os Estoques de mercadorias ou produtos, é o centro preferido para a fraude.” (SÁ, HOOG, 2007, p.69).

Segundo Jesus (2005, p.114), “O grupo do ativo circulante concentra o maior volume de fraudes, devido ao alto grau de liquidez que apresentam suas contas.”

De acordo com esse autor, a preferência por esse grupo é pela facilidade de conversão em bens em dinheiro e pela dificuldade de rastreamento. Refere ainda que “As outras áreas que mais atraem são aquelas em que se controlam bens materiais (estoques de mercadorias) ou direitos.” (JESUS, 2005, p.114).

4.1.3 Tipos de fraudes

Parodi (2008, p.369), denomina as fraudes de internas e/ou contábeis e registra que os atos fraudulentos podem ser divididos em três categorias:

- 1) apropriação indébita, extravio ou roubo;

- 2) corrupção ou venda de favores; e
- 3) falsificação de documentos e balanços.

Segundo Parodi (2008, p.363) para se detectar fraudes é importante procurar e prestar atenção, pelo menos nos seguintes pontos:

- Omissão de lançamentos em registros.
- Lançamentos falsos em registros.
- Anotações falsas em registros.
- Erros nos cálculos em registros.
- Destruição ou "perda" de documentos.
- Falta de documentos.
- Existência de documentos falsos.
- Alteração de documentos originais.
- Duplicidade de documentos ou lançamentos.
- Falta de depósitos bancários ou caixa.
- Aumentos repentinos de custos ou despesas médias.
- Diminuição repentina de receitas médias.
- Pagamentos irregulares ou fictícios.
- Manutenção de dois jogos de livros de registro.
- Rasuras e espaços brancos nos registros.

Jesus (2005, p.114) assevera que podem ocorrer fraudes no Ativo Circulante e no Ativo Realizável a longo prazo dos seguintes tipos:

- Saldos credores de caixa;
- saldo de caixa fictício;
- Entrada e saída de numerários;
- Vales simulados;
- Fraudes que envolvem contas bancárias;
- Fraudes que envolvem a manipulação de estoques;
- A subavaliação de estoques;
- A superavaliação de estoques;
- A omissão de compras e de vendas de mercadorias;
- As compras simuladas, subfaturadas e superfaturadas;
- As fraudes de devoluções de mercadorias;
- Fraude que envolve o consumo de estoques;
- A omissão do registro de recebimento de créditos;
- Fraudes nos créditos não registrados no balanço;
- Fraude no aumento simulado do volume de créditos;
- Fraude nas vendas à vista registradas como a prazo;
- Fraude nos créditos supostamente duvidosos;

No tocante a fraudes no ativo permanente, Jesus (2005, p.129), assevera que essas são menos frequentes do que no ativo circulante e que elas são cometidas pela

empresa com o objetivo de lesar o fisco ou os acionistas. Cita os seguintes tipos de fraudes no ativo permanente:

- Superavaliação e subavaliação de bens do permanente;
 - Superavaliação de bens na constituição de empresas;
 - Reavaliação fraudulenta;
 - Fraude no abuso de depreciação;
 - Fraude no ágio e no deságio na aquisição de participação societária;
 - Fraudes que envolvem equipamentos;
- (JESUS, 2005, p.130)

Segundo Jesus (2005, p.138-140), podem existir fraudes no Ativo diferido e no passivo circulante e exigível a longo prazo. No passivo cita os seguintes tipos de fraudes:

- Passivo fictício ou exigível fictício;
- Fraude na omissão de débitos;
- Fraudes por meio da folha de pagamento

Conforme Jesus (2005, p.141-143) podem ocorrer ainda fraudes nos grupos de contas: Resultado de Exercícios Futuros, no Patrimônio Líquido e no Resultado do Exercício.

De acordo com Sá e Hoog (2008, p.47), “Quanto mais se movimentar em dinheiro, maior tende a ser o risco de fraude, requerendo, pois, maior controle.” Asseveram ainda que “Boa parte das fraudes, nas empresas, ocorre no movimento de caixa.”

Os autores Sá e Hoog (2007, p.48) citam que como exemplos de maquinações e desfalque no caixa, estão os falsos saldos da conta caixa. E afirmam que “Em empresas pequenas e médias, em geral, os proprietários tirando dinheiro para seus gastos, figuram todavia, o mesmo como se estivesse em caixa.”

Dentre as constatações de ocorrências de falsos saldos da conta caixa, os autores registram como exemplo:

Assim, por exemplo, constatou-se em uma indústria, próxima da região metropolitana de Curitiba, que o administrador, ao desrespeitar o princípio da entidade, utilizava junto com a sua esposa, em proveito próprio, os cheques da pessoa jurídica.

Pagando despesas pessoais induzia, todavia, o contador a registrar os saques bancários como ‘suprimentos de caixa’ da empresa.

O saldo de caixa ainda se altera quando ocorre ‘omissão de receita’, praticada pelo empresário (denominada de venda no caixa dois).

Também, registros de notas de pagamentos que em verdade não foram realizados, visando a aumentar a despesa para sonegar imposto sobre a renda ou a associados, modificam o saldo de caixa.

Falsos suprimentos, falsos pagamentos, em relação ao caixa, resultam, sempre, em ‘saldos falsos’.

(SÁ; HOOG, 2007, p.48)

Outros casos de maquinações no caixa são citados por Sá e Hoog (2008, p.51-67) como:

- Retiradas de dinheiro e vales no fundo fixo de caixa;
- Cheques falsos;
- Caixa dois e suprimentos de caixa;
- Empregados fantasmas;
- Compras de emergência;
- Uso de segunda via e simulação de pagamento duplo;
- Guias fiscais duplicadas;
- Receita não operacional desviada;
- Reforço de caixa;
- Desvios em comissões sobre vendas;

Para Sá e Hoog (2007, p.69), “Os Estoques de mercadorias ou produtos, são, frequentemente, subtraídos, quer para o uso de quem deles se apropria, quer para a venda (e transformação em dinheiro).”

Os tipos de fraudes nos Estoques de Mercadorias, citadas por Sá e Hoog (2007, p.69) são:

- Notas fiscais de operações não verídicas (“notas frias”);
- Redução em valor de estoques;
- Aumento em valor de estoques;
- Estoque desviado;
- Manobra em inventário;
- Falsidade em faturamento;
- Fraude tangendo a qualidade de estoques;
- Preços de transferência e Omissões em custos de estoques;
- Uso da probabilidade para fraudar (amostragem);
- Refugos e variações de produção;

Sá e Hoog (2007, p.69) citam fraudes em créditos operacionais, como àquelas praticadas no setor de créditos a receber, principalmente nas áreas das duplicatas e dos carnês. Em muitos casos, a fraude nos créditos, consiste em:

- 1)manipular saldos em contas que registram valores a receber;
 - 2)receber e embolsar o dinheiro (fraude cometida pelo pessoal da empresa, em geral).
 - 3)baixar um título como se o cliente fosse insolvente, embora se tenha recebido o valor;
 - 4)emitir título sem a correspondente venda ou cessão de dinheiro.
- (SÁ; HOOG, 2007, p.69).

No tocante as fraudes no grupo do ativo permanente, Sá e Hoog (2007, p.109), referem que “Embora menos frequentes, entretanto, não deixam de existir e visam principalmente à evasão de tributos, como o Imposto de renda e contribuição social sobre o lucro, mas podem ocorrer para lesar acionistas e compradores de controles acionários.”

Dentre os tipos de fraudes encontradas no grupo do ativo permanente, foram citados pelos autores (SÁ; HOOG, 2007, p.109-120):

- Investimentos fictícios;
- Desvio de custos;
- Redução de valor e venda;
- Reavaliações fraudulentas;
- Imobilizado Obsoleto na constituição de capital;
- Aplicações de ativo fixo como gastos;
- Trocas ruinosas;
- Bem usado (materiais novos lançados como despesa e bem final vendido como usado);

As fraudes nas exigibilidades elencadas por Sá e Hoog (2007, p.121-128), são do tipo:

- Passivo fictício;
- Datas e manipulações;
- Duplo registro;
- Outro critério de duplicidade;
- Empréstimos entre associadas;
- Lançamento parcial de dívida;
- Liquidação fictícia e liquidez adulterada;
- Manipulação de exigíveis mesclados com custos;
- Omissão de ajustes;
- Câmbio nos prazos (classificação de curto no longo prazo);

No patrimônio Líquido, as fraudes listadas pelos autores Sá e Hoog (2007, p.129-136), foram:

- Valor irreal de integralização;
- Patrimônio inflado;
- Triangulação para formar capital;
- Falsas reservas;
- Reservas ocultas;
- Aviamento como veículo de inflação do patrimônio líquido;

4.2 O TERCEIRO SETOR

Neste capítulo serão abordados os conceitos de Terceiro Setor, as principais características das entidades sem fins lucrativos, o histórico das Entidades Sem Fins Lucrativos no Brasil e no Mundo, Conceito de Fundação Privada e Pública.

4.2.1 Principais Características das Entidades Sem Fins Lucrativos

Segundo o relatório sobre o desenvolvimento humano no Brasil, apresentado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada e o Programa das Nações Unidas para o

Desenvolvimento-IPEA/PNUD⁴¹, em 1996, e citado por Olak e Nascimento (2010, p.6), são seis as características que definem uma organização do Terceiro Setor:

1) estruturadas; 2) localizadas fora do aparato formal do Estado; 3) que não se destinam a auferir lucros com suas atividades entre diretores ou entre um conjunto de acionistas; 4) autogovernadas; 5) que envolvem indivíduos num significativo esforço voluntário; e 6) que produzem bens e/ou serviços de uso coletivo.

Nota-se, neste elenco, que o bem comum é a ”espinha dorsal” dessas relações intersubjetivas, ou seja, tudo em nome do coletivo, sem qualquer interferência do Estado.

(OLAK; NASCIMENTO, 2010, p.6).

De acordo com Olak e Nascimento (2010, p.6),

Identificam-se como principais as seguintes características fundamentais e específicas das entidades sem fins lucrativos:

- O lucro não é a sua razão de ser, mas um meio necessário para garantir a continuidade e o cumprimento de seus propósitos institucionais;
- Seus propósitos institucionais, quaisquer que sejam suas preocupações específicas, objetivam provocar mudanças sociais;
- O patrimônio pertence à sociedade como um todo ou segmento dela, não cabendo aos seus membros ou mantenedores quaisquer parcelas de participação econômica no mesmo;
- As contribuições, doações e subvenções constituem-se, normalmente, nas principais fontes de recursos financeiros, econômicos e materiais dessas entidades.

Em conclusão, Olak e Nascimento (2010, p.6), registram:

A partir das características acima identificadas, é possível definir as Entidades sem Fins Lucrativos da seguinte forma: são instituições privadas com propósitos específicos de provocar mudanças sociais e cujo patrimônio é constituído, mantido e ampliado a partir de contribuições, doações e subvenções e que, de modo algum, se reverte para os seus membros e mantenedores.

O Terceiro Setor é aquele que não é público e nem privado, no sentido convencional desses termos; porém guarda uma relação simbiótica com ambos, na medida em que ele deriva de sua própria identidade de conjugação entre a metodologia deste com as finalidades daquele. Ou seja, o Terceiro Setor é composto por organizações de natureza “privada” (sem o objetivo do lucro) dedicadas à consecução de objetivos sociais ou públicos, embora não seja integrante do governo (Administração Estatal).

No Brasil, do ponto de vista legal (Novo Código Civil, 2002), as ONGs são pessoas jurídicas, de direito privado, constituídas sob a forma de associações ou fundações, ou seja, o que chamamos de “ONG” só está contemplado pelo nosso Direito Social (OLAK; NASCIMENTO, 2010, p.16).

⁴¹ TENÓRIO, Fernando G., Gestão Social: Uma perspectiva conceitual. Revista de Administração pública. Rio de Janeiro, set./out.1998, p.20

No dizer de Falconer (1999, p.61, grifos do autor) *apud* Olak e Nascimento (2010, p.3):

O setor de ONGs no Brasil, conclui Falconer (1999:61), exclui as organizações sem fins lucrativos tradicionais (entidades filantrópicas, religiosas, creches, asilos etc.) voltadas exclusivamente à prestação de serviços. ‘Ser ONG’, tal como o conceito foi apropriado no Brasil, significa mais do que *status* legal de associações sem fins lucrativos. Implícitos no termo estão um campo e uma forma de atuação predominantes: a defesa de direitos, através de assessoria e capacitação de movimentos populares, e atividades melhor descrita pelo termo inglês *advocacy*: mobilização popular, articulação política; conscientização e disseminação de informação.

Fernandes (1994, p.65) citado por Olak e Nascimento (2010, p.3) assevera que “A expressão Terceiro Setor é a que vem encontrando maior aceitação – dentre tantas outras usadas – para designar o conjunto de iniciativas provenientes da sociedade, voltadas à produção de bens públicos.”

Conforme Olak e Nascimento (2009, p.3), no Brasil:

A expressão vigente, até mesmo por força dos diversos dispositivos contemplados na legislação pertinente, sempre foi ‘entidades sem fins lucrativos’. Entretanto, o campo teórico do Terceiro Setor busca respaldo, *apud* Falconer (1999:22), nas correntes atuais das ciências sociais que ‘procuram resgatar a dimensão não econômica das relações privadas, para compreender melhor a influência de fatores como valores coletivos nas relações sociais.

De acordo com o Manual Básico Para Atuação do Promotor de Justiça editado pelo Ministério Público do Ceará (2011, p.82):

Entidades de interesse social, integrantes do denominado terceiro setor, consistem em pessoas jurídicas de direito privado sem fins econômicos (ou sem finalidade lucrativa), cumpridoras de objetivos de natureza social ou assistencial.

Silva (2014) comenta que “A denominação de Terceiro Setor é utilizada para identificar as atividades da sociedade civil que não se enquadram na categoria das atividades estatais ou atividades de mercado.”

Silva (2014, não paginado) cita Melo Neto e Froes (1999, p.9) os quais enumeram os motivos que entendem como justificativa para o crescimento das atividades do terceiro setor como sendo:

- (a) crescimento das necessidades socioeconômicas;
- (b) crise no setor público;
- (c) fracasso das políticas sociais tradicionais;
- (d) crescimento dos serviços voluntários;
- (e) degradação ambiental, que ameaça a saúde humana;
- (f) crescente onda de violência que ameaça a segurança das populações;
- (g) incremento das organizações religiosas;
- (h) maior adesão das classes alta e média a iniciativas sociais;
- (i) maior apoio da mídia; e
- (j) maior participação das empresas que buscam a cidadania empresarial.

As principais características das entidades sem fins lucrativos foram captadas no entendimento de Olak e Nascimento (2010, p.6), ao dizerem que o bem comum é a “espinha dorsal” e que tudo é em nome do coletivo. Observam, ainda que:

- O lucro não é a razão de ser, mas um meio necessário para garantir a continuidade e o cumprimento de seus propósitos da instituição, os quais visam provocar mudanças sociais;
- O patrimônio pertence à Sociedade ou a segmento dela;
- Normalmente, as contribuições, doações e subvenções constituem-se nas principais fontes de recursos financeiros, econômicos e materiais dessas entidades.

E asseveram que:

A partir das características acima identificadas, é possível definir as Entidades sem fins lucrativos da seguinte forma: são instituições privadas com propósitos específicos de provocar mudanças sociais e cujo patrimônio é constituído, mantido e ampliado a partir de contribuições, doações e subvenções e que, de modo algum, se reverte para os seus membros ou mantenedores.

(OLAK; NASCIMENTO, 2010, p.6)

Segundo Olak e Nascimento (2010, p.4), “Se por um lado a rentabilidade não é peculiar às entidades sem fins lucrativos, ou seja, o lucro não é o objetivo fundamental, por outro lado essas entidades podem, eventualmente, ter ‘superávits’, utilizando-os na manutenção e/ou expansão das atividades da entidade.”

As entidades sem fins lucrativos, em linhas gerais, existem para provocar mudanças nos indivíduos e, conseqüentemente, na sociedade. Entretanto, cada entidade deve definir, formalmente, sua própria missão. (OLAK; NASCIMENTO, 2010, p.7)

Nas lições de Schmidt e Santos (2006, p.31), “A missão de uma entidade pode ser entendida como o verdadeiro motivo de sua existência.”

Para Olak e Nascimento (2010, p.18), “Apesar de as ESFL apresentarem características peculiares, especialmente no que se refere às fontes de recursos e objetivos institucionais, quando comparadas às empresas, os subsistemas das entidades sem fins lucrativos em nada diferem dos subsistemas das empresas.”

Olak e Nascimento (2010, p.19) registram ainda:

Os fundadores, provedores e gestores desse tipo de empreendimento, que não é só físico, mas também moral, ‘impõem’ um conjunto de crenças e valores que nortearão a entidade como um todo. Para Guerreiro (1999:37), ‘as crenças e valores convertem-se em diretrizes e definições que orientam todos os demais subsistemas empresariais.’ Em outras palavras, influenciarão na definição de um modelo de gerenciamento.

Segundo o Manual de Procedimentos Contábeis Para Fundações e Entidades de Interesse Social (2003), as características básicas do Terceiro Setor, composto pelas Entidades de Interesse Social, são:

- a) promoção de ações voltadas para o bem-estar comum da coletividade;
- b) manutenção de finalidades não-lucrativas;
- c) adoção de personalidade jurídica adequada aos fins sociais (associação ou fundação);
- d) atividades financiadas por subvenções do Primeiro Setor (governamental) e doações do Segundo Setor (empresarial, de fins econômicos) e de particulares;
- e) aplicação do resultado das atividades econômicas que porventura exerça nos fins sociais a que se destina;
- f) desde que cumpra requisitos específicos, é fomentado por renúncia fiscal do Estado.

Olak e Nascimento (2010, p.5), asseveram: “Conclui-se, ante as colocações acima, que o crescimento patrimonial nessas instituições não equivale, necessariamente, ao crescimento patrimonial dos seus associados e a estes não se reverte, em nenhum momento, o patrimônio ou parcela dele.”

E finalizam, os autores, “Tem-se, então, uma outra característica muito peculiar, ou seja o patrimônio pertence à sociedade como um todo ou segmento dela, não cabendo aos seus membros ou mantenedores quaisquer parcelas de participação econômica no mesmo.” (OLAK; NASCIMENTO, 2010, p.5).

4.2.2 Histórico das Entidades do Terceiro Setor no Brasil e no Mundo

Segundo citações de Lutif Júnior (2010, p.66) “A preocupação com o social começou no Brasil em 1543, com a fundação da Santa Casa de Misericórdia da então Vila de Santos, SP.”

Segundo Lutif Júnior (2010, p.66),

Em 1942, Getúlio Vargas criou a LBA - Legião Brasileira de Assistência, cuja primeira presidente foi Darci Vargas.

Em 1961, nasceu a APAE - Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais, que mudou o conceito de assistência aos excepcionais.

Em 1967, o Governo Militar criou o Projeto Rondon e levou universitários ao interior do país para atender a comunidades carentes.

Em 1983, surgiu a Pastoral da Criança, treinando líderes comunitários para combater a mortalidade infantil. A partir dos anos 90, os empresários aumentaram a consciência social, até em decorrência da diminuição dos programas do Governo para o setor, por causada crise econômica do final dos anos 70.

Em 1993, Herbert de Souza, o Betinho, fundou a Ação da Cidadania contra a Miséria e pela Vida.

Em 1995, O Governo criou o programa Comunidade Solidária que substituiu a LBA e cuja presidência coube à dona Ruth Cardoso, esposa do então Presidente Fernando Henrique Cardoso.

Em 1995, também surgiu o programa Universidade Solidária, o Unisol, atuante a partir de 1996.

Em 1998, foi promulgada a lei 9.608, que regulamenta a prática do voluntariado, e, em 1999, a lei 9.790 qualificou as organizações da sociedade civil de direito público e disciplinou um termo de parceria.

Lutif Júnior (2010, p.66) acrescenta ainda:

As ONGs na década de 70 se vinculavam aos movimentos sociais; na década de 90 sua principal característica foi a “parceria” com o Estado e fundações e empresas. O termo ONG foi cunhado pela primeira vez em 1940, pela ONU, para designar as entidades executoras e projetos humanitários ou de interesse público. Mas, a sua expansão deu-se na década de 60/70. E, na América Latina, cumprem papel na luta contra os Estados ditatoriais- principalmente aquelas que se dedicam à questão dos direitos humanos.

No Brasil, foi nas décadas de 80 e 90 que as organizações sem fins lucrativos mais cresceram. (LUTIF JÚNIOR, 2010, p.67).

A ativa participação das organizações sem fins lucrativos na sociedade brasileira data do final do século XIX. Já o processo de formação e consolidação das organizações não governamentais (ONGs) hoje presentes no cenário nacional surgiu nas décadas de 60 e 70, épocas marcadas pelas restrições político-partidárias impostas pelos governos militares, concentrando-se basicamente nas décadas de 80 e 90 (século XX), período em que mais cresceram e se tornaram visíveis.

Segundo Melo Neto e Froes (1999, p.9), os motivos do crescimento das atividades do terceiro setor são:

- (a) crescimento das necessidades socioeconômicas;
- (b) crise no setor público;
- (c) fracasso das políticas sociais tradicionais;
- (d) crescimento dos serviços voluntários;
- (e) degradação ambiental, que ameaça a saúde humana;
- (f) crescente onda de violência que ameaça a segurança das populações;
- (g) incremento das organizações religiosas;
- (h) maior adesão das classes alta e média a iniciativas sociais;
- (i) maior apoio da mídia; e
- (j) maior participação das empresas que buscam a cidadania empresarial.

4.2.3 Conceitos de fundação privada

Fundação, segundo Paes (2010, p.71), é:

Como pessoa jurídica de direito privado prevista no art.44 do Código Civil, a fundação consiste em um complexo de bens destinados à consecução de fins sociais e determinados e, como *universitas bonorum*, ostenta papel valoroso e de extremo relevo dentro da sociedade em que se insere, pois é instrumento efetivo para que os homens prestem serviços sociais e de utilidade pública diretamente a todos aqueles que necessitam, bem como possam transmitir às sucessivas gerações seus ideais e convicções, e seguir atuando.

De acordo com o Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social (2003, p.), as fundações são entes jurídicos que tem como fator preponderante o patrimônio. Este ganha personalidade jurídica e deverá ser administrado de modo a atingir o cumprimento das finalidades estipuladas pelo seu instituidor.

Conforme preceitua o art.62 do Código Civil Brasileiro (BRASIL, 2002), “Para criar uma fundação, o seu instituidor fará, por escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina, e declarando, se quiser, a maneira de administrá-la.”

De acordo com o Manual Básico para a Atuação do Promotor de Justiça do Ministério Público do Ceará (2011, p.92-93),

Já se disse que o ente fundacional não contém um patrimônio, mas se personifica num patrimônio a serviço de escopo de interesse coletivo. Fundação é, portanto, diferentemente das demais pessoas jurídicas, um patrimônio vinculado a uma finalidade que, por força de lei, adquire personalidade.

Assim que consolidada a existência jurídica da fundação (arts.45, Código Civil, 114 e 119, Lei nº 6.015/73), os bens integrantes da dotação inicial desprendem-se do patrimônio do instituidor, passando a vincular-se, indissociavelmente, à finalidade que lhe foi proposta.

4.2.4 Conceitos de Fundação Pública

Segundo Castro (2008, pág.19), as fundações públicas realizam atividades que, embora não sejam típicas de Estado, são de interesse coletivo. As mais comuns atuam nas áreas de educação, cultura e pesquisa. São também criadas por lei específica e estruturadas por decreto, independentemente de qualquer registro.

O referido autor assevera ainda que as fundações sujeitam-se à supervisão ministerial e foram incluídas entre os órgãos da administração indireta, e definidas como pessoas jurídicas de Direito Privado. Apesar disso, existe uma discussão quanto a sua natureza pública ou privada. Uns defendem a natureza privada de todas as fundações instituídas pelo poder público, outros entendem possível à existência de fundações com personalidade pública ou privada, a primeira das quais como modalidade de autarquia.

Segundo o Manual Básico Para A Atuação Do Promotor de Justiça do Ministério Público do Ceará (2011, p.88), Fundações Públicas de Direito Público:

Fazem parte da administração indireta, integrando a espécie ‘autarquia fundacional’; são criadas por lei e regulamentadas por decreto, que substitui o estatuto; seus funcionários são servidores públicos, admitidos mediante concurso; são instituídas exclusivamente com recursos públicos e têm suas receitas oriundas, ainda que parcialmente, do orçamento público; gozam de imunidade tributária (intergovernamental recíproca); os atos de seus administradores podem ser atacados por mandado de segurança; submetem-se ao controle do Tribunal de Contas e à Lei de Licitações; seus administradores são ocupantes de cargos de confiança do Poder Executivo; extinguem-se por lei ou por decreto do instituidor;

Segundo o Manual Básico para a Atuação do Promotor de Justiça do Ministério Público do Ceará (2011, p.89) fundações de direito privado instituídas pelo poder público ou fundações públicas de direito privado:

São criadas em virtude de autorização legislativa; têm seus atos de instituição lavrados em Cartório de Registro Civil das Pessoas Jurídicas; regem-se por estatuto, que deve ser elaborado de acordo com as diretrizes contidas na lei autorizativa; sujeitam-se ao velamento do Ministério Público e seus empregados são contratados pelo o regime celetista.

Na União as Fundações Públicas, prestam contas ao Tribunal de Contas da União conforme o artigo 70 da Constituição Federal da República.

No Estado do Rio Grande do Sul, as fundações públicas do Estado, prestam contas ao Tribunal de Contas do RS, conforme o artigo 70 da Constituição Estadual do Rio Grande do Sul.

4.2.5 Conceitos de Associação

O conceito de associação trazido pelo Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social (2003, p.) é o de que:

São pessoas jurídicas formadas pela união de pessoas que se organizam para a realização de atividades não-econômicas, ou seja sem finalidades lucrativas. Nessas entidades, o fator preponderante são as pessoas que as compõem.

Portanto, o controle principal das contas e das atividades de uma associação é feito pelos próprios associados, por meio de sua assembleia geral. Este órgão deliberativo é o principal responsável pelo velamento da associação.

4.2.6 Conceito de Organização Social

De acordo com a Lei nº 9.637/1998 Organização Social (OS) é uma qualificação dada às entidades privadas sem fins lucrativos que desenvolvam atividades

nas áreas de ensino, pesquisa, desenvolvimento tecnológico, meio ambiente, cultura e saúde. Segundo, Slomski et al. (2012, p.9):

Algumas características dessa qualificação a diferenciam dos demais títulos, certificações e qualificações, são elas: (i) as OS absorverão atividades não exclusivas do Estado atualmente realizadas por órgãos ou entidades da administração pública, que serão gradativamente extintos; (ii) a OS receberá recursos orçamentários do Estado e poderá gerir o patrimônio físico (prédios, instalações e equipamentos) da entidade estatal extinta e seus respectivos servidores públicos que lhe serão cedidos até se aposentarem; (iii) para receber esses recursos, a OS firmará contrato de gestão com o poder público (OLAK; NASCIMENTO, 2010,p.209).

Esse título permite que a organização receba recursos orçamentários e administre serviços, instalações e equipamentos do Poder Público, após ser firmado um Contrato de Gestão com o Governo Federal (OLAK; NASCIMENTO, 2010, p.209).

Pode-se, portanto inferir que o crescimento do Terceiro Setor deveu-se em parte à saída do Estado de atividades que lhes são próprias, mas não exclusiva, repassando à sociedade civil parte da prestação desses serviços. Termo OS não designa uma espécie de ONG, mas tão somente uma qualificação concedida pelo Estado.

4.2.7 Conceito de OSCIP

Segundo Olak e Nascimento (2010, p.207),

A lei nº 9.790/1999, regulamentada pelo Decreto nº 3.100/1999, traz a qualificação como organização da sociedade civil de interesse público (Oscip) visando, dentre outras finalidades, abranger organizações que tem finalidade pública, inclusive aquelas não abrangidas pelos títulos e qualificações em vigor até então, além de instituir o termo de parceria, [...]

Nos termos da lei nº 9.790/1999,

Art. 1º Podem qualificar-se como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público as pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, desde que os respectivos objetivos sociais e normas estatutárias atendam aos requisitos instituídos por esta Lei.

§ 1º Para os efeitos desta Lei, considera-se sem fins lucrativos a pessoa jurídica de direito privado que não distribui, entre os seus sócios ou associados, conselheiros, diretores, empregados ou doadores, eventuais excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, auferidos mediante o exercício de suas atividades, e que os aplica integralmente na consecução do respectivo objeto social.

È importante ressaltar nessa lei a previsão trazida pelo art. 4º que obriga essas organizações a se submeterem aos princípios da administração pública previstos no art. 37 da Constituição Brasileira o qual determina a observância dos princípios da

legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade, da economicidade e da eficiência.

4.3 AUDITORIA INTERNA E EXTERNA

Nesta seção serão tratados os conceitos e a importância da Auditoria Interna e Externa.

4.3.1 Conceitos de Auditoria

Para Sá e Hoog (2007, p.23), a auditoria é revisão, exame das contas, demonstrações e estados patrimoniais das empresas ou instituições de acordo com a tecnologia específica, visando a oferecer opinião sobre a veracidade do que se demonstra ou informa. Logo, também é possível entender a auditoria:

Como o procedimento científico relativo à certificação dos elementos da riqueza aziendale, normalmente contabilizados nas fundações, associações, sociedades empresária e simples. Assegura a credibilidade das informações das peças contábeis e a integridade do conjunto de bens e obrigações e da situação líquida, visando a minimização ou eliminação dos riscos fiscais, societários, ambientais, trabalhistas, previdenciários, sistêmicos ou não da ambiência.

Segundo Carlin (2005, p.18) “A auditoria tem como objetivo básico o de proporcionar credibilidade às informações divulgadas por meio dos balanços e demais peças contábeis pelas empresas em geral.”

A NBC T 11 – Normas de auditoria Independente das demonstrações contábeis, aprovada pela resolução CFC nº 820 (1997), esclarece que:

A auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante os princípios fundamentais de contabilidade e as normas brasileiras de contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica.

Segundo Becker (2004, p.21):

Pode a auditoria, inclusive, basear-se em informações obtidas fora da empresa, tais como as relativas à confirmação de contas de terceiros e de saldos bancários. As confirmações obtidas de fontes externas geralmente oferecem melhores características de credibilidade do que aquelas obtidas dentro da própria entidade auditada.

Sobre esse objeto, a auditoria exerce sua ação preventiva, saneadora e moralizadora. Para confirmar a veracidade dos registros e a confiabilidade dos comprovantes com o fim de opinar sobre os seguintes pontos: adequação das situações e informações contidas nas demonstrações contábeis:

salvaguarda dos direitos dos proprietários: dos financiadores do patrimônio; do próprio fisco; e da sociedade em geral.
Como se vê, o fim principal da auditoria é a confirmação dos registros contábeis e conseqüentes demonstrações contábeis.

A auditoria externa é aquela realizada por profissional liberal, auditor externo, sem vínculo de emprego, o qual pode ser contratado para auditoria permanente ou eventual (BECKER, 2004, p.36).

Para Sá e Hoog (2007, p.24), em auditoria o estudo da fraude é condição essencial para a cultura do contador.

Segundo esses autores (2007, p.24): “Como um médico deve conhecer as doenças, o auditor deve conhecer os males da fraude.”

Asseveram ainda que, se o exigível de um auditor é a confiabilidade de opinião, não se pode admitir que seja omissos quanto ao que é fraudulento (SÁ; HOOG, 2007, p.24).

A respeito de auditoria interna, Becker (2004, p.37), escreve:

A auditoria interna é aquela exercida por funcionários da própria empresa em caráter permanente. Apesar do vínculo com a empresa, o auditor deve exercer sua função com absoluta independência profissional, e preencher todas as condições necessárias ao auditor externo, mas também exigir da empresa o cumprimento daquelas que lhe cabem. Ele deve exercer sua função com total obediência às normas de auditoria e o vínculo de emprego não lhe deve tirar a independência profissional, pois sua subordinação à administração da empresa deve ser apenas sob o aspecto funcional.

Auditoria, segundo o manual de procedimentos Contábeis para Entidades de Interesse Social (2008, p.96), é :

A auditoria é um modelo avaliatório que tem enfoque nas contas da entidade. Toma como base de dados as informações contábeis constantes dos seus relatórios anuais e objetiva opinar sobre a veracidade e adequação das informações prestadas nos relatórios financeiros. A auditoria nas Entidades de Interesse social, na prática, tem apenas abordado os projetos sociais de forma individualizada, não se atendo aos aspectos globais da entidade. Objetiva, exclusivamente, opinar sobre a correta aplicação dos recursos doados para uma ação social específica. A auditoria, normalmente, se apóiam nas normas contratuais constantes dos documentos (contrato ou convênio) firmados com os agentes doadores. Assim, a Auditoria Independente segue as Normas Brasileiras de Contabilidade das Demonstrações Contábeis (NBC T 11) nos exames de quaisquer demonstrações contábeis.

As orientações trazidas pelo referido manual (2008, p.95) alertam para o risco de Auditorias focadas apenas em projetos sociais específicos, eis que:

Nesta forma de auditoria, perde-se a visão estrutural da entidade, de suas relações legais, operacionais e negociais, além dos processos globais de planejamento e controle. Mesmo reconhecendo as demandas pontuais por auditorias que focam projetos específicos, recomenda-se que as auditorias sejam sistemáticas, com periodicidade anual ou inferior e que se apóiem nas

informações contábeis elaboradas e chanceladas por contador devidamente habilitado técnica e legalmente.

4.3.2 A Importância da Auditoria

Olak e Nascimento (2010, p.32) defendem a importância da Auditoria das demonstrações contábeis em entidades do terceiro setor, especialmente quando:

- a) os recursos originarem-se de órgãos governamentais, quer de nível federal, estadual ou municipal;
- b) os recursos originarem-se de organismos internacionais;
- c) as receitas anuais forem iguais ou superiores a um determinado valor, julgado relevante pelas autoridades governamentais;
- d) o ativo total da entidade for igual ou superior a um determinado valor, julgado relevante pelas autoridades governamentais;
- e) a organização for uma entidade sindical;
- f) a entidade ou a pessoa que contribui com valores significativos assim o exigir.

Para os autores, parte dessas expectativas foi atendida quando da edição do decreto nº 2.536 de 06 de abril de 1998 (OLAK; NASCIMENTO, 2010, p.32).

O referido decreto foi revogado e atualmente o Decreto 8.242 de 23 de Maio de 2014, em seu artigo 19, parágrafo segundo, prevê o Parecer de Auditores Independentes nas Demonstrações Contábeis, como segue:

§ 2º A entidade de saúde de reconhecida excelência que optar por realizar projetos de apoio ao desenvolvimento institucional do SUS, nos termos do art. 11 da Lei nº 12.101, de 2009, deverá apresentar os documentos previstos no inciso I do caput, além dos seguintes:

I - portaria de reconhecimento de excelência para apresentação de projetos de apoio ao desenvolvimento institucional do SUS, editada pelo Ministério da Saúde;

II - cópia do ajuste ou convênio celebrado com o Ministério da Saúde e dos termos aditivos, se houver;

III - demonstrações contábeis e financeiras submetidas a parecer conclusivo de auditor independente, legalmente habilitado junto ao Conselho Regional de Contabilidade;

Em conclusão, Olak e Nascimento (2010, p.25), asseveram que:

Sem dúvida, o parecer de Auditoria Independente sobre as demonstrações financeiras das entidades sem fins lucrativos dá mais credibilidade às demonstrações contábeis e, com isso, a sociedade de uma forma geral passa a acreditar mais no trabalho que essas entidades realizam; conseqüentemente, passam a contribuir mais.

Além disso, Parodi(2008, p.364) lembra algumas das mais úteis ferramentas para a detecção e combate as fraudes internas, a cargo da auditoria:

- Análise comparativa.

- Conciliação de saldos.
- Conciliação entre contas.
- Comprovações e inspeções documentárias.
- Inspeções físicas (em estoques, por exemplo).
- Confirmação com terceiros.
- Indagações e perguntas (funcionários, clientes, fornecedores...).
- Observação da conformidade das rotinas com o fluxograma.
- Apreciação de cifras.

O citado autor lembra ainda que medidas contra fraudes internas dependem em grande parte da estrutura, organização e tipo de atividade da empresa e aconselha a consultar especialistas do ramo ou empresas de auditoria para implementar as medidas mais corretas e apropriadas. (PARODI, 2008, p.364)

4.4 CONTROLE INTERNO

Nesta seção serão abordados os conceitos e a importância do controle interno.

4.4.1 Conceitos de Controle Interno

Controle interno, conforme o manual de procedimentos contábeis para fundações e entidades de interesse social (2008, p.87) é:

O instrumento de gestão que permite acompanhar e criticar o desempenho das atividades, proteger os ativos, disciplinar o relacionamento dos agentes de execução com as atividades e orientar a elaboração de informação confiável.

Segundo o referido manual (2008, p.87), nas Entidades de Interesse Social,

A ação do controle interno no âmbito das Entidades de Interesse Social visa manter sob controle o patrimônio, verificar o cumprimento de acordos e contratos, zelar pelo cumprimento estatutário e pelas determinações das autoridades nos âmbitos federal, estadual e municipal.

Em grau maior ou menor, toda a empresa, de um modo geral, necessita de controle interno. Importa saber se esses controles são eficientes e eficazes de forma a propiciar um controle de fato.

Segundo Schmidt e Santos (2006, p.77),

O avanço tecnológico dos processos administrativos tem feito com que as organizações sejam capazes de produzir dados em tempo real. Entretanto, se faz necessário um acompanhamento eficiente dessas ações praticadas.

Os citados autores asseveram que “[...] o controle é a atividade que mede, avalia e indica a correção das práticas de negócio.” (SCHMIDT; SANTOS, 2006, p.71).

Para Schmidt e Santos (2006, p.77) os controles Internos podem-se classificar em dois grupos: Controles internos contábeis e controles internos administrativos.

Os autores citam como controles contábeis: fidelidade da informação em relação aos dados; segurança física; segurança lógica; confidencialidade (privacy); e obediência à legislação em vigor. E como controles internos administrativos, citam: eficácia; eficiência e obediência às diretrizes da alta administração. (SCHMIDT; SANTOS, 2006, p.77-78).

Para Gherman (2005)⁴² citado por Schmidt e Santos (2006, p.82), “Controles internos são mecanismos de gestão que devem suportar as operações e atividades críticas de forma ampla, gerenciada e eficaz e devem ser adaptáveis às necessidades de cada entidade.”

Para Schmidt e Santos (2006, p.82):

A gestão de riscos passou a ser um dos principais focos de gerenciamento nas entidades modernas, por isso, estruturar, implementar e manter sistemas eficazes de controles internos tornou-se um fator fundamental para o sucesso dessas entidades, objetivando a identificação e o gerenciamento dos riscos operacionais, bem como a adequação das políticas e procedimentos internos para atenderem às regulamentações internas e externas.

A gestão dos riscos preserva a imagem corporativa interna e externa, bem como diminui a probabilidade de fraudes internas, gera ambiente mais seguro e ético e aumenta a eficácia das organizações (SANTOS, 2009, p.163).

Para Morais (2005, p.50, apud Santos, 2013, p.2), a *compliance* é uma das tentativas de mitigar riscos. No dizer do autor,

Uma das tentativas de mitigar esses riscos é a utilização de ferramentas de *compliance*, termo anglo-saxão originário do verbo *to comply*, cujo sentido é agir de acordo com uma regra, um pedido ou um comando. *Compliance* é o dever de cumprir, de estar em conformidade e fazer cumprir regulamentos internos e externos impostos às atividades da organização (MORAIS, 2005, p.50).

O uso de ferramentas gerenciais como código de ética, código de conduta, canal de denúncia, desenvolvimento de controles internos, procedimentos internos de divulgação de temas relacionados à corrupção, análise de aderência ética dos

⁴²GHERMAN, Marcelo. Controles internos: buscando a solução adequada parte I- escrito em 11-2-05. Disponível em: [HTTP://www.checkuptool.com/artigo_04.htm](http://www.checkuptool.com/artigo_04.htm)>. Acesso em: 25 out. 2005.

profissionais e parceiros comerciais é crescente nas organizações na busca de mitigar fraudes internas (CHERMAN; TOMEI, 2005⁴³, p.99-120 apud SANTOS, p.163).

Ao conceituar controle, Castro (2008, p.28), aduz que:

o vocábulo controle tem origem no latim *rotulum*, que designava a relação de contribuintes. Era a partir dessa lista que se contratava a operação do cobrador de impostos. Incorporado em definitivo pelos diversos idiomas, o vocábulo controle tem sentido amplo, podendo significar dominação (hierarquia/subordinação), direção (comando), limitação (proibição), vigilância (fiscalização contínua), verificação (exame), registro (identificação).

O referido autor cita ainda que:

Historicamente, a palavra controle sempre esteve ligada às finanças. Em francês controlar significa registrar, inspecionar, examinar: A palavra é originária de *contre-rôle*, registro efetuado em confronto com o documento original, com a finalidade de verificação da fidedignidade dos dados. No italiano, *controllo* é o ,mesmo que registro ou exame. Consagrou-se o vocábulo, na técnica comercial, para indicar inspeção ou exame que se processa nos papéis ou nas operações registradas nos estabelecimentos comerciais.

No dizer de Jesus (2005, p.111),

Logo é primordial que a organização, tenha um sistema de controle interno que cumpra as necessidades da entidade. Os objetivos de um sistema de controle interno são os seguintes (CEPEDA, 1997):

- proteger os recursos da organização, buscando sua adequada administração perante os riscos potenciais e reais de fraude contábil (controle interno contábil);
- garantir a eficácia, a eficiência e a economia em todas as operações da organização, promovendo e facilitando a correta execução das funções e atividades estabelecidas pela entidade (controle interno administrativo);
- proporcionar condições de que as atividades e os recursos da organização estejam dirigidos para o cumprimento dos objetivos organizacionais previstos (controle interno administrativo);
- manter a correta e oportuna avaliação e o acompanhamento da gestão organizacional (controle interno administrativo);
- assegurar a oportunidade, a clareza, a utilidade e a confiabilidade da informação e os registros que sustentam a gestão da organização (controle interno contábil);
- definir e aplicar medidas para corrigir e prevenir os riscos e desvios que surgem no ambiente organizacional e que possam comprometer o alcance dos objetivos organizacionais;
- garantir que o sistema de controle interno tenha os seus próprios mecanismos de verificação e avaliação dos quais faça parte a auditoria interna (controle interno administrativo);
- apresentar para a organização instrumentos e mecanismos de planejamento e controle do desenho organizacional conforme a sua natureza e suas características.

⁴³ CHERMAN, Andréa. TOMEI, Patrícia Amélia. Códigos de ética corporativa e a tomada de decisão ética: instrumentos de gestão e orientação de valores organizacionais? **RA C**, v. 9, n. 3, p. 99-120, jul./set. 2005.

Quanto ao conceito de controle interno trazido pela Controladoria Geral da União e pelo Grupo de Trabalho do Pacto Empresarial Pela Integridade Contra a Corrupção vinculado ao Instituto Ethos (2009, p.39), assim restou apontado,

Por controle interno entende-se o conjunto de ações, métodos, procedimentos e rotinas que uma organização exerce sobre seus próprios atos, a fim de preservar a integridade de seu patrimônio e examinar a compatibilidade entre as operações desenvolvidas, os parâmetros preestabelecidos e os princípios e metas pactuados. Seu objetivo é, pois, reduzir a vulnerabilidade da organização aos riscos existentes, buscando identificar e corrigir eventuais desvios em relação a parâmetros e diretrizes, incluindo contábeis e financeiros, previamente estabelecidos.
(CGU; ETHOS, 2009, p.39)

4.4.2 A Importância Do Controle Interno

A fraqueza nos controles internos é apontada por Parodi (2008, p.375) como um dos pontos importantes que merecem atenção. Conforme o autor:

Este é um dos principais fatores facilitadores no surgimento de oportunidades para que sejam aplicadas fraudes internas. Quando detectado um ponto de fraqueza nos controles, devem ser atentamente investigadas as operações que possam ter se aproveitado dele para perpetrar uma fraude.

Segundo Parodi (2008, p.379):

Os controles internos têm a finalidade de fornecer uma razoável certeza de que determinados objetivos sejam atingidos nas seguintes categorias:
-Eficiência e eficácia das operações.
-Confiabilidade dos relatórios financeiros e contábeis.
-Respeito das leis e normas aplicáveis.

A importância do controle interno é ressaltada por Parodi (2008, p.379, grifo nosso), na seguinte afirmação:

Ter um sistema eficaz de controles internos é também um dos primeiros e mais importantes passos preventivos para se garantir contra fraudes (não grifado no original) e ter capacidade de detectar problemas de forma rápida e efetiva, além de ser importante, em geral, para a boa administração de qualquer empresa.

No entendimento de Parodi (2008, p.379), um sistema de controle interno eficaz é composto por cinco aspectos coligados, a saber: “Ambiente de Controle; Avaliação de Risco; Atividades de Controle; Informação e comunicação; e Monitoramento e Fiscalização [...]”.

Sá e Hoog (2007, p.137) asseveram que “As fraudes se operam, geralmente, quando não existem bons controles dentro das empresas.”

Vale ressaltar que de acordo com Crepaldi (2009, p.366):

Os resultados de pesquisas realizadas sobre fraudes nas empresas apontam que esse é um problema comum e crescente a todas elas, decorrente do enfraquecimento dos valores éticos, morais, sociais e, principalmente da ineficácia dos sistemas de controles internos.

Corroborando essa afirmação o relatório de pesquisa KPMG de 2009, segundo o qual, o controle interno assume função de relevante importância. Conforme a pesquisa 55% dos entrevistados consideram que a auditoria interna é a principal responsável pela implementação de controles antifraudes nas organizações.

Segundo Correa (2006⁴⁴ apud SCHMIDT, SANTOS, 2006, p.127), uma pesquisa feita no Brasil apontou que 70% das fraudes são motivadas por falhas em controles internos. Por outro lado, 51% das fraudes são descobertas pelos controles internos

Para Schmidt e Santos (2006, p.132), “O constante monitoramento dos controles internos pode ser capaz de ajudar na detecção de fraudes mais comuns que estejam ocorrendo em uma entidade.”

De acordo com a Norma Brasileira de Contabilidade NBC-T 11 (1999), a responsabilidade primária na prevenção e identificação de fraudes e erros é da administração da entidade, através de implementação e manutenção de adequado sistema contábil e de controle interno.

Para Almeida (2010, p.43)⁴⁵:

A responsabilidade na elaboração de um sistema de controle interno é da administração da empresa. Esta, além de elaborar o controle interno, deve delegar a cada funcionário, sua respectiva atribuição. Tal fato é importante para assegurar que, todos os procedimentos da empresa estão sendo realizados, evitar e detectar possíveis erros, e também identificar as responsabilidades ‘por eventuais omissões na realização das transações da empresa.’

Corroborando a assertiva, quanto à responsabilidade da implantação dos controles internos da empresa, o Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa revela que o diretor-presidente em conjunto com a Diretoria tem responsabilidade na qualidade dos controles da empresa (2009, p.48).

⁴⁴CORREA, Suely Angelo. Monitoramento contínuo: um papel proativo de auditoria em prevenção de fraudes. CTO Tech Supply. Disponível em: <http://www.techsupply.com.br/downloads/CONBRAI%202004.ppt>. Acesso em: 12 jan. 2006.

⁴⁵ ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. Auditoria: um curso moderno e completo: textos, exemplos e exercícios resolvidos. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 517 p.

Conforme orientações trazidas pelo grupo de trabalho constituído pela Controladoria Geral da União e pelo Grupo de Trabalho do Pacto Empresarial Pela Integridade Contra a Corrupção vinculado ao Instituto Ethos, no tocante à fragilidade dos controles, assim constou:

Nos locais onde os procedimentos de controle são frágeis, aumenta a probabilidade de ocorrência de erros involuntários, desperdícios e fraudes, incluindo aquelas decorrentes de atos de corrupção. Para evitar tramas, conluios, balanços maquiados, atos de corrupção e fraudes, das mais singelas às mais complexas, a empresa deve implementar princípios de controles internos, ou revê-los.
(CGU; ETHOS, 2009, p.40)

Para garantir a efetividade do controle interno, as recomendações trazidas são pela adoção de medidas como (CGU; ETHOS, 2009, p.42):

- Ampliar a divulgação das informações relativas à estrutura administrativa e ao funcionamento do departamento de controle interno da empresa;
- Estimular os dirigentes das empresas a declarar em relatórios anuais os mecanismos de controle interno, incluindo aqueles que contribuem para prevenir o suborno;
- Incentivar a criação de departamentos de supervisão, independentes dos responsáveis pelo gerenciamento, tais como os comitês de auditoria das mesas diretoras e das mesas supervisoras;
- Estimular as empresas a oferecer canais de comunicação e proteção para as pessoas que não desejam violar os padrões éticos ou profissionais sob instrução ou pressão de superiores hierárquicos.

As orientações são ainda no sentido de que:

As atividades de controle interno devem ocorrer prioritariamente de forma preventiva, buscando identificar pontos críticos no fluxo das ações desempenhadas, de modo a evitar possíveis desvios na execução dos atos praticados. Essa linha de ação, contudo, não exclui verificações concomitantes ou, ainda, a posteriori, com o intuito de examinar a regularidade das ações desenvolvidas e apurar responsabilidades caso sejam identificadas incorreções.

Como exemplo de medidas preventivas, cabe citar os mecanismos de rotatividade de pessoal e de segregação de funções em atividades consideradas vulneráveis à corrupção. Outra medida relevante consiste no gerenciamento de riscos para identificação, análise, avaliação, monitoramento, revisão e comunicação de riscos relacionados à ocorrência de fraudes, subornos e outros atos de corrupção. (CGU; ETHOS, 2009, p.42-44)

Schmidt e Santos (2006, p.123), alertam que:

Normalmente, verifica-se que as entidades possuem uma grande preocupação com a criação de sistemas de controles internos que sejam eficazes na gestão de riscos organizacionais, porém, na maioria dos casos torna-se muito difícil o processo inverso, ou seja, a eliminação de controles em excesso ou ineficientes.

Os referidos autores advertem ainda que “A habilidade de eliminar controles não eficazes é tão importante quanto à habilidade de criá-los, considerando que os

controles devem auxiliar o processo de gestão e não burocratizar a operacionalidade de uma entidade.” (SCHMIDT; SANTOS, 2006, p.123).

4.5 A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE

Tinoco (2009, p.19) leciona que:

O registro, a acumulação, a mensuração, a avaliação, bem como a divulgação das atividades e operações das entidades, são feitos pela Contabilidade, desde há muito tempo, de forma sistemática, por meio das demonstrações contábeis.

O autor comenta, ainda:

Portanto, a Contabilidade tem papel fundamental na solução das dificuldades que as entidades de terceiro setor enfrentam neste momento. Vilanova (2004, p.10) propõe à Contabilidade auxiliar nessa tarefa: ‘a possibilidade da Contabilidade gerar informações que contribuam para uma adequada avaliação do resultado e do desempenho dessas organizações’.

Para Bettioli Júnior (2005, p.16 apud Silva, 2014), ‘[...] o benefício obtido pelos indivíduos por meio dos serviços prestados por essas entidades [...] chamam cada vez mais a atenção dos doadores de recursos e da sociedade [...], logo, elaborar demonstrações contábeis que possam colaborar para satisfazer essas necessidades torna-se indispensável’.

De acordo com Arruñada (2004⁴⁶, p.635), Bierstaker, Brody e Pacini (2006⁴⁷, p.550) e Yallapragada, Roe e Toma (2012⁴⁸, p.188) citados por Freitas et al. (2013, p.1),

Em suas pesquisas verificaram que os casos de fraudes ocorridos no meio corporativo, na primeira década de 2000, evidenciaram o uso da contabilidade, com técnicas complexas e engenhosas, com intuito de ludibriar o mercado com informações manipuladas nas demonstrações contábeis, revelando que as mesmas não cumpriram com sua fundamental função de reduzir a assimetria informacional entre os gestores da empresa e os interessados por informações confiáveis e relevantes. Também, não evidenciaram o controle adequado à preservação do patrimônio das organizações.

Dentre as fraudes corporativas, é importante destacar a opinião de Wells (2008, p.2) de que além de espionagem industrial e empresarial e manipulação de informações, às compras para benefício pessoal, pagamento de propinas e roubo de ativos, constituem-se, entre outros, meios ilícitos que causam danos à imagem e ao patrimônio da organização. Este está evidenciado diretamente na contabilidade.

⁴⁶ Arruñada, B. (2004). Audit Failure and the Crisis of Auditing. *European Business Organization Law Review*. V. 5 (4), p. 635-643.

⁴⁷ Bierstaker, J. L., Brody, R. G. & Pacini, C. (2006). Accountants’ Perceptions Regarding Fraud Detection and Prevention Methods. *Managerial Auditing Journal*, V.21 (5).

⁴⁸ Yallapragada, R., Roe, C. W. & Toma, A. G. (2012). Accounting Fraud, And White Collar Crimes In The United States. *Journal of Business Case Studies*. V. 8 (2), p. 187- 192, mar/apr.

Para Sá e Hoog (2007, p.24) “Conhecer como se praticam as fraudes é questão fundamental para um profissional de auditoria.” Segundo esses autores:

A contabilidade pode ser usada indevidamente para cometer a fraude. Nesse sentido, o profissional de contabilidade, especialmente o que se dedica à auditoria, perícia e controle, precisa conhecer a fraude, quer para defender-se contra ela, quer para proteger o seu cliente, quer como um compromisso social em relação a investidores no mercado de capitais.(SÁ; HOOG.2007, p.23).

Nesse sentido, asseveram, Sá e Hoog (2007, p.23, grifo do autor) que “Saber como se frauda é habilitar-se a avaliar as ‘possibilidades do acontecimento’ e para *‘identificar os indícios’*.”

Freitas et al. (2013, p.2), citam casos de empresas americanas e brasileiras em que a contabilidade foi utilizada para enganar o mercado com informações manipuladas nas demonstrações contábeis.

Como exemplos pode-se citar os casos de fraude detectados na contabilidade das empresas americanas Enron, Tyco, World Com, Xerox, Bristol Meyers Squibb, Merck e Global Crossing; européias: Parmalat e Cirio, e; brasileiras: Sadia, Aracruz, Banco Santos e Banco Panamericano.

Como se vê a contabilidade é de suma importância para a apuração de fraudes. Pois, se por uma lado é difícil localizar a fraude na contabilidade, por outro é quase impossível localizá-la sem a contabilidade.

Entretanto, haja vista a sua importância, a contabilidade enquanto ciência, não pode ficar estanca. Como leciona Tinoco (2009, p.33):

A contabilidade precisou e precisa constantemente dotar-se de conhecimentos, ferramentas, enfim, de todo um arcabouço conceitual, para bem poder responder a seus desideratos internos e externos (inclusive contabilizar adequadamente os recursos humanos, reconhecendo a importância que esses recursos têm para as entidades, pois sem eles não há produção, nem continuidade, nem resultado, nem ativos).

Segundo Santos e Silva (2008, p.35-46):

A contabilidade é vista como um sistema de informação formal e estruturado para demonstrar as origens dos recursos, e como eles foram aplicados, facilitando assim o aspecto da transparência e da *accountability*. Assim, surge a necessidade de utilização de ferramentas que promovam a transparência das ações. A contabilidade, pelo conjunto de informações quantitativas e qualitativas que contém, participa como protagonista nesse processo, fornecendo aos seus usuários informações e relatórios contábeis que tem por objetivo a evidência das operações realizadas pela organização.

Para Niyama e Silva (2008⁴⁹ apud Oliveira, Carneiro e Torres, 2011, p.65),

⁴⁹ NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

A contabilidade deve mostrar a preocupação com o trabalho social das entidades do terceiro setor, incluindo os atendimentos aos mais carentes e os benefícios à parcela menos favorecida. Afirmam ainda que a contabilidade é um importante parâmetro para que o doador de recursos avalie o impacto social promovido pela organização.

Do ponto de vista de Bettiol Júnior (2005⁵⁰ apud Oliveira, Carneiro e Torres, 2011, p.95):

O benefício obtido pelos indivíduos por meio dos serviços prestados por essas entidades chamam cada vez mais a atenção dos doadores de recursos e da sociedade. Portanto, elaborar demonstrações contábeis que possam colaborar para satisfazer essas necessidades é uma exigência.

O Conselho Federal de Contabilidade, de forma a tornar regras uniformes e específicas às entidades sem finalidades de lucro, vem editando normas técnicas específicas a essas organizações. Assim, os procedimentos de escrituração das transações praticadas pelas organizações do Terceiro Setor diferem dos utilizados pelas demais entidades jurídicas, apresentando assim terminologias e formas de contabilização diferentes das entidades de fins lucrativos. Tal fato foi disciplinado com as seguintes Normas: NBC T 10.4 – Fundações; NBC T 10.18 - Entidades Sindicais e Associações de Classe; NBC T 10.19 - Entidade sem finalidades de lucros; NBCT; e NBC T 19.4 – Subvenção e Assistência governamentais.

No ano de 2012, o Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução nº 1330/11 aprovou a Interpretação Técnica ITG 2002, com o objetivo de estabelecer critérios e procedimentos contábeis específicos para entidades do Terceiro Setor.

Para Olak e Nascimento (2010, p.40), “Inicialmente, não é possível admitir que uma organização, independente do porte, tenha apenas a escrituração ‘das receitas e despesas’. Hoje, é condição *sine qua non* que todas as entidades, com ou sem fins lucrativos, públicas ou privadas, pequenas ou grandes, tenham contabilidade.”

Como motivos para se manter a contabilidade, Olak e Nascimento (2010, p.40) apontam dois motivos básicos. Um, é a transparência, relativa à prestação de contas, ao Estado e outros usuários externos, e o outro é para dar suporte técnico para gerenciamento da organização.

Asseveram Olak e Nascimento (2010, p.40) que a contabilidade exerce papel fundamental, pois é através dela que se comprova o cumprimento das exigências legais,

⁵⁰ BETTIOL JÚNIOR, Alcides. **Formação e destinação do resultado em entidades do terceiro setor:** um estudo de caso. São Paulo, 2005. 116p. Dissertação (Mestrado), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. Disponível em:<www.fea.usp.br>. Acesso em 16 jan. 2010.

especialmente os requisitos para a Imunidade conforme os preceitos do Código Tributário Nacional.

Segundo Araújo (2008, p.5), “A necessidade de informações contábeis e auditoria para auxiliar na tomada de decisões, é a semelhança mais significativa entre as entidades do terceiro setor e a do setor privado.”

A importância da contabilidade é tamanha que, inclusive, foi um dos temas do “IV Seminário Internacional de Contabilidade Pública e o 5º Fórum Nacional de Gestão e Contabilidade Pública”, O qual reuniu entre os dias 25 e 27 de março de 2015, profissionais de contabilidade, representantes do Governo e ministros, dentre outros convidados em Belo Horizonte no Hotel Ouro (Contabilidade pública é aliada no combate à corrupção, 2015, p.12).

Para Coelho (2015, p.13), presidente do Conselho Federal de Contabilidade “Não é surpresa o fato de a sociedade exigir mais transparência nos gastos das finanças públicas e nas ações de governo. É natural, em uma sociedade informada, que os cidadãos exijam respostas.” E, com muita propriedade e clareza leciona:

Somos hoje meio milhão de profissionais de contabilidade no Brasil, verdadeiros aliados contra a corrupção. A razão é simples. A ciência por nós estudada é uma ferramenta com vastos recursos de transparência à disposição da gestão pública e privada. Temos uma responsabilidade evidente no combate às fraudes, falsificação e alteração indevida de registros e documentos. Tamanha responsabilidade nos obriga a adotar uma postura de vigilância durante todo o registro do fato contábil, o que nos torna agentes de proteção da sociedade.

Os procedimentos de escrituração nas organizações do Terceiro Setor são regidos pelos Princípios de Contabilidade e foram disciplinados pelas Normas Brasileira de Contabilidade (NBC T 10.4 - Fundações e NBC T 10.19 - Entidade sem finalidades de lucros).

Conforme o CFC (2008, p.60), as Demonstrações Contábeis preparadas para as Entidades de Interesse Social devem: fornecer informações de forma regular e tempestiva; possibilitar o acesso do usuário da informação aos objetivos, à estrutura e às atividades executadas pelas entidades; e possibilitar ao usuário uma apreciação das transações realizadas durante o exercício social das Entidades de Interesse Social, bem como uma posição contábil ao final do exercício contábil.

4.5.1 Da Contabilização da Gratuidade e dos Benefícios Tributários

A característica principal de uma entidade sem fins lucrativos é o oferecimento de serviços de interesse social sem a contraprestação financeira (CFC, 2008, p.67). Vale dizer, de forma gratuita. Pelo menos de forma direta, pois para isso recebem do Estado, benefícios fiscais através de imunidade e de isenções fiscais.

No campo da educação, a concessão de bolsas de estudos, é exemplo de gratuidade.

Na área da saúde, fundações hospitalares, oferecem atendimentos gratuitos.

No campo da Assistência Social (Saúde), a distribuição de alimentos, cobertores, vestimentas, medicamentos e etc., são exemplos de gratuidade.

Acerca de gratuidade, é importante observar as orientações contidas no Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social (CFC, 2008, p.67), dentre as quais, vale destacar:

De forma geral, uma das atividades mais significativas das Entidades de Interesse Social é a prestação de serviços de interesse social à coletividade, sem a finalidade lucrativa. Nesse sentido, essas entidades devem prestar serviços sem contrapartida financeira, em contraposição à idéia do lucro. São exemplos de gratuidade a prestação de serviço não-oneroso, a concessão de bolsas de estudo, a distribuição de cestas básicas, a doação de roupas e medicamentos à população carente, entre outros. A existência de uma contrapartida financeira para fazer jus ao benefício descaracterizaria a gratuidade.

No tocante a importância da contabilização da gratuidade, de forma a não deixar dúvidas, o referido manual, assim orienta,

Para algumas Entidades de Interesse Social, o registro contábil da gratuidade é de fundamental importância. Entretanto, a atribuição monetária a esses eventos é difícil, porém essencial. Conforme a Resolução CFC nº 774/94, 'O atributo quantitativo refere-se à expressão dos componentes patrimoniais em valores, o que demanda que a contabilidade assumira posição sobre o que seja 'Valor'. Pelas características de gratuidade, que é um evento ofertado pela entidade de maneira não-onerosa, pode existir dificuldade de fazer atribuição do valor monetário.
(CFC, 2008, p.67)

Como se pode observar, a orientação reconhece que embora seja difícil a valoração monetária, o registro contábil da gratuidade, é de fundamental importância, para algumas Entidades de Interesse Social.

Outra orientação importante trazida pelo manual é a que alerta para não considerar descontos financeiros como gratuidade, uma vez que na gratuidade, não está

presente a possibilidade de realização financeira do direito enquanto que no perdão ao devedor, pela concessão do desconto financeiro essa possibilidade existiu.

Há que considerar ainda, segundo orientações do manual (CFC, 2008, p.69), no que se refere à contabilização do benefício da renúncia fiscal, da necessidade do registro contábil para que a informação seja evidenciada nas demonstrações contábeis.

4.5.2 Dos Benefícios Fiscais concedidos às Entidades Sociais

A legislação brasileira, reconhecendo a importância das Entidades de Interesse Social, concede a essas, tratamento diferenciado, principalmente quando relacionado com procedimentos de tributação que visam conceder benefícios por meio da renúncia fiscal.

Conforme o artigo 150 da Constituição Federal do Brasil de 1988 a imunidade Tributária é concedida às entidades sociais, nos seguintes termos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI - instituir impostos sobre:

[...]

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; (grifo meu).

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.(BRASIL, 1988).

Esse artigo repete o normativo expresso no artigo 9º do Código Tributário Nacional, lei Complementar nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Portanto, nesse sentido não houve inovação constitucional, mas apenas recepção de norma já consagrada.

É importante registrar que além dos requisitos constitucionais, a entidade, deverá atender, ainda, os requisitos contidos no art. 14, incisos I, II e III, do Código Tributário Nacional:

Art. 14. O disposto na alínea e do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos. (BRASIL, 1966).

No caso das instituições de educação ou de assistência social, a Lei Federal nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, ao tratar sobre imunidade, preceitua conforme os artigos 12 e 13:

Art.12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos. [...]

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;

b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;

d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;

e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

[...]

Art. 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, relativamente aos anos-calendários em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais. (BRASIL, 1997).

No tocante à isenção de imposto de renda da pessoa jurídica e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) para as entidades sem finalidade de lucro, a referida lei no art. 15, assim dispõe:

Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.

§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14. (BRASIL, 1997)

Quanto ao reconhecimento e à suspensão do direito à isenção de contribuição social, foi editada a lei Federal nº 12.101/2009 que em seu artigo 31, assim previu:

Art. 31. O direito à isenção das contribuições sociais poderá ser exercido pela entidade a contar da data da publicação da concessão de sua certificação, desde que atendido o disposto na Seção I deste Capítulo.

Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.

§ 1º Considerar-se-á automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito na forma deste artigo, devendo o lançamento correspondente ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa.

§ 2º O disposto neste artigo obedecerá ao rito do processo administrativo fiscal
(BRASIL, 2009).

Como se vê no dispositivo legal acima, a manutenção do benefício tributário depende (como não poderia ser diferente em se tratando de legislação tributária) do cumprimento de obrigações acessórias e da manutenção das condições iniciais que permitiram a concessão, sob a pena de recolher todos os tributos devidos a partir do exercício da ocorrência do não atendimento de requisito legal, conforme a art. 31 da Lei 12.101/09.

Dentre as principais obrigações tributárias acessórias, há que se destacar a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ); Relação Anual de Informações Sociais (RAIS); Declaração do Imposto Retido na Fonte (DIRF); Declaração de Débitos e Créditos Federais (DCTF) e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sócios (DACON).

Segundo consta no Manual de Procedimentos Contábeis Para Fundações e Entidades de Interesse Social,

As instituições de educação abrangidas pela imunidade são aquelas que prestam serviços educacionais de ensino fundamental, médio ou superior, observados os arts. 206 e 209, incisos I e II, da Constituição Federal. Essas instituições podem ser pessoas jurídicas tanto na forma de associação como de fundação. Cabe ressaltar que desde a vigência no atual Código Civil brasileiro não é mais possível instituir fundação para fins de educação. Quanto às instituições de assistência social, deve-se interpretar o termo 'assistência social' em sentido amplo. Assim, estão abrangidas as instituições de saúde, previdência e assistência social propriamente ditas.(CFC, 2008)

Quanto aos tributos, objetos de imunidade, o Caderno de Procedimentos Aplicáveis à Prestação de Contas das Entidades do Terceiro Setor (Fundações), emitido pelo Conselho Federal de Contabilidade (2008, p. 63), no quadro 01, o rol de “tributos objetos imunidade por competência tributária” são:

Quadro 1 – Competência Tributária – Federal, Estadual e Municipal

FEDERAL	ESTADUAL	MUNICIPAL
Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer Natureza (IR)	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)	Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)
Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)
Imposto Territorial Rural (ITR)	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis ou Doação de Bens e Direitos (ITCD)	Imposto sobre Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis (ITBI)
Imposto sobre Importação (II)		
Imposto sobre Exportação (IE)		
Contr. à Previdência Social (INSS)		

Fonte: CFC (2008, p. 63)

Conforme Paes (2010, p. 797), “Embora não conste na tabela cima, o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF) também é passível de imunidade para as entidades de Educação e Assistência Social.”

As imunidades referem-se, portanto, ao patrimônio, às rendas recebidas e aos serviços prestados relacionados às finalidades das Fundações privadas e não se aplicam a outras ocorrências cujo fato gerador seja diferente dos citados, como, por exemplo, multas e taxas.

No tocante à Contribuição previdenciária do INSS (Patronal, para o Financiamento da Seguridade Social - CONFINS, para o PIS/PASEP, para o Salário-Educação e Social para o Lucro Líquido - CSLL), essa, foi regulada pela Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, acrescentando, além dos diversos itens mencionados, os requisitos:

[...]

- c) apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS);
- d) mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;
- e) não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

- f) conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;
- g) cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;
- h) apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Em face dos benefícios fiscais elencados, as fundações privadas que atendem aos requisitos legais de enquadramento poderão usufruir de relevantes incentivos tributários para o exercício de sua atividade, gerando uma redução de receita pública tributária que impõe rigorosa fiscalização de suas atividades.

De acordo com a lei nº 12.101/2009, para a obtenção de benefícios fiscais, faz-se necessária a obtenção de títulos concedidos por órgãos governamentais. Dentre eles:

- a) título de Utilidade Pública Federal, conferida pelo Ministério da Justiça; Nos âmbitos municipal e estadual também são expedidos Títulos de Utilidade Pública. Cada município e estado possui legislação própria que regulamenta a concessão de tais títulos.
- b) registro de Entidade Beneficente de Assistência Social, é o registro concedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, que poderá ser requerido por qualquer entidade, sem fins lucrativos que atendam os requisitos da lei.
- c) certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, concedido a entidades beneficentes de assistência social que atendam os requisitos da lei (8742/93).

Conforme o Manual de Procedimentos Contábeis Aplicados Para Fundações e Entidades de Interesse Social, 2008, editado pelo CFC, os principais benefícios são: a isenção da Cofins e da cota patronal do INSS e a obtenção do certificado do CNAS atendidos os demais requisitos.

Segundo, Olak e Nascimento (2010, p.99),

Oferecer serviços gratuitos à sociedade é condição essencial à maioria das entidades de fins não econômicos, especialmente as beneficentes de assistência social. Em termos contábeis, o sistema deve ser construído de forma a poder gerar relatórios que possam ser compreensíveis e úteis aos diversos tipos de usuários, internos e externos.

No caso das entidades declaradas pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) como beneficentes de assistência social, essas são obrigadas, por força de lei, para receberem a certificação, a comprovarem que aplicam, em gratuidade, pelo

menos 20% (vinte por cento) da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita de aplicações financeiras, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, em montante nunca inferior à isenção de contribuições sociais usufruídas (Resolução nº 177 de 2000, art.3º). O certificado fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) habilita a instituição a requerer a isenção das contribuições previdenciárias de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei Federal nº 8.212/1º991. Logo, há uma obrigação legal de que a gratuidade seja demonstrada nos demonstrativos contábeis.

De forma expressa a Resolução nº 66/2003 do CNAS, assim prevê:

As demonstrações contábeis das entidades que pleiteiam a concessão ou a renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social devem observar estritamente as resoluções expedidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, especialmente os Princípios Fundamentais de contabilidade (PFC) e as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), sendo vedada a aplicação de qualquer outro entendimento que não esteja em conformidade com as citadas normas, sob pena de indeferimento do pedido.

Como se vê a Constituição Federal e a legislação infraconstitucional ditaram requisitos para a concessão de imunidade e de isenção tributária. Dessa forma, pode-se concluir que as entidades sociais que praticam fraudes com desvios de suas finalidades essenciais não estão amparadas pelo benefício da imunidade fiscal e, portanto estão sujeitas ao pagamento de impostos como as demais entidades.

4.5.3 A Importância da Prestação de Contas (accountability)

Silva (2014) em artigo intitulado “Contabilidade do terceiro setor: um mercado amplo e diversificado” tece importantes informações sobre o terceiro setor, tendo-se a destacar:

Organizações do Terceiro Setor encontram dificuldades em conseguir recursos por não demonstrarem transparência em suas atividades. Para preencher esta lacuna, o profissional da Contabilidade deve atuar com competência técnica e propor soluções.

No Brasil, o terceiro setor tem crescido a cada dia e, logo, suas obrigações contábeis e fiscais também têm sido aprimoradas para fiscalizar e acompanhar todas as movimentações dessas instituições.

Segundo o conselheiro do CRCSP, Marcelo Roberto Monello, as regras do Terceiro Setor são muito complexas. ‘Nesse setor, temos de encarar todas as empresas com alto grau de profissionalização já que as normas são idênticas para pequenas, médias e grandes. Outro aspecto a ser observado como

essência do Terceiro Setor é a questão ética. A falta de ética nos negócios e na vida profissional propicia a exclusão social. Não se pode admitir, nesse ambiente de sustentabilidade social, situação oposta à inclusão⁵¹.

Para essas entidades, ser idônea não basta. Elas têm de deixar clara essa idoneidade, sendo transparentes e prestando contas ao público interno e externo. “O ideal é espelhar, nas demonstrações contábeis da empresa, todas as informações detalhadas, formas de gestão, relação público/privada, desde a apresentação das origens até a aplicação efetiva dos recursos arrecadados”, diz Monello. “O profissional da Contabilidade precisa estar bem inteirado sobre a organização, pois a divergência de informações conduz à má interpretação e pode causar prejuízos, como perda de isenções, parcerias, confiabilidade e credibilidade”, ressalta.

Marcovitch (1997⁵¹, p.121 apud Olak e Nascimento 2010, p.20) ao discorrer sobre a prestação de contas à sociedade, assevera, que:

Por desempenhar função de interesse público, espera-se que a organização do terceiro setor cultive a transparência quanto ao seu portfólio de projetos e, também, quanto aos resultados obtidos e os recursos alocados. O diagnóstico *ex-ante* e a avaliação *ex-post* constituem instrumentos determinantes para o êxito e o apoio a ser obtido em iniciativas futuras. Nesse sentido, a preparação de relatórios de avaliação, e a sua disseminação constituem importantes instrumentos de comunicação com a sociedade.

No entendimento de Olak e Nascimento (2010, p.21):

As palavras de Marcovith, sem grifo no original, evidenciam claramente pelo menos três elementos caracterizadores de uma nova postura gerencial e de controle aplicados às entidades sem fins lucrativos, aqui denominadas de terceiro setor: transparência (accountability), relatórios de avaliação (desempenhos) e instrumentos de comunicação (relatórios contábeis). Nesse contexto, é oportuno questionar de que forma a contabilidade, definida como ‘o método de identificar, mensurar e comunicar informação econômica e financeira, a fim de permitir decisões e julgamentos adequados por parte dos usuários’ (IUDICIBUS, 1993, p.24), poderia gerar relatórios de modo a alcançar os usuários das informações contábeis das ESFL.

Nakagawa (1987, p.17 apud Olak e Nascimento 2010, p.21) define o termo *accountability* como sendo a obrigação de prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poderes.

Para Olak e Nascimento (2010, p.21) “Em termos gerais, têm-se, de um lado, os provedores dos recursos (entidades governamentais e não governamentais e a sociedade como um todo) ‘delegando’ seus poderes, e, de outro, a administração da entidade, a quem tais poderes são delegados.”

Assentam, ainda, Olak e Nascimento (2010, p.21):

A ‘delegação’ de tais poderes, ocorre, via de regra, quando a sociedade contribui com estas entidades através do pagamento de uma infinidade de impostos ao Estado (subventores destas entidades) ou mesmo diretamente na

⁵¹ Não consta referência de Marcovitch em Olak e Nascimento (2010).

forma de doações pecuniárias, doação de bens, serviços prestados gratuitamente, ou, ainda, quando paga por algum tipo de serviço por elas prestado.

Olak e Nascimento (2010), acerca da necessidade de fiscalização de associação sem fins lucrativos, mencionam a opinião de Custódio (1972, p.114, grifos do autor):

Tendo em vista a multiplicação de associações em todos os setores, umas bem intencionadas em suas finalidades, outras de objetivos duvidosos, uma vez que, sob a aparência de *altruísmo*, *educação*, *assistência social*, desempenham tão somente atividades de interesse particular, ocasionando frequentemente *abusos* prejudiciais ao erário, necessário se torna o incremento da fiscalização dos seus atos por parte do Estado.

Os referidos autores registram a opinião da autora, a qual, de forma clara assevera:

O sistema de fiscalização diante das entidades pleiteantes da imunidade, frequentemente, superficial, baseando-se simplesmente nos dados apresentados de forma abstrata, sem se realizar um exame mais concreto da realidade prática [...] assim no sentido de salvaguardar os interesses públicos e, conseqüentemente, os interesses sociais, a interferência da Administração perante as associações, que invocam a imunidade, deve ser incrementada através de seus órgãos competentes, tornando-se imprescindível a severa fiscalização de forma contínua e direta sobre os seus atos, suas prestações de contas e seus reais serviços prestados à coletividade. (CUSTÓDIO, 1972, p.114).

Segundo Olak e Nascimento (2010, p.22), por muitos motivos, as entidades sem fins lucrativos no Brasil não cultivam a transparência. Entretanto, segundo Falconer (1999, p.81 apud Olak e Nascimento, 2010, p.22), este cenário tende a mudar. Falconer (1999⁵², p.81 apud Olak e Nascimento, 2010, p.22), lembra que, “Em um contexto onde as organizações passam a competir de forma mais direta por recursos públicos e privados, deverá ser com a capacidade de demonstrar posições claras e resultados concretos que as organizações conseguirão se destacar.”

De acordo com Olak e Nascimento (2010, p.22) “Nesse sentido, a transparência tende a estabelecer-se como estratégia competitiva.”

Assentam, Olak e Nascimento (2010, p.21) que:

Por outro lado, a falta de transparência é, algumas vezes, proposital, no sentido de ‘encobrir’ escândalos envolvendo alguns gestores inescrupulosos, mal intencionados que se aproveitam da frouxidão da nossa legislação ou mesmo usufruindo dos benefícios fiscais concedidos a entidades que de filantrópicas só tem o nome. Trata-se, nesse caso, da ‘píantropia’, neologismo já encontrado até mesmo em documentos técnicos.

⁵² Não consta a referência de Falconer em Olak e Nascimento (2010).

Os referidos autores alertam:

É notório que muitas entidades realmente merecem isenção – não só previdenciária, mas também do Imposto de Renda e Contribuições Sociais -, tendo em vista seu caráter autenticamente filantrópico. Mas fato inegável é que há ‘joio no meio do trigo’, entidades que obtêm polpidos lucros por trás da fachada de filantropia, à custa do contribuinte.(OLAK; NASCIMENTO, 2010, p.22)

Acerca da necessidade de prestação de contas, Olak e Nascimento (2010, p.23), registram que:

Um importante instrumento de transparência na gestão das entidades sem fins lucrativos é a prestação de contas através de relatórios da administração. Esses relatórios são, normalmente, compostos por elementos que identificam aspectos históricos da instituição, missão e objetivos, dados estatísticos, evolução, atividades desenvolvidas no período, principais administradores, descrição de convênios, parcerias e contratos, pessoas atendidas, planejamento para a gestão do período seguinte etc. Também integram esses relatórios algumas demonstrações contábeis e as respectivas notas explicativas, além do parecer de auditores independentes.

4.6 DO PAPEL DO MINISTÉRIO PÚBLICO

Segundo o Conselho Nacional do Ministério Público (2015),

O Ministério Público (MP) é um órgão de Estado que atua na defesa da ordem jurídica e fiscaliza o cumprimento da lei no Brasil. Na Constituição de 1988, o MP está incluído nas funções essenciais à justiça e não possui vinculação funcional a qualquer dos poderes do Estado. Independente e autônomo, o MP tem orçamento, carreira e administração próprios. Considerado o fiscal das leis, o órgão atua como defensor do povo. É papel do MP defender o patrimônio nacional, o patrimônio público e social. O que inclui o patrimônio cultural, o meio ambiente, os direitos e interesses da coletividade, especialmente das comunidades indígenas, a família, a criança, o adolescente e o idoso. O MP atua também na defesa dos interesses sociais e individuais indisponíveis e no controle externo da atividade policial. Desta forma, o órgão trata da investigação de crimes, da requisição de instauração de inquéritos policiais, da promoção pela responsabilização dos culpados, do combate à tortura e aos meios ilícitos de provas, entre outras possibilidades de atuação. Os membros do MP têm liberdade de ação tanto para pedir a absolvição do réu quanto para acusá-lo. A organização do MP no Brasil está dividida entre o Ministério Público da União (MPU) e o Ministério Público dos Estados (MPE). O MPU compreende os ramos: Ministério Público Federal (MPF); Ministério Público do Trabalho (MPT); Ministério Público Militar (MPM) e Ministério Público do Distrito Federal e Territórios (MPDFT). O MPE possui unidades representativas em todos os Estados.

Conforme o art.107 da Constituição do Estado do Rio Grande do Sul (1989):

Art. 107. O Ministério Público é instituição permanente, essencial à função jurisdicional do Estado, incumbindo-lhe a defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis.

4.6.1 No Velamento de Fundações Privadas

Conforme o art.66 do Código Civil Brasileiro (BRASIL, 2002), “Velará pelas fundações o Ministério Público do Estado onde situadas”.

De acordo com o STF (RE 44.384-SP, publicada na Revista dos Tribunais, v.299, p.735 e seguintes), velar pelas fundações, “Significa, exercer toda atividade fiscalizadora, de modo efetivo e eficiente, em ação contínua e constante, a fim de verificar se realizam os seus órgãos dirigentes proveitosa gerência da fundação, de modo a alcançar, da forma mais completa, a vontade do instituidor.”

Conforme o Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social, 2008, editado pelo Conselho Federal de Contabilidade,

Entre as atividades relacionadas ao velamento pelo Ministério Público está o acompanhamento do processo de criação e constituição da fundação, quanto ao cumprimento de todos os requisitos legais necessários, bem como aqueles não-expressos em lei, ou seja, o velamento da fundação pelo Ministério Público inicia-se antes mesmo de sua existência propriamente dita. A ação contínua e constante do Ministério Público envolve o acompanhamento das alterações estatutárias, o comparecimento às reuniões deliberativas, exame de prestações de contas anuais e acompanhamento das atividades em geral, quanto ao cumprimento das finalidades estatutárias. O Ministério Público, finalmente, acompanhará todo o processo de extinção da fundação, cabendo-lhe, inclusive, propor ação civil de extinção. Além da extinção judicial, normalmente precedida de inquérito civil público, a mais comum é a extinção administrativa, deliberada de acordo com a previsão em estatuto e acompanhada pelo Ministério Público.

O Código de Processo Civil (BRASIL, 1973), nos seus artigos n.ºs. 1.199 a 1.204, normatiza a atuação do Ministério Público no que tange à aprovação dos estatutos, suas posteriores alterações e na extinção das fundações.

Segundo, consta na página do Ministério Público do Rio Grande do Sul,

No Rio Grande do Sul, o Decreto n.º 7.798 de 19 de maio de 1939 regulou a fiscalização das fundações privadas pelo Ministério Público, determinando que tais instituições deveriam apresentar, à época, ao Procurador-Geral do Estado em 90 dias, prova de seu regular funcionamento.

O mesmo diploma legal determina que as fundações remetam anualmente seus balanços, as cópias de atas de assembleias que nomearem diretores ou administradores, além de requererem licença prévia para a venda de seus bens imóveis e a constituição de ônus reais sobre os mesmos.

O citado Decreto, estabelece que as infrações às suas disposições constitui falta grave dos administradores, autorizando o Ministério Público a promover a cassação do respectivo mandato.

Posteriormente a Lei 6.535, de 31 de janeiro de 1973, primeira Lei Orgânica do Ministério Público, em seu artigo 25 VII, atribuiu ao Procurador-Geral de Justiça na Curadoria de Fundações, a missão de fiscalizar e inspecionar as fundações.

A lei Estadual n.º 6.969, de 31 de dezembro de 1975, criou o cargo de Procurador de Fundações. Com base no disposto nas duas últimas leis acima citadas, o Procurador-Geral de Justiça, através da Portaria 533/78, de 05 de

setembro de 1978, disciplinou a atuação da Curadoria e da Procuradoria de Fundações.

Após, a Lei Estadual nº 7.669, de 17 de junho de 1982, nova Lei Orgânica do Ministério Público por sua vez, instituiu a Procuradoria de Fundações e em seu art. 19 definiu que sua direção se daria por um Procurador de Justiça escolhido livremente pelo Procurador-Geral de Justiça, competindo-lhe a elaboração de pareceres pertinentes a qualquer assunto sobre fundações, além de auxiliar o Procurador-Geral na aprovação de estatutos, nas suas alterações, na elaboração da venda de bens imóveis na constituição de ônus sobre os mesmos e, ainda, na homologação da aprovação das contas das fundações. A citada lei, em seu art. 30, VII, e seus números, atribui aos Promotores de Justiça, Curadores de Fundações, dentre outras funções, fiscalizar e inspecionar as fundações e, especialmente, examinar a suficiência dos bens dotados para constituição da fundação; promover a remoção dos administradores das fundações no caso de negligência ou prevaricação, e a nomeação de quem o substitua; a notificação para a apresentação de suas contas; a promoção do sequestro dos bens fundacionais, ilegalmente alienados, e as ações necessárias à anulação dos atos praticados sem a observância das prescrições legais ou estatutárias; zelar pelas fundações e officiar nos processos que lhes digam respeito, além de exercer outras atribuições que lhes sejam conferidas em lei ou regulamento.

4.6.2 Frente a denúncias de fraudes

Nos termos do art. 127 da Constituição Federal, o Ministério Público é uma instituição permanente, essencial à função jurisdicional do Estado, incumbindo-lhe a defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis.

Consoante os termos da lei estadual nº 7.669, de 17 de junho de 1982, em seu art. 30, é atribuído aos Promotores de Justiça, Curadores de Fundações, dentre outras funções, fiscalizar e inspecionar as fundações e, especialmente, examinar a suficiência dos bens dotados para constituição da fundação; promover a remoção dos administradores das fundações no caso de negligência ou prevaricação, e a nomeação de quem o substitua; a notificação para a apresentação de suas contas; a promoção do sequestro dos bens fundacionais, ilegalmente alienados, e as ações necessárias à anulação dos atos praticados sem a observância das prescrições legais ou estatutárias; zelar pelas fundações e officiar nos processos que lhes digam respeito, além de exercer outras atribuições que lhes sejam conferidas em lei ou regulamento.

Assim, o Ministério Público ao tomar conhecimento de denúncias ou de indícios de fraudes praticadas contra fundações, deve iniciar a investigação com o objetivo de identificar eventuais infratores (responsáveis) e apurar as fraudes praticadas, colhendo provas para oferecer a denúncia judicial. Como ensina Ferreira Neto (2011, p.25), “È com o oferecimento da denúncia pelo promotor de justiça e o seu recebimento

pelo juiz de direito, há consequente ação penal, que é precedida por investigações preliminares.”

4.7 DAS ATRIBUIÇÕES DOS TRIBUNAIS DE CONTAS

Consoante os artigos 70 e 71 da Constituição da República Federativa do Brasil (BRASIL, 1988):

Art.70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

[...]

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

Na União a fiscalização de recursos públicos é também atribuição da Controladoria Geral da União conforme o decreto nº 5.683 de 24 de janeiro de 2006.

E o parágrafo único desse decreto, em perfeita consonância com a Constituição Federal, não deixa dúvidas quanto à obrigação de prestar contas, ao prever que “Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumia obrigações de natureza pecuniária.”

No art.71 constou a quem compete o controle externo, onde se lê: “O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete [...]”

Olak e Nascimento (2010, p.15), asseveram que:

A lei nº 8.958 que dispõe sobre as relações entre as instituições de ensino superior e de pesquisa científica e tecnológica e a fundação de apoio, estabeleceu rígidos mecanismos de controle, sobretudo pelo Tribunal de Contas da União e exigiu, como condição de funcionamento, o prévio registro e credenciamento dessas fundações no Ministério da Educação e no Ministério da Ciência e Tecnologia.

Na Constituição do Estado do Rio Grande Do Sul, a previsão também constou nos artigos 70 e 71 como segue:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e dos órgãos e entidades da administração direta e indireta, e de quaisquer entidades constituídas ou mantidas pelo Estado, quanto à legalidade, legitimidade, moralidade, publicidade, eficiência, eficácia, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas, será exercida pela Assembleia Legislativa mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada um dos Poderes, observado o disposto nos arts. 70 a 75 da Constituição Federal. (Vide Lei Complementar n.º11.299/98).

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física, jurídica ou entidade que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos pelos quais o Estado responda, ou que, em nome deste, assuma obrigações de natureza pecuniária.

Art. 71. O controle externo, a cargo da Assembleia Legislativa, será exercido com auxílio do Tribunal de Contas, ao qual compete, além das atribuições previstas nos arts. 71 e 96 da Constituição Federal, adaptados ao Estado, emitir parecer prévio sobre as contas que os Prefeitos Municipais devem prestar anualmente.

De acordo com Valtuir Pereira Nunes (2015) em entrevista ao jornal ABC de Domingo (COMO Combater a Corrupção, 2015) “Os mecanismos para coibir os atos de corrupção em órgãos públicos existem e são atuantes. O grande problema, aponta, é que um órgão como o TCE em geral só consegue atuar sobre atos de corrupção já consumados.”

Segundo, Nunes (2015), só se consegue apurar 4% dos casos de irregularidades públicas e explica: “Nós somos poucos e precisamos atuar por amostragem”.

Para Nunes (2015), “o combate efetivo ao ilícito depende da atuação mais eficiente dos órgãos de controle internos das instituições e da maior integração entre os órgãos de controle.”

4.8 LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO

A lei Federal nº 12527 de 18 de novembro de 2011 “Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências.”

Por meio dessa lei restou à obrigatoriedade das pessoas jurídicas e físicas que recebem ou administrem recursos públicos de darem publicidade à utilização dos recursos por meio da internet. Aliás, como já previsto no artigo 5º da Constituição Federal de 1988 que trata dos princípios constitucionais. Neste caso, o da publicidade.

O artigo segundo não deixa dúvidas sobre a inclusão das entidades privadas como se vê na leitura que vale transcrever:

Art. 2º Aplicam-se as disposições desta Lei, no que couber, às entidades privadas sem fins lucrativos que recebam, para realização de ações de interesse público, recursos públicos diretamente do orçamento ou mediante subvenções sociais, contrato de gestão, termo de parceria, convênios, acordo, ajustes ou outros instrumentos congêneres.

Parágrafo único. A publicidade a que estão submetidas as entidades citadas no **caput** refere-se à parcela dos recursos públicos recebidos e à sua destinação, sem prejuízo das prestações de contas a que estejam legalmente obrigadas.

4.9 LEI ANTICORRUPÇÃO

A lei nº 12.846 de 1º de agosto de 2013 regulamentada pelo Decreto nº 8.420 de 18 de março de 2015, dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional e estrangeira, e dá outras providências.

O artigo 1º da lei assim consignou:

Art.1º Esta lei dispõe sobre a responsabilização objetiva administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira.

Parágrafo único: Aplica-se o disposto nesta Lei às sociedades empresárias e às sociedades simples, personificadas ou não, independentemente da forma de organização ou modelo societário adotado, **bem como a quaisquer fundações, associações de entidades** (grifo nosso) ou pessoas, ou sociedades estrangeiras, que tenham sede, filial ou representação no território brasileiro, constituídas de fato ou de direito, ainda que temporariamente.

Acerca dessa lei é interessante ler a opinião do Promotor de Justiça, Dr. Vinícius de Melo Lima (2015, p. 24-27), em artigo intitulado “Corrupção e direitos fundamentais uma compreensão hermenêutica sobre a lei anticorrupção-lei 12846/2013”, o qual assim se pronunciou:

Os atos lesivos à administração pública são definidos como todos aqueles praticados pelas pessoas coletivas que atentem contra o patrimônio público, contra princípios da administração pública ou contra os compromissos internacionais assumidos no Brasil (artigo 5º), sendo que a lei estabelece um rol de situações possíveis de responsabilização, tais como fraudes em licitações e contratos administrativos, corrupção, utilização indevida de interpostas pessoas naturais ou jurídicas (“testas de ferro”), além de atos

voltados a dificultar a investigação ou fiscalização por parte dos órgãos de controle.

Dentre as sanções administrativas, a lei prevê a imposição de multa de 0,1% até 20% do faturamento bruto da pessoa coletiva (nunca inferior à vantagem auferida pela empresa) e a publicação extraordinária da decisão condenatória, sendo que, dentre outros critérios a serem adotados, situa-se a “existência de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta no âmbito da pessoa jurídica”. Noutras palavras, empresta-se relevo à criação, no interior das pessoas coletivas, de mecanismos de compliance, ou seja, de programas de cumprimento de medidas e detecção de patologias corruptivas. (LIMA, 2015, p.24-26)

4.10 CRCRS APOIA PROJETO “10 MEDIDAS CONTRA A CORRUPÇÃO”

De acordo com a matéria CRCRS Apoia Projeto “10 Medidas contra a Corrupção”:

O CRCRS está engajado na campanha ‘10 Medidas Contra a Corrupção’, encabeçada pelo Ministério Público Federal. O lançamento estadual ocorreu em 18 de agosto, na sede da Procuradoria Regional da República da 4ª região, quando o procurador da República Deltan Dallagnol, coordenador da Força Tarefa da Operação Lava-Jato, no Paraná, expôs o projeto. O evento contou com a presença do Vice-presidente de Relações Institucionais do CRCRS, Pedro Gabriel Kenne da Silva.

Em sua explanação, o procurador apontou alguns dados referentes à Operação Lava-Jato, como, por exemplo: em um ano da operação, em Curitiba, foram apuradas 20 denúncias contra 103 pessoas; do montante de dinheiro desviado, foram devolvidos 850 milhões de reais; o pagamento de propina chega a 6,2 bilhões de reais; Dallagnol declarou que a corrupção é endêmica e é considerada um crime. ‘Corrupção e impunidade estão intimamente vinculadas’, assegurou.

Citou que o projeto sobre as ‘10 Medidas Contra a Corrupção’ é composto por 20 anteprojetos de lei baseados em três eixos: prevenção, punição e recuperação do dinheiro desviado e fim da impunidade. O projeto, com suas estratégias de enfrentamento e aprimoramento da legislação de combate à corrupção está detalhado em www.10medidas.mpf.mp.br.

Conheça as 10 Medidas Contra a Corrupção

- 1) prevenção à corrupção, transparência e proteção à fonte de informação
- 2) criminalização do enriquecimento ilícito de agentes públicos
- 3) aumento das penas e crime hediondo para corrupção de altos valores
- 4) aumento da eficiência e da justiça dos recursos no processo penal
- 5) celeridade nas ações de improbidade administrativa
- 6) reforma no sistema de prescrição penal
- 7) ajustes nas nulidades penais
- 8) responsabilização dos partidos políticos e criminalização do caixa 2
- 9) prisão preventiva para evitar a dissipação do dinheiro desviado
- 10) recuperação do lucro derivado do crime

(Revista do CRC RS, 2015, n.24, p.20)

4.11 TIPOS DE FRAUDES E IRREGULARIDADES VERIFICADAS NAS FUNDAÇÕES PRIVADAS CONFORME AS NOTÍCIAS EM JORNAIS E SÍTIOS DA INTERNET

Os tipos de fraudes e Irregularidades aqui apontados são os que foram noticiados em jornais e sítios na internet, conforme segue:

4.11.1 Fundação Universidade de Cruz Alta – UNICRUZ (2005)

Conforme notícia (PRESOS gestores da Universidade de Cruz Alta, 2005) as suspeitas de irregularidades na Fundação Universidade de Cruz Alta – Unicruz são as que seguem:

Ação sem precedentes desarticulou grupo que agia na Unicruz. Detidos foram levados à Promotoria e após encaminhados ao presídio.

CRIMES

A continuidade das investigações apurou crimes contra a ordem tributária, de estelionato, lavagem de dinheiro, apropriações indébitas, desvio de recursos e falsidade ideológica na Fundação Universitária que não pagava seus tributos e, inclusive, foi multada severamente pela Receita Federal. Seus gestores também retiraram dos cofres da instituição uma absurda cifra para a aquisição de créditos pertencentes a terceiros. Os desfalques aos cofres da Fundação são expressivos e foram praticados sem qualquer escrúpulo e menor preocupação para com o momento de crise financeira enfrentado pela Unicruz.

EMPRÉSTIMOS

A investigação apurou que os implicados utilizaram indiscriminadamente empréstimos pessoais contratados a estabelecimentos bancários, bem como realizaram despesas pessoais em cartão de crédito corporativo e se locupletaram de adiantamento para viagens. Em todos os casos não houve o devido e necessário ressarcimento. Usavam os recursos da Fundação em seu próprio benefício, valendo-se da relação de crédito e débito oportunizada pelo cartão de crédito.

SAQUES

Outra modalidade de achaque identificada está no fato dos envolvidos realizarem saques no caixa sem qualquer registro na contabilidade e sem a confecção de recibo e necessária devolução na folha de pagamento. O Reitor também usou de valores da Fundação para beneficiar empresa da qual é ex-sócio, bem como efetuou pagamento de dívidas de sua empresa. O Ministério Público verificou que a organização estava estruturada de forma a manter o controle de toda a universidade.

Outra matéria jornalística (UNICRUZ vira caso de polícia, 2006) pode ser resumida como segue:

No desfecho da investigação de um esquema de corrupção montado na Reitoria, promotores públicos e policiais federais cumpriram quatro mandados de prisão contra administradores da Universidade no dia 20 de dezembro. O reitor e um empresário fugiram.

Organização Criminosa

O presidente da 5ª câmara cível, desembargador Leo Lima, levou em conta os processos criminais para indeferir um recurso do reitor contra a auditoria. Segundo Lima, o reitor foi acusado de coagir uma testemunha e de destruir provas nos três dias em que reassumiu a Reitoria. Ele comentou que há indícios de que uma organização criminosa teria sido montada pelo grupo. O Promotor Daniel Bruno, que conduz as investigações em Cruz Alta confirmou que as acusações tipificam crimes de colarinho branco: estelionato, apropriação indébita, falsidade ideológica, coação de testemunha, formação de quadrilha e lavagem de dinheiro. “Com base em provas concretas encontradas até o momento, não temos dúvidas de que uma organização criminosa agiu no desvio de recursos da Universidade.” Apenas uma das provas da auditoria demonstra que foram desviados cerca de R\$ 235 mil de pagamentos do cartão de crédito dos professores entre janeiro de 2004 e outubro de 2005.

Outra notícia sobre à Intervenção Judicial na Unicruz (Administração Judicial mantida na Unicruz, 2006) pode ser resumida como segue:

A Administração judicial da Fundação Universidade de Cruz Alta será mantida à frente da instituição até 31 de dezembro de 2007.

Em novembro de 2005, o promotor de justiça, Daniel Bruno ajuizou ação cautelar antecipatória de prova pericial por meio de uma auditoria externa na Fundação Universidade de Cruz Alta. Uma decisão judicial afastou o presidente da Fundação e Reitor, além de outros membros que ocupavam cargos de direção na Universidade bem como nomeou administrador judicial por tempo indeterminado. O pedido judicial foi embasado nas seguintes justificativas: **Gestão temerária da Fundação; personalidade, improbidade e promoção de interesses particulares por membros da Reitoria na Administração da Fundação e não cumprimento de orientação, recomendação e termo de compromisso firmado com o Ministério Público, além de oneração de grande parte do patrimônio da Fundação com ônus real sem a necessária autorização do Ministério Público.** (grifo nosso)

O Ministério Público denominou a operação realizada na cidade de Cruz Alta no ano de 2005 de “Operação Toga”.

4.11.2 Fundação Universitária de Endocrinologia e Fertilidade – FUEFE (2006)

Conforme a notícia “LIMINAR defere intervenção na FUEFE” (2006), as suspeitas investigadas pelo Ministério Público, são:

Fundação Universitária de Endocrinologia e Fertilidade teve sérios problemas identificados pelo Ministério Público.

O Ministério Público obteve na última quarta-feira, na 8ª Vara Cível da Capital, medida liminar para intervenção judicial na Fundação Universitária de Endocrinologia e Fertilidade, com afastamento dos dirigentes da entidade e nomeação de Administradores Judiciais para gestão provisória da FUEFE, com o encargo de realizar levantamento pericial das irregularidades ocorridas na entidade de interesse social.

Dentre os problemas identificados pelo Ministério Público estão o atraso na prestação de contas, desaprovação de contas de gestores anteriores; desvio de valores do SUS e de bens móveis da Fundação, por finalidades não previstas nos estatutos; suspeita de 'caixa dois'; utilização indevida do patrimônio fundacional, inclusive patrocinando clube de futebol; má-gestão e descumprimento de obrigações trabalhistas, o que levou ao leilão da sede onde a fundação funciona. Todas as irregularidades configuram desvio da finalidade daquela entidade de interesse social.

Além do levantamento dos danos causados pela administração com desvio de finalidade, será apurada a ocorrência de ilícitos penais por apropriação indébita de valores e bens que não ingressaram na contabilidade, nem no patrimônio da fundação, mas que endividaram a entidade, configurando despesas em proveito pessoal em prejuízo da Fundação.

A ação de intervenção judicial requerida pelo Ministério Público deu-se em Porto Alegre no ano de 2006.

4.11.3 Fundação Beneficente Camaquã (2006)

Conforme a notícia Gastos com verbas públicas na mira de Promotoria (2006), a Promotoria de Justiça Especializada de Camaquã ajuizou ação civil pública, objetivando:

- A realização de concurso público para a admissão de pessoal e que essa submeta-se às regras da lei de licitações para a compra, venda e locação de bens.

Segundo consta, o Ministério Público entende que como a fundação foi constituída a partir de patrimônio Público, essa deve obedecer aos controles administrativos do Direito Público.

Ação foi proposta pelo Ministério Público de Camaquã no ano de 2006.

4.11.4 Fundação de Apoio, Ciência e Tecnologia -FATEC e Fundação para o Desenvolvimento e o Aperfeiçoamento da Educação e da Cultura – FUNDAE (2007).

Conforme artigo Operação da Polícia Federal contra fraude no Detran-RS prende 14 (2007) constou que:

Segundo policiais que comandaram a operação, o Detran contratava sem licitação a Fundação de Apoio, Ciência e Tecnologia (Fatec), e a sua sucessora, a Fundação para o Desenvolvimento e o Aperfeiçoamento da Educação e da Cultura (Fundae), ligadas à UFSM, para elaboração dos exames de avaliação teórica e prática de habilitação de motoristas.

Na sequência consta que “[...] quando recebiam o pagamento, as fundações ficavam apenas com o valor equivalentes aos seus custos e repassavam o restante às terceirizadas. Estas, por sua vez, faziam parte da verba chegar aos agentes públicos que haviam dispensado as licitações.”

Segundo a notícia *29 Condenados pela Fraude no Detran (2014)*,

29 CONDENADOS PELA FRAUDE NO DETRAN AGUARDANDO DESDE NOVEMBRO DE 2007, quando a Operação Rodin, da Polícia Federal, convulsionou o governo Yeda Crusius (PSDB), o desfecho judicial para a fraude que desviou R\$ 44 milhões do Departamento Estadual de Trânsito (Detran) veio com a condenação de 29 réus e ordem de devolução de R\$ 90 milhões aos cofres públicos. A justiça concluiu que houve uma organização voltada ao desvio de recursos do Detran. Todos poderão recorrer da decisão em liberdade. Entre os condenados, estão o consultor José Fernandes, considerado mentor do esquema, e o empresário Lair Ferst, reconhecido como operador.

4.11.5 Fundação Hospitalar Educacional e social de Portão

Acerca da Fundação Hospitalar Educacional e Social de Portão, foram noticiadas irregularidades nos anos de 2010 e 2013 conforme seguem:

4.11.5.1 Compra do Hospital em 2010

Segundo a notícia *O MP RS investiga sobre a compra do Hospital de Portão – RS (2010)*,

Duas pessoas foram presas, nesta quinta-feira, na Operação Portão, realizada pelo Ministério Público do Rio Grande do Sul, com apoio do Núcleo Integrado de Investigações Criminais (NIIC) e da Delegacia Regional Metropolitana, no Município de Portão (RS), no Vale dos Sinos. Elas são acusadas de participação em uma quadrilha de tráfico de drogas e lavagem de dinheiro no Vale dos Sinos. O MP investiga também se houve lavagem de dinheiro no arremate de um imóvel da Fundação Hospitalar de Portão, no valor de R\$ 660 mil.

De acordo com o Promotor Marcelo Tubino, provas indicam que um laranja foi contratado por José Roque Arenhart, vereador licenciado e secretário da câmara de vereadores de Portão e um dos presos na operação. Segundo Tubino, ‘O vereador utilizava de seu prestígio, atuando como consultor na compra de imóveis e auxiliando, quando possível, pessoas ligadas ao tráfico de drogas’. Arenhart negou envolvimento com o esquema.

Segundo o promotor, a quadrilha era investigada desde 2008. Nesse período, cinco pessoas foram presas por tráfico de drogas. Por meio de interceptações telefônicas e quebra de sigilo fiscal e bancário dos suspeitos, foi constatado o envolvimento de Eli Fidélis Correia, que legaliza os recursos oriundos da venda de crack e cocaína comprando imóveis e veículos. Apontado como um dos líderes do esquema, correia foi preso preventivamente.

4.11.5.2 Ação Pede Ressarcimento de Valores Desviados de Hospital de Portão (2013)

Segundo a notícia Ação pede ressarcimento de valores desviados de Hospital de Portão (2013),

Nesta quinta-feira, 28, o Ministério Público de Portão ajuizou uma ação de improbidade administrativa contra sete pessoas pela cobrança de exames e procedimentos pelo SUS e desvio de dinheiro público na Fundação Hospitalar Educacional e Social de Portão. A ação civil pública, assinada pelo Promotor de Justiça Pietro Chidichimo, pede o ressarcimento dos valores adquiridos de forma ilícita, além de outras sanções previstas na legislação.

Conforme as investigações, durante o mandato de Carlinhos Luiz Ignácio da Silva como Presidente da Fundação, que ocorreu entre 2001 e 2012, foram feitas cobranças, no valor de R\$ 10, de exames de raio-X e anestésias que foram realizados pelo SUS. De acordo com a ação, Carlos Newton Gonçalves Munhoz, à época assessor parlamentar da Assembleia Legislativa, era quem negociava valores junto aos pacientes. Carlinhos e o Diretor-Administrativo, Alexandre Andara, agendavam os procedimentos.

Outra irregularidade foi o favorecimento, por parte do então Presidente da Fundação, de sua esposa Fátima Cristina Medina, com o aumento no salário de R\$ 860 para R\$ 2 mil. Além disso, Alexandre Andara realizou, pelo menos, 30 transferências da conta do Hospital para a sua pessoal, num valor superior a R\$ 42 mil. Houve depósitos irregulares também para sua esposa, Sandra Maria Remus, e para dois amigos pessoais, William Brum Prates e Jandira Klein de Oliveira. Alexandre Andara também pagou despesas com hotéis a partir da conta da Fundação.

Outro ato de improbidade imputado a Carlinhos Luiz Ignácio da Silva foi a demissão da Diretora-Executiva Ana Lucia Galbarino Amaral por ela não concordar com as irregularidades. Além disso, foi apontada a falta de documentação contábil, falta de controle de fluxo de documentos, desorganização da documentação contábil, não observância na formalização na troca de gestão e a não prestação de contas da antiga para a nova administração da Fundação Hospitalar.

4.11.6 Fundação Conesul de Desenvolvimento – CONESUL (2011)

Conforme a notícia Auditoria do MP na Fundação Conesul Investigará 19 Concursos em andamento (2011)

A auditoria instalada na tarde desta quarta-feira pelo Ministério Público na Fundação Conesul, investigada pelo suposto desvio de R\$ 10 milhões, investigará 19 concursos em andamento e outros quatro já realizados. Atualmente, estão abertas seleções para a prefeitura de Ouro Preto, em Minas

Gerais, para o Conselho Regional de Fonoaudiologia e ao terminal rodoviário de Pelotas.

-Cartões de Crédito pagavam contas em hotéis e freeshops, diz MP;

-Fundação vem se aperfeiçoando em fraudes, afirma procurador;

Operação Conesul

Batizada de Conesul, a operação desencadeada nesta quarta-feira pelo MP investiga **o uso ilícito de dinheiro por parte da Fundação Conesul**(grifo original), que não possui fins lucrativos. Os promotores também apuram irregularidades em concursos no Rio Grande do Sul e em outros estados brasileiros, como venda de gabaritos e favorecimento de candidatos.

Ao todo, o MP estima que desvios podem chegar a R\$ 10 milhões. Na manhã desta quarta, 11 mandatos de busca e apreensão foram cumpridos em Porto Alegre. A Fundação Conesul de Desenvolvimento realiza concursos públicos e encaminhamento de estagiários na prefeitura da Capital.

Em outra notícia Tribunal de contas do RS investigará a Fundação Conesul (2011), constou:

O Tribunal de Contas do Estado (TCE) encaminhou, na quinta-feira (28), ofício ao Ministério Público Estadual, solicitando informações sobre a Fundação Conesul de Desenvolvimento. De acordo com o presidente do TCE, conselheiro Cezar Miola, as instituições mantêm um convênio de cooperação e o compartilhamento desses dados auxiliará o TCE no desempenho de suas atribuições constitucionais.

Em nota, o MP informou que o promotor de justiça Mauro Rockenbach apura a possibilidade de que ‘os dirigentes usavam uma empresa de fachada, a qual instituíram com o propósito único de emitir notas fiscais de prestação de serviços à Fundação Conesul. Estas notas fiscais serviam apenas para amparar a prestação de contas fraudulenta, já que nenhum serviços foi realizado.’

O promotor também investiga irregularidades em concursos, como venda de gabaritos e favorecimento de candidatos. Em nota o MP informou que, segundo a legislação brasileira, os diretores de fundações não podem ser remunerados e os lucros das mesmas têm de ser aplicados na própria fundação.’

De acordo com o coordenador da Procuradoria de Fundações, o procurador de justiça Antônio Carlos de Avelar Bastos, foram pedidos as quebras dos sigilos bancário e fiscal dos investigados. Uma ação cautelar cível foi ajuizada solicitando o afastamento liminar dos diretores da fundação de perícia contábil, a implantação de auditoria independente. O procurador também pediu a indisponibilidade dos bens móveis e imóveis deles, com vistas à recomposição do patrimônio da instituição e, se for o caso, o ressarcimento do prejuízo ocasionado.

4.11.7 Síntese dos Tipos de Fraudes e Irregularidades Noticiadas

De forma sintética foram relacionados no quadro abaixo, os tipos de fraudes e irregularidades constatadas em fundações, segundo as notícias mencionadas no item anterior.

QUADRO 2 – Tipos de Fraudes e Irregularidades

(continua)

Fundação	Tipo de Fraude/Irregularidade
Fundação Universidade de Cruz Alta – UNICRUZ (2005)	<ul style="list-style-type: none"> -Não recolhimento de tributos Federais (IR e INSS); -Aquisição de créditos pertencentes a terceiros; - Empréstimos bancários pessoais; - Despesas pessoais pagas com cartão de crédito corporativo; - Adiantamento para viagens sem prestação de contas; - Saques no caixa sem registro na contabilidade; -Não cumprimento de TAC; -Oneração do patrimônio sem autorização do MP;
Fundação Universitária de Endocrinologia e Fertilidade – FUEFE (2006)	<ul style="list-style-type: none"> -Atraso na prestação de contas; -Desaprovação de contas de gestores anteriores; -Desvio de valores do SUS e de bens móveis da Fundação, por finalidades não previstas nos estatutos; -Suspeita de “caixa dois”; utilização indevida do patrimônio fundacional, inclusive patrocinando clube de futebol; -Má-gestão e descumprimento de obrigações trabalhistas, o que levou ao leilão da sede onde a fundação funciona; -Todas as irregularidades configuram desvio da finalidade daquela entidade de interesse social.
Fundação Beneficente Camaquã (2006)	<ul style="list-style-type: none"> -Não realização de concurso público para a admissão de pessoal -Ausência de licitações para a compra, venda e locação de bens. -O MP entende que como a fundação foi constituída a partir de patrimônio Público, essa deve obedecer os controles administrativos do Direito Público.
Fundação de Apoio, Ciência e Tecnologia -FATEC e Fundação para o Desenvolvimento e o Aperfeiçoamento da Educação e da Cultura – FUNDAE(2007)	<p>O Detran contratava sem licitação a Fundação de Apoio, Ciência e Tecnologia (Fatec), e a sua sucessora, a Fundação para o Desenvolvimento e o Aperfeiçoamento da Educação e da Cultura (Fundae), ligadas à UFSM, para elaboração dos exames de avaliação teórica e prática de habilitação de motoristas.</p> <ul style="list-style-type: none"> -Consta que “quando recebiam o pagamento, as fundações ficavam apenas com o valor equivalentes aos seus custos e repassavam o restante às terceirizadas. Estas, por sua vez, faziam parte da verba chegar aos agentes públicos que haviam dispensado as licitações.”

(conclusão)

Fundação	Tipo de Fraude/Irregularidade
Fundação Hospitalar Educacional e Social de Portão (2010)	-O MP investiga também se houve lavagem de dinheiro no arremate de um imóvel da Fundação Hospitalar de Portão, no valor de R\$ 660 mil.
Fundação Hospitalar Educacional e Social de Portão (2013)	-Cobrança de exames e procedimentos pelo SUS e desvio de dinheiro público na Fundação Hospitalar Educacional e Social de Portão -Aumento de salário da esposa de R\$ 860 p/R\$ 2 mil; -Transferências p/conta pessoal do administrador, da esposa e de amigos; -Pagto de contas de hotéis; -Falta de doctos contábeis; -Não prestação de contas;
Fundação Conesul de Desenvolvimento-CONESUL (2011)	-Investigada pelo suposto desvio de R\$ 10 milhões de reais; -Cartões de Crédito pagavam contas em hotéis e freshops; -Uso ilícito de dinheiro por parte da Fundação; -Uso de notas fiscais de empresa de fachada; -Venda de gabaritos e o favorecimento de candidatos em concursos públicos; -Remuneração de diretores;

Fonte: Notícia PRESOS gestores da Universidade de Cruz Alta (2005); Notícia UNICRUZ vira caso de polícia (2006); Notícia ADMINISTRAÇÃO Judicial Mantida na Unicruz (2006); Notícia LIMINAR defere intervenção na FUEFE (2006); Notícia O MP RS investiga sobre a compra do Hospital de Portão – RS (2010); Notícia Ação pede ressarcimento de valores desviados de Hospital de Portão (2013); Notícia Auditoria do MP na Fundação Conesul Investigará 19 Concursos em andamento (2011); Notícia Tribunal de contas do RS investigará a Fundação Conesul (2011).

Da análise verifica-se que os tipos de fraudes e irregularidades noticiadas são:

- a) atraso e não apresentação de prestações de contas;
- b) não cumprimento de Termos de Ajustamento de Conduta;
- c) má gestão e Desvios das finalidades da fundação;
- d) não cumprimento de obrigações fiscais e trabalhistas;
- e) oneração do patrimônio da fundação sem autorização do Ministério Público;

- f) remuneração indevida de administradores de fundações;
- g) saques no caixa sem o devido registro na contabilidade;
- h) pagamentos por serviços inexistentes (empresa de fachada);
- i) uso indevido de contas de adiantamentos sem prestações de contas;
- j) desvio de recursos da entidade para o pagamento de despesas pessoais dos administradores e de terceiros.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

De acordo com a pesquisa realizada pelo IBOPE em 2007, o combate à corrupção é o segundo problema que mais mereceria a atenção dos brasileiros a partir de 2008, sendo superado apenas pelos problemas de segurança pública. Conforme o estudo da organização não governamental Transparência Brasil em 2003, no setor privado, a corrupção é o segundo maior obstáculo ao desenvolvimento empresarial, sendo superada apenas pela elevada carga tributária (FIESP, 2010, p.7).

Como se vê o combate à fraude e à corrupção no Brasil é necessidade imperiosa. Haja vista os elevados índices de recursos desviados em todos os setores, público, privado e mais recentemente no terceiro setor.

Segundo o Código Penal Brasileiro (BRASIL, 1940), o termo corrupção está ligado a atos ilícitos praticados por “funcionários públicos” de forma ativa ou passiva.

Corrupção, como ato ou efeito de corromper, é uma expressão que está, na atualidade, tão generalizada que no campo tecnológico passou a significar tudo o que envolve a desonestidade e a falta de caráter (SÁ; HOOG, 2007, p.11).

A fraude segundo a NBC T 11 IT 3(1999) editada pelo Conselho Federal de Contabilidade– CFC “Aplica-se a ato intencional de omissão e/ou manipulação de transações e operações, adulteração de documentos, registros, relatórios, informações e demonstrações contábeis, tanto em termos físicos, quanto monetários.”

Parodi (2008, p.369), denomina as fraudes “de internas e/ou contábeis” e cita que “Os atos fraudulentos podem ser divididos em três categorias: 1) Apropriação Indébita, extravio ou roubo; 2) Corrupção ou venda de favores; e 3) Falsificação de documentos e balanços.”

Sendo certo que a fraude gera perdas financeiras e econômicas às empresas é também certo que ações e medidas de redução de riscos devem ser adotadas. Nesse sentido é importante atentar a opinião de Sá e Hoog (2007, p.24) quando ensinam que “A cognição da fraude é o caminho mais seguro para a proteção contra ela.”

“Há três importantes fatores que estão vinculados à prática de fraude: motivo, oportunidade e racionalização, conjuntamente conhecidos como o triângulo da fraude.” (KPMG, 2010, p.11)

O motivo frequentemente se desenvolve a partir da pressão financeira resultante do estilo de vida acima da capacidade financeira do fraudador, ou da lacuna entre a remuneração auferida e a responsabilidade detida pela pessoa, ou a pressão em atender às metas financeiras, ou os complexos de superioridade da pessoa ou sua ganância.

A oportunidade geralmente ocorre por meio de fraqueza nos controles internos e cria uma atmosfera em que o fraudador acredita que é possível lograr êxito e permanecer encoberto. A racionalização é o diálogo interno dos fraudadores que fornece a autojustificativa para suas ações.

Na realidade, o risco de fraude enfrentado por organizações deve-se a uma multiplicidade de razões, principalmente pela ausência de mecanismos de natureza preventiva. (KPMG, 2010, p.11).

Vale ressaltar que de acordo com Crepaldi (2009, p.366), “Os resultados de pesquisas realizadas sobre fraudes nas empresas apontam que esse é um problema comum e crescente a todas elas, decorrente do enfraquecimento dos valores éticos, morais, sociais e, principalmente da ineficácia dos sistemas de controles internos.”

No relatório de pesquisa KPMG de 2009 (2010), encontram-se os resultados da quarta edição da pesquisa “A Fraude no Brasil”, realizada pela KPMG Forense. Consta que o levantamento foi enviado no final de 2008, para mais de 1.000 organizações dos mais variados segmentos de indústria e que os entrevistados incluíram diretores-presidentes, diretores-financeiros, diretores de compliance, auditores internos, chefes de departamentos e outros integrantes da alta administração (KPMG, 2010, p.3).

Os resultados finais apontaram que mais de 90% dos entrevistados reconheceram que a fraude é um problema no ambiente corporativo no Brasil e 60% dos entrevistados acreditam que a fraude no Brasil poderá aumentar nos próximos dois anos. (KPMG, 2010, p.6)

Essa pesquisa apontou, ainda, que quase 70% dos entrevistados sofreram fraude em sua organização nos últimos dois anos e 68% não conseguiram reaver os valores envolvidos nos atos fraudulentos. Conjuntamente, 61% dos entrevistados acreditam que o potencial mais alto para a fraude ocorre dentro da organização, incluindo a alta administração (KPMG, 2010, p.6).

Fundamentados nas opções fornecidas aos entrevistados, o fator facilitador preponderante para perpetração do ato fraudulento foi a insuficiência de sistemas de controles internos (64%). (KPMG, 2009, p.6)

A fraqueza nos controles internos é apontada por Parodi (2008, p.375) como um dos pontos importantes que merecem atenção. Conforme o autor, este é um dos principais fatores facilitadores no surgimento de oportunidades para que sejam aplicadas fraudes internas.

Segundo o grupo de estudos da CGU e ETHOS (2009, p.40) “Nos locais onde os procedimentos de controle são frágeis, aumenta a probabilidade de ocorrência de

erros involuntários, desperdício e fraudes, incluindo aquelas decorrentes de atos de corrupção.”

Na União, Conforme a Constituição Federal do Brasil (BRASIL, 1988), o controle interno compete à Controladoria Geral da União e controle externo compete ao Congresso Nacional auxiliado pelo Tribunal de Contas da União.

No Rio Grande do Sul, de acordo com a Constituição Estadual (1989) o controle interno é exercido pela Contadoria e Auditoria Geral do Estado e pelo sistema de Controle interno de cada um dos poderes e o controle externo pela Assembléia Legislativa do Estado, auxiliada pelo Tribunal de Contas do Estado.

Os autores Correa (2006), Schmidt e Santos (2006, p.127-132), Jesus (2005, p.111), Crepaldi (2009, p.366), Parodi (2008, p.375), Sá e Hoog (2007, p.137) e CGU e ETHOS (2009, p.40) quanto à necessidade de fortalecimento do controle interno consideram que é necessário um sistema eficaz de controles internos para se prevenir contra as fraudes. Segundo Parodi (2008, p.375) esse é também um dos primeiros e mais importantes passos preventivos para se garantir contra fraudes.

Nesse sentido a contabilidade é de vital importância. Tanto para solução de dificuldades que as entidades do terceiro setor enfrentam neste momento (TINOCO, 2009), através da transparência espelhada nas demonstrações contábeis. Quanto para a evidenciação e detecção da fraude, pois é sabido que se por um lado é difícil localizar a fraude na contabilidade, por outro é quase impossível localizá-la sem a contabilidade, a qual, destaca-se como uma importante ferramenta de controle interno.

A responsabilidade na elaboração e implantação de um sistema de controle interno é da administração da empresa (NBC T 11, 1999). Esta além de elaborar o controle interno, deve delegar à cada funcionário, sua respectiva atribuição. Tal fato é importante para assegurar que, todos os procedimentos da empresa estão sendo realizados, evitar e detectar possíveis erros, e também identificar as responsabilidades “Por eventuais omissões na realização das transações da empresa.” (ALMEIDA, 2010, p.43).

O relatório de pesquisa da empresa KPMG (2009, p.6) aponta que 47% dos envolvidos em fraudes ocupavam cargos de gerência, direção e inclusive na alta administração da organização. Logo, esse resultado aliado ao fato de que a responsabilidade pela instituição de controles internos é de responsabilidade da administração da entidade acabam por contrariar a tese defendida pelos autores Sá e Hoog (2007, p.29) de que “Em tese, toda mentira que prejudica é uma fraude, quando

praticada, premeditada ou calculadamente, mas todas elas, sem exceção, podem ser detectadas e evitadas pela tecnologia contábil (em tese).”

Além disso, quando da resposta à pergunta se as fraudes podem ser prevenidas, Jesus (2005, p.95), de forma peremptória, assevera que: “Não se consegue eliminar qualquer tipo de fraude definitivamente, mas pode-se conseguir a diminuição de riscos através da prevenção e da conscientização sobre elas.”

Para Cherman e Tomei (2005⁵³, p.95 apud Santos, 2009, p.163), o uso de ferramentas gerenciais como código de ética, de conduta, desenvolvimento de controles internos e outros procedimentos de controle são crescentes na busca de mitigar fraudes internas.

Os resultados da pesquisa KPMG de 2009 assinalam que quase 70% dos entrevistados sofreram fraude em sua organização nos últimos dois anos e que 82% dos envolvidos em fraudes ocupavam cargos de nível gerencial ou de direção nas empresas envolvidas em fraudes.

Com base nos resultados da pesquisa KPMG (2009) verifica-se que a tecnologia contábil pode até detectar a fraude após a sua realização (SÁ, HOOG, 2007, p.29). Entretanto, conforme Jesus (2005, p.95) ela não pode ser evitada. Cherman e Tomei (2005 apud Santos, 2009, p.163) avaliam que o uso de ferramentas serve para mitigar fraudes internas. Ademais, uma vez ocorrida a fraude, essa, provavelmente, nem será de conhecimento externo quando praticada pela própria administração da entidade (KPMG, 2009) a quem compete tanto à prevenção e identificação de fraudes e erros quanto à implantação e manutenção de sistema contábil e de controles internos (CFC, 1999).

Por outro lado, os resultados da pesquisa KPMG de 2009 corroboram a opinião dos autores: Schmidt e Santos (2006, p.127-132), Jesus (2005, p.111), Crepaldi (2009, p.366), Parodi (2008, p.375), Sá e Hoog (2007, p.137) e CGU e ETHOS (2009, p.40) quanto à necessidade de fortalecimento do sistema de controle interno. Posto que 64% das respostas indicaram que o fator preponderante para a fraude foi à insuficiência de controles internos.

Jesus (2005, p.95) esclarece que não possui medidas preventivas para todos os casos, mas que é bem plausível que as entidades e as pessoas possam aprender com as

⁵³ CHERMAN, Andréa; TOMEI, Patrícia Amélia. Códigos de ética corporativa e a tomada de decisão ética: instrumentos de gestão e orientação de valores organizacionais? **RA C**, v. 9, n. 3, p. 99-120, jul./set. 2005.

lições dos acontecimentos passados, pois o risco de que se repita a fraude é bem considerável.

No Brasil, conforme Jesus (2005, p.89) a maioria das investigações iniciais de fraudes tem início pelos órgãos de imprensa (rádio, jornal, televisão, internet etc.).

Assim, com o intuito de aprender com as ocorrências do passado para prevenir possíveis ocorrências futuras (JESUS, 2005, p. 95), foram analisados alguns casos envolvendo fraudes e irregularidades em fundações privadas no Rio Grande do Sul. Entretanto, as notícias são genéricas e não tecem as especificidades das ocorrências, tendo a destacar as que seguem:

- a) atraso e não apresentação de prestações de contas;
- b) não cumprimento de Termos de Ajustamento de Conduta;
- c) má gestão e não cumprimento de obrigações fiscais e trabalhistas;
- d) oneração do patrimônio da fundação sem autorização do Ministério Público;
- e) remuneração indevida de administradores de fundações;
- f) saques no caixa sem registro na contabilidade;
- g) uso de contas de adiantamentos sem prestações de contas;
- h) pagamentos por serviços inexistentes (empresa de fachada);
- i) desvio de recursos da entidade para o pagamento de despesas pessoais dos administradores e de terceiros;

Dentre as ocorrências noticiadas pela imprensa, há que se destacar notadamente como passíveis de fraudes:

- a) os saques no caixa sem registro na contabilidade;
- b) uso de contas de “adiantamentos” sem a prestação de contas;
- c) desvio de recursos da entidade para o pagamento de despesas pessoais dos administradores e de terceiros, e

d) pagamentos por serviços inexistentes.

Se confirmadas essas fraudes (conforme as notícias) através de Auditoria num primeiro momento e posteriormente comprovadas por Perícia contábil, essas ocorrências se enquadram e podem ser encontradas dentro do grupo contábil do Ativo Circulante e essas afetam diretamente a conta de caixa, confirmando assim, as lições dos autores Parodi (2008), Jesus (2005) e Sá e Hoog (2007), os quais afirmam que as principais ocorrências de fraudes se localizam dentro desse grupo. Essas ocorrências também se enquadram, no tipo de fraudes de Apropriação Indébita conforme classificação mencionada por Parodi (2008).

A análise dos tipos de fraudes, os quais conforme noticiado foram praticados contra as fundações conjugada com a extensa literatura acerca do assunto, demonstra que em todos os tipos de fraudes e irregularidades, figuram como de fundamental importância:

- a) a contabilidade como forma de controle através dos registros contábeis;
- b) a necessidade do fortalecimento dos sistemas de controle interno e externo, com destaque às auditorias internas e externas como instrumentos de prevenção à fraude;
- c) o fortalecimento do controle sobre as movimentações de recursos financeiros de caixa e bancos, créditos a receber e adiantamentos, bem como sobre as compras e movimentações de bens patrimoniais da entidade;
- d) compromisso da gestão e do conselho fiscal das entidades com a ética profissional e a integridade;
- e) a elaboração de manuais de condutas;
- f) a seriedade nas prestações de contas apresentadas ao Ministério Público;
- g) a transparência dos recursos recebidos e aplicados, bem como das atividades sociais desenvolvidas pela entidade de modo a possibilitar o controle social.

h) o papel exercido pelo Ministério Público no velamento, na investigação de denúncias de fraudes e irregularidades, coleta de provas e consequente denúncia judicial.

No tocante ao papel do Ministério Público junto às fundações privadas e perante as fraudes junto a essas entidades, resta esclarecido, não só no texto constitucional e infraconstitucional como também na prática que ao Ministério Público cabe:

a) a defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis;

b) o velamento das fundações privadas (Inspeção, tomada de contas, controle e autorização de garantias e ônus sobre o patrimônio de fundações, destituição administrativa e judicial de administradores);

c) a investigação de denúncias de irregularidades e fraudes especialmente contra fundações privadas;

d) a coleta de provas para oferecimento de denúncia judicial;

e) a denúncia judicial de fraudes e irregularidades praticadas contra fundações;

Assim, o Ministério Público ao tomar conhecimento de denúncias de suspeição ou de indícios de fraudes praticadas contra fundações, dá início à investigação com o objetivo de identificar eventuais infratores (responsabilidades) e apurar as irregularidades e fraudes praticadas, colhendo provas para, se for o caso, oferecer a denúncia judicial. Como ensina Ferreira Neto (2011, p.25), “É com o oferecimento da denúncia pelo promotor de justiça e o seu recebimento pelo juiz de direito, há consequente ação penal, que é precedida por investigações preliminares.”

Examinando-se os casos de irregularidades e fraudes realizadas por gestores das fundações citadas anteriormente no período de 2005 a 2013, verifica-se, que na prática, em todos os casos o Ministério Público cumpriu o seu papel. Eis que atuou de forma ativa nas investigações, coletando provas, requerendo o afastamento de gestores, solicitando intervenções judiciais e promovendo ações com vistas a garantir que o patrimônio e as finalidades sociais das fundações privadas não fossem afetados pelas práticas promovidas por gestores mal intencionados e descompromissados com as finalidades sociais a que se propõem as fundações citadas nas notícias. Observa-se ainda, que embora as fundações sejam privadas (regidas por testamento e sujeitas ao

direito privado), a sua dotação patrimonial torna-se patrimônio social vinculado às finalidades sociais (em prol da sociedade) as quais se destinam a entidade.

É de bom alvitre ressaltar que os desvios de bens e valores, de um modo geral, acabam por serem diluídos nos preços finais de produtos e serviços para as empresas de um modo geral. No caso das fundações ligadas ao terceiro setor, os desvios resultam em redução de serviços e ações que deveriam ser direcionados para a coletividade. Acrescesse a isso os benefícios fiscais concedidos pelo Estado a essas entidades para o cumprimento de suas finalidades sociais.

Assim, diante de todo o exposto e conforme os autores: Schmidt e Santos (2006), Santos (2009), Crepaldi (2009), Parodi (2008), Olak e Nascimento (2010), Sá e Hoog (2007), Jesus (2005), Morais (2005) e resultados da pesquisa KPMG de 2009 (2010), o fortalecimento do sistema de controle interno é ponto pacífico e dever que se impõe a todo administrador seja de entidade com ou sem fins lucrativos. Outra constatação, de acordo com a opinião de Cherman e Tomei (2005, p.95 apud Santos, 2009, p.163) é a de que o uso de tecnologias contábeis, código de ética, de conduta, canal de desenvolvimento de controles internos, procedimentos internos de divulgação de temas relacionados à corrupção, análise de aderência ética dos profissionais e parceiros comerciais e contratação de auditorias externas devem ser utilizados para mitigar os riscos de fraude e corrupção. Entretanto, conforme os resultados de pesquisas, especialmente a realizada pela KPMG em 2009, e de acordo com as lições de Jesus (2005, p.95) todas essas ferramentas podem ser usadas na prevenção, mas não são capazes de eliminar em 100% os riscos de fraude em uma entidade. Para Crepaldi (2009, p.366) “A fraude é um problema comum e crescente a todas elas, decorrente do enfraquecimento dos valores éticos, morais, sociais e, principalmente da ineficácia dos sistemas de controles internos.”

Outra constatação com base nas notícias pesquisadas em jornais e sítios na internet é a de que a maioria de fraudes e irregularidades praticadas contra o patrimônio de fundações privadas no Rio Grande do Sul tiveram o envolvimento direto de administradores dessas entidades. Tal constatação está em conformidade com o resultado da pesquisa KPMG de 2009 de que 47% dos envolvidos em fraudes estavam no nível de gerência, de direção e inclusive na alta administração.

No caso específico das fundações privadas, para a prevenção de fraudes, é recomendável que além do fortalecimento dos sistemas de controle interno (de

responsabilidade da administração das entidades), da contratação de auditorias externas e da fiscalização do Ministério Público, através das Inspeções e das análises das prestações de contas (onde a informação é fornecida pela entidade), sejam publicados na internet⁵⁴ (página do Ministério Público) para controle social, os relatórios econômicos e financeiros e principalmente o balanço social contendo a descrição das atividades desenvolvidas em prol das finalidades a que se destinam as respectivas entidades.

Entretanto, conforme o relatório da FIESP (2010), além do fortalecimento do sistema de controle interno é essencial à redução da percepção de impunidade, por meio de uma justiça mais rápida e eficiente.

Aliás, parece que essa busca, a de redução da impunidade, encontra amparo na edição da lei Anticorrupção (nº 12.846/2013) e nos projetos de lei propostos pelo MPF (CRCRS apóia projeto “10 Medidas contra a corrupção”, 2015, p.20). Para Dallagnol (2015) “Corrupção e impunidade estão intimamente vinculadas [...]”.

Assim, espera-se, além da conscientização sobre a necessidade de adoção de medidas e ações voltadas à prevenção das fraudes por parte das entidades, que o papel de divulgação exercido pela imprensa e de vigilância pelos órgãos de fiscalização, especialmente pelo Ministério Público na investigação e denúncia de fraudes ocorridas no Rio Grande Do Sul e no Brasil conjuntamente com a entrada em vigor em 29 de janeiro de 2014 da lei anticorrupção (nº 12.846/2013), bem como da edição de leis propostas pelo MPF (CRCRS apóia projeto “10 Medidas contra a corrupção”, 2015, p.20) contribuam de forma significativa para que gestores mal intencionados pesem o risco antes de tentarem o cometimento de uma fraude. Cientes, esses, de que um dia essa poderá ser descoberta. Pois como ensinou Abrahan Lincoln “Você pode enganar algumas pessoas o tempo todo ou todas as pessoas durante algum tempo, mas, você não pode enganar todas as pessoas o tempo todo.” (LINCOLN, [18-?]). Aliás, como demonstrado nas notícias de fraudes e irregularidades ocorridas nas entidades, trazidas a público, não só no período analisado, mas diariamente divulgadas pela imprensa. É bom lembrar, como já demonstrado, que o Ministério Público estará vigilante não só no velamento das fundações privadas, mas na defesa do patrimônio Nacional, público e social e bem assim na defesa do cumprimento das leis e na busca da justiça.

⁵⁴ Conforme a Lei 12.527/2011 prevê a publicidade para as entidades físicas ou jurídicas que recebam ou utilizem recursos públicos.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS-ABNT. **NBR 14724**: informação e documentação: trabalhos acadêmicos: apresentação. Rio de Janeiro, 2002.

AUDITORIA do MP na Fundação Conesul investigará 19 concursos em andamento. **Zero Hora**, Porto Alegre. 27 jul. 2011. Disponível em: <<http://zh.clicrbs.com.br/rs/noticias/noticia/2011/07/auditoria-do-mp-na-fundacao-conesul-investigara-19-concursos-em-andamento-3417898.html>>. Acesso em: 9 jul. 2013.

BATISTA, Antenor. **Corrupção**: fator de progresso?. São Paulo, 2000. Disponível em: <<http://www.dnit.gov.br/download/institucional/comissao-de-etica/artigos-e-publicacoes/publicacoes/Corrupcao%20no%20Brasil.pdf>>. Acesso em: 23 jul. 2015.

BECKER, Alvido. **Auditoria externa aplicada às sociedades cooperativas**: aspectos patrimoniais, formais e sociais. São Paulo: IOB Thomson, 2004.

BIAGI, Marta Cristina. **Pesquisa científica**: roteiro prático para desenvolver projetos e teses. Curitiba: Juruá, 2010.

BRASIL. **Código de processo civil**. 1973. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869.htm>. Acesso em: 11 jul. 2013.

_____. **Código civil**. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.html>. Acesso em: 11 jul. 2013.

_____. Constituição Federal (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.html>. Acesso em: 24 maio 2013.

_____. **Decreto-Lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940**. Código Penal Brasileiro. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Decreto-lei/Del2848.html>. Acesso em: 11 jul. 2013.

_____. **Decreto n. 2.536, de 6 de abril de 1998**. Concessão do Certificado de Entidades de Fins Filantrópicos. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d2536.htm>. Acesso em: 11 jul. 2013.

_____. **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; altera a Lei no 8.742, de 7 de dezembro de 1993; revoga dispositivos das Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 9.429, de

26 de dezembro de 1996, 9.732, de 11 de dezembro de 1998, 10.684, de 30 de maio de 2003, e da Medida Provisória no 2.187-13, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. Brasília, 2009. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/112101.htm>.

Acesso em: 10 jun. 2015

_____. **Lei n. 12.527, de 18 de novembro de 2011.** Regulamenta o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm>.

Acesso em: 11 jul. 2013.

_____. **Lei Complementar 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. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 11 jul. 2013.

BRASIL. Presidência da República. Controladoria Geral da União-CGU. **A responsabilidade social das empresas no combate à corrupção.** Brasília, 2009.

Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/etica-e-integridade/arquivos/manualrespsozialempresas_baixa.pdf>.

Acesso em: 20 jun. 2015.

BRASIL. Senado Federal. **Relatório da CPI das ONGS.** Brasília, out.2010.

Disponível em:

<<http://www.senado.gov.br/atividade/Materia/getPDF.asp?t=83242&tp=1>>. Acesso em: 23 maio 2013.

CARLIN, Everson Luiz Breda. **Manual de auditoria contábil.** Curitiba: ZHC Consultores, 2005.

CARNEIRO, A.F.; OLIVEIRA, D.L.; TORRES, L.C. Accountability e prestação de contas das organizações do terceiro setor: uma abordagem à relevância da contabilidade. **Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 6, n. 2, p. 1-16, jul./dez. 2011.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria e controle interno na administração pública.** São Paulo: Atlas,2008.

CEARÁ. Ministério Público do Estado. **Manual básico para atuação do promotor de justiça.** Fortaleza. 2011. Disponível em:

<<http://tmp.mpce.mp.br/orgaos/CAOMACE/pdf/manual.basico.atuacao.promotor.justica.pdf>>. Acesso em: 25 maio 2015.

CHERMAN, Andréa; TOMEI, Patrícia Amélia. **Códigos de ética corporativa e a tomada de decisão ética: instrumentos de gestão e orientação de valores organizacionais?.** 2003. Disponível em:

<<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/enanpad2003-gsa-0421.pdf>>. Acesso em: 15 dez. 2013.

COMO estancar a corrupção. **Zero Hora**, Porto Alegre, p.9-10,15 dez. 2013.

COMO atacar a corrupção. **Diário de Cachoeirinha**, Cachoeirinha, 21 março 2015.

Disponível em:

<http://www.diariocachoeirinha.com.br/_conteudo/2015/03/noticias/pais/140823-participacao-da-sociedade-civil-tem-papel-fundamental-no-combate-a-corrupcao.html>. Acesso em: 23 mar. 2015.

CONSELHO NACIONAL DO MINISTÉRIO PÚBLICO - CNMP. **Funções do MP**. 2005. Disponível em: <<http://cnmp.gov.br/portal/component/content/article/94-institucional/ministeio-publico/130-funcoes-do-mp>>. Acesso em: 24 nov. 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Manual de procedimentos contábeis para fundações e entidades de interesse social**.

Brasília, DF, 2008. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Manual_procedimentos2008.pdf>. Acesso em: 11 jul. 2013.

_____. **NBC T11: IT 3: erro e fraude**. 1999. Disponível em:

<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=1999/000836>. Acesso em: 11 jul. 2013.

_____. **NBCT 11: normas de auditoria independente**. 2003. Disponível em:

<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2003/000953>. Acesso em: 11 jul. 2013.

_____. **Resolução CFC n. 1.138/08, de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC

TG 09 – Demonstração do Valor Adicionado. Disponível em: <

http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1138.doc>. Acesso em: 16 jun. 2015.

_____. **Resolução CFC n. 1.207/2009**. Aprova a NBC TA 240 – Responsabilidade do auditor em relação à fraude, no contexto da auditoria de demonstrações contábeis. Brasília, 2009. Disponível em:

<http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1207.doc>. Acesso em: 24 maio 2013.

_____. **Resolução CFC n. 1.409, de 21 de setembro de 2012**. Aprova a ITG 2002 -entidades sem finalidade de lucro. Disponível em:

<http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1409.doc>. Acesso em: 11 jul. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **CPC 09: demonstração do valor adicionado**. 2008. Disponível em:

<<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=40>>. Acesso em: 16 jun. 2015.

- _____. **CPC 04**: ativo intangível. 2010. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=35>>. Acesso em: 16 jun. 2015.
- CONSELHO NACIONAL DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. **Resolução n. 177, de 10 de agosto de 2000**. Disponível em: <<http://sislex.previdencia.gov.br/paginas/72/MPAS-CNAS/2000/177.htm>>. Acesso em: 16 jun. 2015.
- CONTABILIDADE pública é aliada no combate à corrupção. **Jornal do Conselho Federal de Contabilidade**, Brasília, n. 126, p.12-13, abr./maio 2015.
- CORTELLA, Mário Sérgio; BARROS FILHO, Clóvis de. **Ética e vergonha na cara**. Campinas: Papirus 7 Mares, 2014.
- CRCRS apoia Projeto “10 medidas Contra a Corrupção”. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, n. 24, p. 20, out.2015.
- CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Auditoria contábil**: teoria e prática. 5. ed. São Paulo, 2009.
- CURTY, M.G.; CRUZ, A. da C. **Apresentação de trabalhos científicos**: guia para alunos de cursos de especialização. Maringá: Dental Press, 2000.
- CORRUPÇÃO. In: DICIONÁRIO Michaelis. 2015. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/busca?id=we1w>>. Acesso em: 29 abr. 2015.
- FALCONER, Andrés Pablo. **A promessa do terceiro setor**: um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão. São Paulo: Centro de Estudos em Administração do Terceiro Setor, USP, 1999.
- FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO-FIESP. **Relatório corrupção**: custos econômicos e propostas de combate. São Paulo, 03/2009. Disponível em: <<http://www.fiesp.com.br/indices-pesquisas-e-publicacoes/relatorio-corrupcao-custos-economicos-e-propostas-de-combate/>>. Acesso em: 28 jul. 2015.
- FERREIRA NETO, Weser Francisco. **Fraudes empresariais**. São Paulo: Forum, 2011.
- FISCHER, Rosa Maria. **O desafio da colaboração**: práticas e responsabilidade social entre empresas e o terceiro setor. 2. ed. Brasília. São Paulo: Gente, 2002.
- FREITAS, Eduardo Costa de et al. Avaliação do sistema de combate às fraudes empresariais no Brasil. In: ENCONTRO DA ANPAD, 37., 2013, Rio de Janeiro. [Anais...]. Rio de Janeiro: ANPAD, 2013. p. 1-16.
- FURASTÉ, Pedro Augusto. **Normas técnicas para o trabalho científico**: elaboração e formatação. 15. ed. Porto Alegre: [s.n.], 2009.

GODOY, Arilda S. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. **Era**, São Paulo, v. 35, n. 3, p. 21-29, 1995.

GIL, Antônio de Loureiro. **Auditoria de computadores**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

GIL, Antônio de Loureiro. **Auditoria da qualidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIMENES, Eder Rodrigo. Transparência na prestação de contas por entidades do terceiro setor. **Revista Urutágua**, Maringá, n. 20, p. 1-11, jan./fev./mar./abr. 2010.

HELFER, I; AGNES, C. **Normas para apresentação de trabalhos acadêmicos**. 5. ed. Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2001.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA-IBGE. **Perfil das fundações privadas e associações sem fins lucrativos**. 2002. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/fasfil/comentario.pdf>>. Acesso em: 13 jul. 2013.

_____. **As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil**. 2005. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/fasfil/2005>>. Acesso em: 13 jul. 2013.

_____. **As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil**. 2010. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/fasfil/2010>>. Acesso em: 13 jul. 2013.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 4. ed. São Paulo, 2009. Disponível em: <http://www.ibgc.org.br/userfiles/Codigo_julho_2010_a4.pdf>. Acesso em: 15 jul. 2013.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL-IBRACON. **Normas internacionais de auditoria**. São Paulo, 1998.

INTERNATIONAL TRANSPARENCY. **First launched in 1995, the Corruption Perceptions Index has been widely credited with putting the issue of corruption on the international policy agenda**. 2009. Disponível em: <http://www.transparency.org/policy_research/surveys_indices/cpi/2009>. Acesso em: 2 fev. 2010.

JESUS, Fernando de. **Perícia e investigação de fraude**. 3. ed. Goiânia: AB, 2005.

KPMG AUDITORES-KPMG. **A fraude no Brasil**: relatório de pesquisa. 2009. Disponível em: <<http://www.kpmg.com.br>>. Acesso em: 24 maio 2013.

_____. **Auditoria no terceiro setor: percepções e resultado da pesquisa.** 2006. Disponível em: <<http://www.kpmg.com.br>>. Acesso em: 17 jun. 2013.

_____. **62% dos empresários acreditam que sua empresa participaria em corrupção.** 2010. Disponível em: <http://www.kpmg.com/BR/PT/Estudos_Analises/artigosepublicacoes/Paginas/Release-62porcento-empresarios-brasileiros-acreditam-que-sua-empresa-participaria-de-um-ato-de-corrupcao.aspx>. Acesso em: 17 jun. 2013.

LIMA, Vinícius de Melo. Corrupção e direitos fundamentais: uma compreensão hermenêutica sobre a Lei Anticorrupção-Lei nº 12.846/2013.2015. **Revista do Centro de Apoio Operacional Cível do MPRS**, Porto Alegre, n. 3, p. 24-27, 2015. Disponível em: <<http://www.mprs.mp.br/intranet>>. Acesso em: 19 out.2015.

LUFIT JÚNIOR, Jorge A. Auditoria como estratégia de certificação de transparência das organizações sem fins lucrativos. **Connexio: Revista Científica da Escola de Gestão e Negócios**, Natal, v.1 , n. 1, p. 63-80, 2011. Disponível em: <<https://repositorio.unp.br/index.php/connexio/article/download/9/11>>. Acesso em: 3 jul. 2013.

MESQUITA, Fátima. **Almanaque de corruptos, ditadores e tiranos nojentos.** São Paulo: Panda Books, 2006.

MINAYO, M.C.S.; SANCHES, O. Quantitativo-qualitativo: opção ou complementaridade ?. **Caderno de Saúde Pública**, Rio de Janeiro, v. 9, n. 3, p. 239-262, jul./set. 1993.

MONITOR DAS FRAUDES. **Fraudes contábeis e internas.** 2015. Disponível em: <<http://www.fraudes.org/showpage.asp?pg=168>>. Acesso em: 10 jul. 2013.

MONITOR DAS FRAUDES. **MP investiga se tráfico financiou compra de hospital no RS.** 24 abr.2010.Disponível em: <<http://www.fraudes.org/clipread.asp?Cdclip=1599>>. Acesso em: 10 jul. 2013.

MORAIS, Eslei José de. **Controles internos e estrutura de decisão organizacional: o caso da Contadoria do Banco do Brasil.** 2005. Dissertação (Mestrado em Administração) – Setor de Ciências Sociais Aplicada, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2005.

MP apura suposto desvio de R\$ 10 milhões de fundação na capital. **Zero Hora**, Porto Alegre, 27 jul. 2011. Disponível em: <<http://zerohora.clicrbs.com.br/rs/policia/noticia/2011/07/mp-apura-suposto-desvio-de-r-10-milhoes-de-fundacao-na-capital-3416610.html>>. Acesso em: 15 maio 2013.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, Irani Maria da Silva. **Uma investigação sobre a prestação de contas das entidades do terceiro setor brasileiro**. 2009. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009. Disponível em: <http://www.ufpe.br/ppgcontabeis/images/documentos/dissertacao%20nr.007_irani.pdf>. Acesso em: 15 maio 2013.

OPERAÇÃO da PF contra Fraude no Detran-RS prendeu 14. **O Estadão**, São Paulo, 6 nov. 2007. Disponível em: <<http://www.estadao.com.br/noticias/geral,operacao-da-pf-contrafraude-no-detrans-14,76435,0.htm>>. Acesso em: 11 jul. 2013.

OPERAÇÃO Rodin. **Zero Hora**, Porto Alegre, p. 14, 24 maio 2014.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, associações e entidades de interesse social**. 7. ed. São Paulo: Forense, 2010.

PARTICIPAÇÃO da sociedade tem papel fundamental no combate a corrupção. **ABC Domingo**, Cachoeirinha, 21 março 2015. Disponível em: <http://www.diariocachoeirinha.com.br/_conteudo/2015/03/noticias/pais/140823-participacao-da-sociedade-civil-tem-papel-fundamental-no-combate-a-corrupcao.html>. Acesso em: 19 nov. 2015.

PARODI, Lorenzo. **Manual das fraudes**. 2. ed. Rio de Janeiro: Brasport, 2008.

PEREIRA, Anísio C.; NASCIMENTO, Wesley S. Um estudo sobre a atuação da auditoria interna na detecção de fraudes nas empresas do setor privado no estado de São Paulo. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, ano 7, n. 19, p. 47-56, set./dez. 2005. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnANPAD/enanpad_2004/CCG/2004_CGC1547.pdf>. Acesso em: 5 dez. 2011.

RIO GRANDE DO SUL. **Decreto n. 7.798, de 19 de maio de 1939**. Regula a fiscalização das fundações privadas pelo Ministério Público. Disponível em <<https://www.mprs.mp.br/fundacao>>. Acesso em: 11 jul. 2013.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei n. 6.535, de 31 de janeiro de 1973**. Disponível em: <<http://www.mprs.mp.br/legislacao/id2251.htm>>. Acesso em: 11 jul. 2013.

_____. **Lei Estadual n. 11.440, de 18 de janeiro de 2000**. Cria o certificado de Responsabilidade Social – RS para empresas no âmbito do Rio Grande do Sul. Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei%20n%C2%BA%2011.440.pdf>>. Acesso em: 12 jul. 2013.

RIO GRANDE DOSUL. Ministério Público. **Ação pede ressarcimento de valores desviados de Hospital de Portão**. 29 nov. 2013. Disponível em: <http://mp.rs.gov.br/atuaacao/artigo/id34080.html>. Acesso em: 27 nov. 2015.

RIO GRANDE DO SUL. Ministério Público. Procuradoria de Fundações. **Presos gestores da Universidade de Cruz Alta**. 20 dez. 2005. Disponível em: <<http://www.mp.rs.gov.br/criminal/noticias/id6167.htm?impressao=1>>. Acesso em: 5 jul. 2013.

_____. **Administração judicial mantida na Unicruz**. 24 out.2006. Disponível em: <<http://www.mp.rs.gov.br/fundacao/noticias/id9502.html>>. Acesso em: 11 jul.2013.

_____. **Corrupção e direitos fundamentais: uma compreensão hermenêutica sobre a Lei Anticorrupção-Lei nº 12.846/2013**. 2015. Disponível em: <http://intra.mp.rs.gov.br/areas/caocivel/arquivos/revistadigitalcaocivel_03.pdf>. Acesso em: 14 out. 2015.

_____. **Gastos com verba pública na mira da promotoria**. 25 abr. 2006. Disponível em: <<http://www.mp.rs.gov.br/fundacao/noticias/id7364.html>>. Acesso em: 08 jul.2013.

_____. **Liminar defere Intervenção na FUEFE**. 08 nov. 2006. Disponível em: <<http://www.mp.rs.gov.br/fundacao/noticias/id9624.html>>. Acesso em: 8 jul.2013.

SÁ, Antônio Lopes de; HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Corrupção, fraude e contabilidade**. Curitiba: Juruá, 2007.

SANDES, Leonardo Almeida. **A governança corporativa e a prevenção de conflitos societários**. 2008. Disponível em: <<http://www.mcampos.br/u/201503/leonardoalmeidasandesgovernancacorporativaprevencaoconflitosocietarios.pdf>>. Acesso em: 29 jul. 2015.

SANTOS, Renato de Almeida. Compliance como ferramenta de mitigação e prevenção da fraude organizacional. In: BRASIL. Presidência da República. Controladoria Geral da União. **Prevenção e combate à corrupção no Brasil: 6º concurso de monografias: trabalhos premiados**. Brasília: Controladoria Geral da União, 2011. p. 161-229. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/control-social/arquivos/6-concurso-monografias-2011.pdf/view>>. Acesso em: 29 jul. 2015.

SANTOS, Patrícia Cardoso dos; SILVA, Maria Edna Mangueira da. O papel da contabilidade na busca pela sustentabilidade do terceiro setor. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 170, p.35-46, mar./abr. 2008.

SOUZA, Selma Austricliano de; CARVALHO JÚNIOR, César Valentim de Oliveira; ALBUQUERQUE, Kátia Silene Lopes de Souza. Auditoria externa em organizações do terceiro setor: um estudo da percepção de contadores e não contadores. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, Salvador, v. 2, n. 2, p. 47-60, maio/ago. 2012.

SCHIMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **Fundamentos de controladoria**. São Paulo: Atlas, 2006.

SCHIMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **Fundamentos de controladoria**. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, Aline Pedro da. **Contabilidade do terceiro setor**: um mercado amplo e diversificado. 2014. Não paginado. Disponível em: <<http://www.contabeis.com.br/artigos/1739/contabilidade-do-terceiro-setor-um-mercado-amplo-e-diversificado/>>. Acesso em: 18 jun. 2015.

SLOMSKI, Valmor et al. **Contabilidade do terceiro setor**. São Paulo: Atlas, 2012.

SPECK, B. W. **Mensurando a corrupção**: uma revisão de dados provenientes de pesquisas empíricas. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2000. (Cadernos Adenauer, n.10). Disponível em: <<http://www.kas.de/brasilien/pt/>>. Acesso em: 11 set. 2015.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio. **Balanco social**: uma abordagem da transparência e da responsabilidade pública das organizações. São Paulo: Atlas, 2009.

UNICRUZ vira caso de polícia. **Jornal Extra Classe – Sinpro/RS**, Cruz Alta, n. 99, jan. 2006. Disponível em: <http://www.sinpro-rs.org.br/extraclasse/jan06/educacao3_imp.htm>. Acesso em: 5 jul. 2013.

UNICRUZ: administração judicial mantida até 2007. **Jornal Extra Classe – Sinpro/RS**, Cruz Alta, n. 108, nov. 2006. Disponível em: <http://www.sinpro-rs.org.br/extraclasse/nov06/sindicato12_imp.htm>. Acesso em: 5 jul. 2013.

VASCONCELLOS, Marco Antônio S.; GARCIA, Manuel Enriquez. **Fundamentos de economia**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

VIEIRA, Antônio. **O sermão do bom ladrão**. Lisboa. 1655. Disponível em: <<http://www.dominipublico.gov.br/download/texto/fs000025pdf.pdf>>. Acesso em: 15 maio 2015.