

UMA ANÁLISE DAS DIFICULDADES ENFRENTADAS PELOS CONTADORES NO QUE DIZ RESPEITO AO TERCEIRO SETOR.

Cecília Coelho Ramos¹
Fernanda Faria Barbosa²
Mércia Cristiane Pires³
Paloma Luiza Pimentel Pinto⁴.

Resumo

O presente artigo tem como objetivo analisar quais as dificuldades que os profissionais de contabilidade enfrentam na escrituração e contabilização do terceiro setor. Para a elaboração do mesmo, foi realizada uma pesquisa de abordagem qualitativa buscando a opinião dos entrevistados de maneira subjetiva, e a pesquisa descritiva, detalhando as ações a fim de se obter respostas aos questionamentos abordados. Através dos dados obtidos conclui-se que, o terceiro setor é escriturado e contabilizado de natureza igual às demais instituições, o que difere é o fato de possuir uma riqueza maior de detalhes e especificações, evitando assim o risco de fraudes, visto que é um setor que não possui receitas, tornando-se isento e imune de impostos.

Palavras-chave: Terceiro Setor. Contabilidade. Contadores. ONGs. Associações. Fundações. Tributação. Fiscalização.

¹ Discente do Curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário Newton Paiva.
Email: ceciliacoelhor98@gmail.com
Orientador do Curso, Leandro Cesar Diniz da Silva.
Email: leandro.silva@newtonpaiva.br

² Discente do Curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário Newton Paiva.
Email: fernandafbarbosa97@outlook.com
Orientador do Curso, Leandro Cesar Diniz da Silva.
Email: leandro.silva@newtonpaiva.br

³ Discente do Curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário Newton Paiva.
Email: mercia@fenovisual.com
Orientador do Curso, Leandro Cesar Diniz da Silva.
Email: leandro.silva@newtonpaiva.br

⁴ Discente do Curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário Newton Paiva.
Email: palomaluiza01@gmail.com
Orientador do Curso, Leandro Cesar Diniz da Silva.
Email: leandro.silva@newtonpaiva.br

1.0 INTRODUÇÃO

Ao longo de todo aprendizado e vivências no campo da contabilidade, muito se ouve dizer sobre as dificuldades, complicações e complexidades que os contadores e profissionais da área enfrentam ao contabilizar e apurar as informações oriundas de entidades pertencentes ao terceiro setor, ou seja, empresas que tem por finalidade práticas voltadas a população, onde os lucros obtidos são revertidos na própria instituição, assim proporcionam qualidade de vida, através de atividades de cunho social. As entidades atuantes neste setor são as associações, fundações⁵, as organizações religiosas e os partidos políticos. Muitos profissionais da área ainda possuem pouca informação sobre a normas que regem esse setor, e com isso deixam de ter interesse e de aceitar essas associações como clientes, restando assim poucas opções de especialistas.

Buscando evidenciar estes relatos o presente artigo, tem como objetivo apresentar as particularidades no que diz a respeito às empresas atuantes no terceiro setor, abordando os processos referentes à contabilidade nesse segmento; os pontos de vista dos profissionais da área, nos quais foram apurados por meio de entrevista direta, expondo a operacionalização de prestação de contas, a relação fiscal, tributária e jurídica, além de apresentar o processo de abertura e dissolução.

⁵ Fundação Bradesco; Fundação das Nações Unidas;

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A natureza do terceiro setor – contexto histórico

As organizações sociais que compõem hoje o chamado terceiro setor não são uma criação dos séculos XX e XXI. Na Europa, na América do Norte e mesmo na América Latina, os movimentos associativos tiveram origem nos séculos XVI e XVII, inicialmente com caráter religioso ou político, como citado por Antônio Carlos Carneiro de Albuquerque (2006):

As dissidências religiosas ocorridas na Europa propiciaram que o trabalho organizado socialmente estivesse intimamente relacionado com o trabalho religioso. Nesse período, as organizações sociais também foram influenciadas pelos sistemas de governo e pelas políticas nacionais vigentes.

A relação da sociedade civil e do setor privado com o Estado e com o governo intensificou-se e diversificou-se com o surgimento das associações patronais e os sindicatos de trabalhadores, onde esses movimentos associativos adotaram uma forma particular de atuação: a Igreja e o Estado determinavam os limites, os horizontes e as atividades da sociedade civil organizada.

A partir da Segunda Guerra Mundial, profundas mudanças políticas, sociais e econômicas geraram mudanças nos centros de poder, revolução nos sistemas de comunicação e aumento da produtividade agrícola e industrial, propiciando aumento da pobreza, violência, doenças, poluição ambiental e conflitos religiosos, étnicos, sociais e políticos. O mundo se viu diante de problemas locais, regionais, nacionais e mundiais que dependiam da articulação de um amplo espectro de agentes sociais.

No contexto histórico brasileiro, tendo como destaque o Período Colonial, cria-se a sociedade das grandes fazendas, formadas pela casa-grande e a senzala, a capela, o canavial, o engenho, as casas dos empregados e eventuais moradores não escravos: mundos relativamente fechados regidos pela lógica patriarcal de denominação senhorial. Os homens livres nessa sociedade ocupavam um papel secundário, socialmente e economicamente falando. Para sobreviver nesse contexto de relações pessoalizadas, se fazia necessário estabelecer e atualizar relações de dependência baseadas em alianças de reciprocidade verticais. (Maria Suzie de Oliveira, 2007).

Em meio às inúmeras transformações do cenário social, o Terceiro Setor emerge no Brasil como expressão de um contexto em que o espaço público está cada dia mais defasado, as reivindicações de direitos tornam-se o maior dos emblemas de um número cada vez maior de pessoas, percebe-se o Estado como ineficiente no atendimento das demandas da sociedade, contribuindo para o surgimento cada vez mais de organizações que materializam a insatisfação e a contestação de grupos sociais ditos "excluídos". A noção de Responsabilidade Social sobressai-se e passa a ser discutida cada vez mais em todos os segmentos da sociedade. Na tentativa de rotular uma gama de organizações que estão diretamente envolvidas na resolução dos problemas desse cenário é que surge esse contexto. Em teoria, um termo que vem nomear uma "promessa" para a sociedade e brindar o padrão de intervenção social, como colocado por Andrés Pablo Falconer (1999):

O Terceiro Setor surge como o portador de uma nova e grande promessa: a renovação do espaço público, o resgate da solidariedade e da cidadania, a humanização do capitalismo e, na medida do possível, a superação da pobreza. Uma promessa realizada através de atos simples e fórmulas antigas, como o voluntariado e filantropia, revestidas de uma roupagem mais empresarial. Promete-nos, implicitamente, um mundo onde são deixados para trás os antagonismos e conflitos entre classes.

2.2 Das entidades sem fins lucrativos

2.2.1 Personalidade e Pessoa Jurídica

O termo Pessoa Jurídica é designado ao ser o qual é capaz de exercer direitos e obrigações, sendo assim de acordo com o Art. 44 do Código Civil Brasileiro (2002) são consideradas pessoas jurídicas de direito privado, as seguintes:

- a) As associações;
- b) As sociedades;
- c) As fundações;
- d) As organizações religiosas;
- e) Os partidos políticos;
- f) As empresas individuais de responsabilidade limitada.

Destas, as associações e as fundações são entidades sem fins lucrativos, ou seja, suas atividades são voltadas a sociedade, e os lucros obtidos dessas atividades não são distribuídos aos fundadores e associados, são revertidos à própria instituição.

2.2.2 Terceiro Setor, ONGs e Institutos.

Empresas que optam por este tipo de pessoa jurídica, estão enquadradas no Terceiro Setor, o qual se determina a desenvolver atividades de cunho social, que visa proporcionar qualidade de vida a sociedade. Sendo assim, podemos observar de acordo com o Código Civil, que legalmente as ONGs não se enquadram como pessoas jurídicas de direito privado, este termo é utilizado para caracterizar as organizações não governamentais que podem ser lícitas ou ilícitas; O constante uso popular da palavra fez com que criássemos a ideia de que, toda empresa que não visa fins lucrativos, fosse ONG ou algo do gênero. O mesmo se deu a palavra Instituto, que de acordo com Tomáz de Aquino Resende:

Já instituto não é, também, como usualmente vemos sendo usado, uma espécie de pessoa jurídica sem fins lucrativos. O termo instituto, quando empregado no sentido de identificar uma pessoa jurídica, pode ser feito com relação a qualquer espécie de pessoa jurídica, tanto governamental quanto privada, com ou sem fins econômicos. Assim, é correto afirmar que as entidades que integram o Terceiro Setor ou as organizações não governamentais (ONGs), quando formalmente constituídas, são pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos, ou sem fins econômicos (associações e fundações) e podem ser denominadas por instituto ou podem ser consideradas como tal.

2.2.3 A finalidade não lucrativa da pessoa jurídica

Uma Associação ou qualquer outra natureza ligada ao terceiro setor tem como característica a filantropia, ou seja, sua finalidade não visa lucro. Desse modo, como foi dito pelo Guia de Orientação para o Profissional da Contabilidade (CRCRS, 2016, p. 15).

“Os recursos são oriundos da própria atividade, além de doações, subvenções e financiamentos públicos ou privados, sendo aplicado de tais valores integralmente destinado à manutenção do objeto a qual foi instituída, de acordo com o estatuto”.

O lucro obtido é chamado de superávit, do mesmo modo em que se ocorre prejuízo, é chamado de déficit, sendo assim, ainda na percepção do Guia de Orientação para o Profissional da Contabilidade (CRCRS, 2016, p. 15) “O superávit ao final de cada

exercício não deve ser distribuído aos associados/membros, mas sim reinvestido nas suas atividades-fim, no país”.

“(…) o Estado vai declarar que aquele patrimônio, vinculado a um objetivo de interesse social determinado pela vontade humana, e com uma administração previamente definida, é uma pessoa independente do instituidor, dos administradores ou dos beneficiários. Lá, a pessoa jurídica é formada pela assembleia das pessoas naturais, com ou sem propriedade sobre bens, aqui, a pessoa jurídica é o próprio patrimônio vinculado a um objeto” complementa (RESENDE).

2.2.4 Dos atos de constituição de uma entidade sem fins lucrativos

A fim de se constituir uma entidade sem fins lucrativos é preciso seguir alguns procedimentos, que varia de acordo com a personalidade e pessoa jurídica, se esta é associação ou fundação. Para as associações são estabelecidos os seguintes meios, descrito no Art. 45, Art. 46 e Art. 53 do Código Civil Brasileiro (2002). Começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo, averbando-se no registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo (Decai em três anos o direito de anular a constituição das pessoas jurídicas de direito privado, por defeito do ato respectivo, contado o prazo da publicação de sua inscrição no registro). O registro declarará:

- a) A denominação, os fins, a sede, o tempo de duração e o fundo social, quando houver;
- b) O nome e a individualização dos fundadores ou instituidores, e dos diretores;
- c) O modo por que se administra e representa, ativa e passivamente, judicial e extrajudicialmente;
- d) Se o ato constitutivo é reformável no tocante à administração, e de que modo;
- e) Se os membros respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais;
- f) As condições de extinção da pessoa jurídica e o destino do seu patrimônio, nesse caso.

Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos (Não há, entre os associados, direitos e obrigações recíprocos). No caso das fundações, são necessários os seguintes meios para sua constituição,

descritos nos Art.62, Art. 63 e Art. 64 do Código Civil Brasileiro (2002): 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. A fundação somente poderá constituir-se para fins de:

- a) Assistência social;
- b) Cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico;
- c) Educação;
- d) Saúde;
- e) Segurança alimentar e nutricional;
- f) Defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável;
- g) Pesquisa científica, desenvolvimento de tecnologias alternativas, modernização de sistemas de gestão, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos;
- h) Promoção da ética, da cidadania, da democracia e dos direitos humanos;
- i) Atividades religiosas;

Quando insuficientes para constituir a fundação, os bens a ela destinados serão se de outro modo não dispuser o instituidor, incorporados em outra fundação que se proponha a fim igual ou semelhante. Constituída a fundação por negócio jurídico entre vivos, o instituidor é obrigado a transferir-lhe a propriedade, ou outro direito real, sobre os bens dotados, e, se não o fizer, serão registrados, em nome dela, por mandado judicial. Portanto, para se constituir uma pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos é necessário obedecer às obrigatoriedades dispostas pelo Código Civil Brasileiro (2002).

2.2.5 Ata de instituição

Atas podem ser consideradas certificados oficiais e diante a isso não há possibilidade de modificação uma vez que é necessário que seja registrada em cartório para que tenha validade legal.

“Por muito tempo, as atas de reunião foram os documentos formalizadores das decisões tomadas em empresas, condomínios, e associações. Elas continuam um excelente instrumento principalmente por que elas se tornaram mais flexíveis quanto ao seu formato e sua apresentação” (ROSÁRIO, 2016).

2.2.6 Estatuto

O estatuto é um documento de extrema importância para uma associação. De acordo com o Manual Do Terceiro Setor (Instituto Pro Bono, p. 69).

“O estatuto de uma associação é (...) peça fundamental para a entidade, pois nele devem estar previstas as normas gerais e específicas que regerão todas as suas atividades”.

Os registros de cada associação devem ser documentados em cartório. De acordo com o Guia de Orientação para o Profissional da Contabilidade (CRCRS, 2016, p. 21).

“O registro dos documentos constitutivos das organizações sem fins lucrativos deve ser efetuado no Cartório de Registro Civil de Pessoas Jurídicas da sua sede. O registro civil das pessoas jurídicas de direito privado é disciplinado pelos artigos 114 e 121 da Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973 (Lei dos Registros Públicos). Cabe destacar que os cartórios de registros são normatizados pela Corregedoria Geral da Justiça Estadual”.

No Estatuto há cláusulas para a administração de uma associação. Dentre essas cláusulas, algumas são obrigatórias, pré-determinadas no Código Civil e outras facultativas para cada realidade.

2.3 Regime tributário e formas de reconhecimento

2.3.1 Imunidade

A imunidade decorre de norma constitucional, que impõe vedações de diversas naturezas ao Poder Público, no que diz respeito à instituição, majoração, tratamento desigual, cobrança de tributos, entre outras limitações. A Constituição Federal, em seu Art. 150, estabelece a seguinte vedação:

“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”.

Com relação às fundações instituídas por partidos políticos, não há dificuldades para identificá-las na imunidade. No entanto, no tocante às instituições educação e de

assistência social, a norma não é clara o suficiente para a identificação com sua simples leitura.

As instituições de educação abrangidas pela imunidade são aquelas que promovem a educação, bem como prestam serviços educacionais, observados os Arts. 206 e 209, incisos I e II, da Constituição Federal. Essas instituições podem ser pessoas jurídicas tanto na modalidade de associação, fundação ou organização religiosa.

Quanto às instituições de assistência social, deve-se interpretar o termo “assistência social” em sentido amplo. Assim, estão abrangidas as instituições de educação, saúde e assistência social propriamente dita. A parte final da norma constitucional citada impõe que as instituições, para serem beneficiadas com a imunidade, sejam sem fins lucrativos. Nesse sentido, o Art. 14, incisos I, II e III do Código Tributário Nacional, assim dispõe:

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.

De acordo com a norma citada, fica evidente que o patrimônio da entidade só pode ser aplicado no desenvolvimento de suas finalidades no Brasil. O seu patrimônio e suas rendas não podem ser distribuídos, a qualquer título, ou seja, não pode haver remuneração de ocupantes de seus órgãos estatutários. Por último, a entidade deve manter a escrituração de seus fatos contábeis em livros revestidos de todas as formalidades, capazes de assegurar sua exatidão e consoante a todo o contexto do Art. 14 do Código Tributário Nacional (CTN). Isso significa que a escrituração contábil deve seguir os Princípios de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, livro diário devidamente registrado no Cartório de Pessoas Jurídicas (o mesmo no qual estão registrados os atos constitutivos) e livro razão. A documentação que deu suporte aos lançamentos contábeis deve ser arquivada e conservada pelos prazos da legislação

específica. Os tributos abrangidos pela imunidade são aqueles relativos ao patrimônio, renda e serviços das entidades que se enquadram nas regras já comentadas. Considerando que o Brasil é constituído sob a forma de federação, para cada esfera de Governo (federal, estadual e municipal) foi dada a competência tributária para determinados impostos. Assim, existem impostos de competência da União, dos estados e dos municípios.

2.3.2 Isenção

A isenção é a inexigibilidade temporária do tributo, muito embora previsto em lei e com a ocorrência do fato gerador. A isenção diferencia-se da imunidade. A imunidade tem caráter permanente, somente podendo ser mudada com a alteração da Constituição Federal, enquanto a isenção é temporária, ou seja, já na sua concessão, pode-se delimitar prazo de vigência e decorre de lei. Na imunidade, não ocorre o fato gerador da obrigação tributária, diferentemente da isenção, onde ele ocorre, mas a lei torna o crédito inexigível. As isenções podem alcançar todos os tipos de tributo (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais). Cada esfera de Governo (federal, estadual e municipal) legisla sobre a isenção dos tributos de sua competência.

Desta forma, se as pessoas jurídicas constituídas sob a forma de fundação ou associação não se enquadrarem nas regras da imunidade, devem procurar identificar todas as normas referentes às isenções (federal, estadual e municipal) para verificar se não podem se valer desta modalidade de benefício. Verificando atender aos requisitos específicos, a entidade deve requerer à autoridade tributária o reconhecimento da isenção. Referida autoridade, sendo verificado que a organização atende aos requisitos legais, não pode deixar de reconhecê-lo.

Se a qualquer momento a fiscalização verificar que a entidade não está atendendo a qualquer requisito, a imunidade pode ser cassada, devendo a entidade recolher todos os tributos devidos a partir do exercício da ocorrência do não atendimento de requisito legal. No caso de isenção, pode ser cancelada e ela passará da mesma forma, a recolher todos os tributos devidos a partir do exercício da ocorrência do não atendimento de requisito legal.

2.3.3 Reconhecimento e concessão de registros, títulos e qualificações por órgãos governamentais.

Com o objetivo de reconhecer a importância do trabalho desenvolvido pelas entidades de interesse social, o Poder Público lhes concede alguns registros e títulos, que atendem a determinados requisitos legais, podendo proporcionar benefícios, como imunidade, isenção, possibilidade de recebimento de recursos públicos, etc. Estes títulos são:

- Título de Utilidade Pública Federal
- Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas)
- Isenção – Requisitos do Art. 29 da Lei n.º 12.101/09
- Ministério da Saúde
- Ministério da Educação
- Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome
- Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip)
- Organização Social (OS)

2.4 Prestação de contas

Uma das principais obrigações dos administradores das Entidades de Interesse Social é prestar contas, primeiramente, ao próprio órgão deliberativo da entidade, e, por fim, ao Poder Público por meio dos diversos órgãos governamentais, de acordo com a natureza jurídica, registros, títulos e certificados que pleiteiem ou possuam.

“Prestação de contas” é o conjunto de documentos e informações disponibilizados pelos administradores das entidades aos órgãos interessados, de forma a possibilitar análise, conhecimento e julgamento das contas e da gestão dos administradores das entidades, segundo as competências de cada órgão e autoridade, na periodicidade estabelecida no estatuto social ou na lei.

2.4.1 Demonstrações Contábeis

De acordo com a ITG 2002 – Entidade sem Finalidade de Lucros, as demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pela Entidade sem Finalidade de Lucros são o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Período, a Demonstração

das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas, conforme previsto na NBC TG 26 ou na Seção 3 da NBC TG 1000, quando aplicáveis.

No Balanço Patrimonial, a denominação da conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido. No Balanço Patrimonial e nas Demonstrações do Resultado do Período, das Mutações do Patrimônio Líquido e dos Fluxos de Caixa, as palavras “lucro” ou “prejuízo” devem ser substituídos por “superávit” ou “déficit” do período.

Na Demonstração do Resultado do Período, devem ser destacadas as informações de gratuidades concedidas e serviços voluntários obtidos, e divulgadas em notas explicativas por tipo de atividade.

Na Demonstração dos Fluxos de Caixa, as doações devem ser classificadas nos fluxos das atividades operacionais. Sem prejuízo das informações econômicas divulgadas nas demonstrações contábeis, a entidade pode controlar em contas de compensação as transações referentes a isenções, gratuidades e outras informações para melhor evidenciação contábil.

É necessário que a entidade elabore e apresente demonstrações contábeis analíticas e comparativas, de modo a evidenciar as contas de forma mais detalhada possível. É interessante que a entidade apresente ainda cópia do Balancete Analítico de Encerramento do Exercício, a fim de facilitar a análise das contas.

2.4.2 Informações Bancárias

As informações bancárias podem ser exigidas em dois diferentes níveis. No primeiro nível, é exigida uma relação das contas bancárias da entidade, com identificação da instituição financeira, número da conta, tipo da conta indicando se os depósitos são em conta corrente, conta de aplicação, poupança, etc. e agência.

No segundo nível, são exigidas cópias de extratos bancários ou de documentos equivalentes emitidos pelas instituições financeiras, que comprovem os saldos das contas bancárias (conta corrente e aplicação), na data do encerramento do exercício, acompanhada de conciliação. Se houver pendência demonstrada na conciliação, o representante da entidade deve providenciar os esclarecimentos

relativos a cada valor pendente e os esforços alocados para solucionar a pendência demonstrada.

2.4.3 Inventário Patrimonial

O “inventário patrimonial” é uma relação de todos os bens patrimoniais móveis e imóveis, com identificação e características do bem, data e forma de incorporação ao patrimônio, localização e valor individual, de propriedade da entidade em seu poder e em poder de terceiros, bem como os bens de terceiros em poder da entidade. O total financeiro consignado nessa relação deve ser idêntico ao saldo da razão contábil dos bens do ativo imobilizado e intangível. Os bens da entidade em poder de terceiros e os bens de terceiros em poder da entidade devem ser inventariados e relacionados à parte e devem ser escriturados em conta contábil específica.

2.4.4 Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ)

A elaboração e entrega da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) é obrigatória para todas as Entidades de Interesse Social. A inobservância dessa obrigação impõe restrições aos benefícios conquistados pela entidade, como a perda da imunidade ou da isenção, o que pode gerar passivo tributário e inviabilizar a continuidade da entidade.

Na prestação de contas, devem estar apensadas todas as fichas que compõem a DIPJ e o recibo de entrega ou transcritas as informações solicitadas nos campos apropriados do programa utilizado pelo órgão em questão.

2.4.5 Relação Anual de Informações Sociais (RAIS)

Devem ser apensados à prestação de contas a RAIS impressa e o recibo de entrega (mesmo que seja o recibo provisório). No caso de a entidade não ter empregado, deve ser entregue a RAIS negativa.

2.4.6 Parecer do Conselho Fiscal

O cumprimento dessa exigência depende da estrutura administrativa da entidade, quanto à previsão, ou não, no seu estatuto. O interessante é que a pessoa jurídica

tenha em sua estrutura pelo menos três órgãos internos distintos, sendo um deliberativo (assembleia geral, no caso das associações, e conselho curador, no caso das fundações), um diretivo (diretoria, secretaria executiva ou coordenadoria) e um órgão interno de fiscalização (conselho fiscal).

2.4.7 Relatório de Auditoria Independente

O exame de auditoria para as Entidades de Interesse Social, feito por auditores independentes, é uma exigência que pode ser feita pelo Poder Público, por apontadores de recursos ou estar prevista no estatuto da entidade. Por exigência de quaisquer dos interessados citados, deve a auditoria ser feita por auditor independente, legalmente habilitado no Conselho Regional de sua jurisdição.

2.4.7.1 Cópia de Convênio, Contrato e Termo de Parceria.

Devem ser apensadas cópias dos convênios, contratos e termos de parcerias realizadas, com órgãos públicos ou privadas, acompanhadas quando for o caso, de parecer ou documento equivalente do órgão responsável pela fiscalização.

Assim, o responsável deve enviar cópia de quaisquer desses instrumentos celebrados, com vigência durante o período da prestação de contas, com órgãos públicos ou privados, concluído ou em andamento. Se houver parecer do órgão repassador de recursos acerca da prestação de contas, uma cópia deve ser a estar anexada.

3.0 METODOLOGIA

Para a construção do presente artigo, foi realizada uma pesquisa de abordagem qualitativa buscando a opinião dos entrevistados de maneira subjetiva, e a pesquisa descritiva, detalhando as ações a fim de se obter respostas aos questionamentos abordados. Desse modo, foi aplicada a pesquisa ação/participante, onde integrantes do grupo foram a campo entrevistar contadores que trabalham diretamente com o Terceiro Setor, com o objetivo de se obter uma amostra intencional.

A coleta de dados foi executada através da entrevista semiestruturada, onde foi seguido um roteiro de perguntas, e a partir das respostas dos entrevistados, foram desenvolvidas novas perguntas no ato da entrevista, acerca do assunto tratado. A avaliação do conteúdo será realizada através de técnicas de análise documentária e de perguntas, onde serão relacionadas às respostas obtidas, com as citações dos autores, fazendo assim um confronto de opiniões.

4.0 ANÁLISES DE DADOS

De início, foi abordada a questão de como é o processo de constituição das pessoas jurídicas de direito privado desse setor, e o resultado foi o seguinte:

Vai depender do tipo de entidade.
(Entrevistado 2)

As empresas do 3º setor são as Associações ou Fundações:
Para constituição jurídica é necessário que, seja realizada uma assembleia geral com os associados para aprovação do estatuto e para depois realizar um registro em cartório. Após esse registro, que dependendo do município de registro (BH, por exemplo) já acompanha no ato do registro o DBE – Documento Básico de Entrada do CNPJ (inscrição na Receita Federal), em seguida deve se fazer o registro no INSS, prefeitura e inscrição na Secretaria da Fazenda (inscrição estadual), se necessário. Deve ser anexado no ato do registro: Carta de convocação dos interessados pela constituição da instituição, lista de presença, Ata aprovada e Estatuto, além dos documentos pessoais dos associados nomeados para a administração da diretoria ou conselho fiscal, podendo ainda determinar outros conselhos se julgar necessário. O estatuto é o responsável por regular os direitos e deveres e definir outros elementos da instituição e dos associados. As associações e fundações podem receber outras classificações quando preenchem todos os requisitos para isso ou mesmo como nome fantasia especificado dentro do estatuto: entidade, organização de base comunitária, ONG, centro de pesquisa, organização sem fins lucrativos, instituto. Já outros nomes são qualificações ou titulações dadas pelo Poder Público, como utilidade pública, organização da sociedade civil de interesse público (OSCIP), organização social, etc.
(Entrevistado 3)

[...] A fim de se constituir uma entidade sem fins lucrativos é preciso seguir alguns procedimentos, que varia de acordo com a personalidade e pessoa jurídica, se esta é associação ou fundação. Para as associações são estabelecidos os seguintes meios, descrito no Art. 45, Art. 46 e Art. 53 do Código Civil Brasileiro (2002). No caso das fundações, são necessários os seguintes meios para sua constituição, descritos nos Art.62, Art. 63 e Art. 64 do Código Civil Brasileiro (2002).

De acordo com os dados obtidos pela pesquisa e o que os autores abordam sobre o terceiro setor, para a constituição de uma entidade sem fins lucrativos, é necessário seguir os regulamentos e leis estabelecidos pelo Poder Público de acordo com a personalidade e pessoa jurídica (associação ou fundação), como as Atas de Instituição e o Estatuto, estes devem ser aprovados e posteriormente registrados no Cartório de Registro Civil de Pessoas Jurídicas.

Em relação ao funcionamento, como se dá a operacionalização dos processos contábeis e financeiros das entidades sem fins lucrativos?

Contabilização das operações contábeis, fiscais, financeiras pelo regime de competência, contabilização de forma detalhada, com identificação dos recebimentos e pagamentos em contas específicas, com o uso de plano de contas próprio das entidades sem fins lucrativos. Demonstrações contábeis: balanço patrimonial, demonstração do superávit ou déficit do exercício, demonstração do patrimônio social, demonstração dos fluxos de caixa e notas explicativas. Informações financeiras: detalhadas com banco (nomes) número de contas, agências, tipo de conta (c/c ou poupança), e cópias dos extratos e conciliação bancária.

(Entrevistado 1)

Em geral é como as demais, depende do tipo de entidade.

(Entrevistado 2)

São similares aos processos contábeis e financeiros das empresas com fins lucrativos, pois possuem os mesmos controles e atendem a legislação e princípios contábeis.

(Entrevistado 4)

São idênticos aos das demais empresas, o que difere é a maneira como são fiscalizadas.

(Entrevistado 5)

[...] De acordo com a ITG 2002 – Entidade sem Finalidade de Lucros, as demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pela Entidade sem Finalidade de Lucros são o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Período, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas, conforme previsto na NBC TG 26 ou na Seção 3 da NBC TG 1000, quando aplicáveis.

A contabilização das atividades da entidade é escriturada da mesma forma que as demais instituições, visto que é estabelecido pelo Governo e pelas Normas Brasileiras de Contabilidade, o que difere esta escrituração é que, nas empresas atuantes no terceiro setor, se têm uma riqueza maior de detalhes e especificações, devido ao fato de não possuírem receitas e serem isentas de impostos, o que torna mais propício às fraudes e sonegações. Assim o Poder Público estabelece que as demonstrações contábeis sejam excepcionalmente evidenciadas com as devidas Notas Explicativas, que as informações bancárias devem estar devidamente identificadas (nome da instituição financeira, número da conta, tipo da conta indicando se os depósitos são em conta corrente, conta de aplicação, poupança, etc.

e agência), a RAIS (Relação Anual de Informações Sociais) mesmo que haja ausência de funcionários, seja entregue o recibo negativo, etc.

No que diz respeito às questões tributárias, como ocorrem nas organizações desse setor?

- A) São isentas do PIS sobre receitas ou faturamento e tem incidência de 1% PIS sobre a folha de salários;
- B) Isenção da COFINS somente sobre as receitas advindas das atividades próprias. As receitas auferidas fora do objeto social tem a incidência da COFINS até 27/05/2009, sendo: Entidades imunes até 27/05/2009 a 3% e a partir de 28/05/2009 não incidência com a revogação do Art. 3º § 1º da lei 9.718/98. Entidade isenta: alíquota 7,6% sobre demais receitas estranhas à atividade. Contribuição social e imposto de renda isentos, exceto sobre os rendimentos e ganhos de capital auferido em aplicações financeiras de renda fixa ou renda variável. INSS: são isentas (parte patronal). As entidades beneficentes certificadas conforme lei e atenda cumulativamente os requisitos da lei 12.101/2009. Obrigações acessórias: RAIS, DIRF, ECD e ECF (para empresas que declaram o sped contribuições), DCTF E-social (a partir do início da obrigatoriedade), pode haver outras obrigações conforme a entidade. Outros tributos e taxas dependendo da entidade.

(Entrevistado 1).

Dependerá do tipo de entidade, pode ser tributada, isenta ou imune.

(Entrevistado 2)

Quando a entidade sem fins lucrativos possui certificação como de utilidade pública para a comunidade, poderá ter tratamento tributário e diferenciado, como imunidade, isenção de tributos.

(Entrevistado 4)

Elas gozam de alguns benefícios fiscais, como a imunidade IRPJ e PIS sobre a receita.

(Entrevistado 5)

[...] A isenção é a inexigibilidade temporária do tributo, muito embora previsto em lei e com a ocorrência do fato gerador. A isenção diferencia-se da imunidade. A imunidade tem caráter permanente, somente podendo ser mudada com a alteração da Constituição Federal, enquanto a isenção é temporária, ou seja, já na sua concessão, pode-se delimitar prazo de vigência e decorre de lei.

Observa-se nas respostas obtidas que as empresas do terceiro setor possuem algumas particularidades no que diz respeito à tributação, onde há a isenção e imunidade de determinados tributos, e onde será a incidência destes, diferenciando do modo de tributação das organizações de finalidades lucrativas. Como citado

também, o tipo de entidade será uma variável que determinará qual tipo de tributação será aplicado.

“A entidade beneficente certificada faz jus à isenção do pagamento da contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social e das contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, desde que atenda aos requisitos previstos em Lei.” (Art. 29 da Lei n.º 12.101/09).

Como ocorre o controle e fiscalização dessas organizações?

Prestação de contas (anual) e fiscalização ao:

- Ministério Público;
- Ministério da Justiça (aquelas que possuem o título de utilidade pública federal).
- Ministérios da saúde, da educação, desenvolvimento social, combate à fome.
- Outros dependendo da entidade.

(Entrevistado 1)

Algumas entidades podem e devem ser fiscalizadas por órgãos de fiscalização. Exemplo: Ministério Público da União ou estado.

(Entrevistado 2)

Depende da finalidade da empresa.

(Entrevistado 4).

[...] O Ministério Público, atua na fiscalização das entidades do Terceiro Setor, as chamadas organizações não governamentais (ONGs), em especial, no velamento das fundações de direito privado, conforme disposta no Código Civil (Arts. 62/69) Código de Processo Civil (Arts 1199/1204) e Lei de Registros Públicos (Arts. 114/120).

De acordo com a pesquisa realizada, o Ministério Público tendo como função zelar pelos direitos sociais, exerce o controle e fiscalização das entidades do Terceiro Setor, para que não ocorra desvio de recursos, e para que os mesmos sejam destinados exclusivamente para o trabalho social.

Você, como contador e profissional atuante na área, qual a principal diferença e obstáculos identificados ao se contabilizar empresas do Terceiro Setor e as demais organizações do Segundo Setor (empresas de finalidades lucrativas)?

Plano de contas, a tributação e a prestação de contas para órgãos específicos. A identificação detalhada dos recebimentos e pagamentos, o não cumprimento do princípio da entidade, o pagamento de remuneração a administradores, o não envio do inventário; estas questões ocorrem geralmente em empresas não obrigadas à prestação de contas para o ministério público.

(Entrevistado 1)

Não há diferenças no geral, é o mesmo das empresas convencionais, a falta de documentos; pode haver questões específicas em cada tipo de entidade.

(Entrevistado 2)

Não vejo obstáculos. A diferença está na apuração do IRPJ e nas demonstrações de resultado.

(Entrevistado 4)

A forma de tributação é diferente, por exemplo, empresas do terceiro setor não são tributadas com o PIS sobre a receita, e sim pelo PIS sobre a folha de pagamento. A forma de fiscalização é mais rígida, periodicamente as empresas do terceiro setor devem prestar contas nas esferas municipais, estaduais e federais. Como obstáculo, pode-se citar o fato de que todos os documentos devem ser contabilizados, não existindo “documento não contábil”.

(Entrevistado 5)

[...] Uma das principais obrigações dos administradores das Entidades de Interesse Social é prestar contas, primeiramente, ao próprio órgão deliberativo da entidade, e, por fim, ao Poder Público por meio dos diversos órgãos governamentais, de acordo com a natureza jurídica, registros, títulos e certificados que pleiteiem ou possuam. “Prestação de contas” é o conjunto de documentos e informações disponibilizados pelos administradores das entidades aos órgãos interessados, de forma a possibilitar análise, conhecimento e julgamento das contas e da gestão dos administradores das entidades, segundo as competências de cada órgão e autoridade, na periodicidade estabelecida no estatuto social ou na lei. Atas podem ser consideradas certificados oficiais e diante a isso não há possibilidade de modificação uma vez que é necessário que seja registrada em cartório para que tenha validade legal.

“Por muito tempo, as atas de reunião foram os documentos formalizadores das decisões tomadas em empresas, condomínios, e associações. Elas continuam um excelente instrumento principalmente por que elas se tornaram mais flexíveis quanto ao seu formato e sua apresentação” (ROSÁRIO, 2016).

Diante da questão tributária, foi dito haver diferença, por que o terceiro setor é isento de tributos. As isenções podem alcançar todos os tipos de tributos (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais). Cada esfera de Governo (federal, estadual e municipal) legisla sobre a isenção dos tributos de sua competência.

Observando a riqueza de detalhes deste setor, qual a frequência com que os profissionais atuantes desse segmento procuram a contabilidade?

Com maior frequência no período de prestação de contas ao ministério público.
(Entrevistado 1)

Frequência normal.
(Entrevistado 2)

Com a mesma frequência de outros segmentos.
(Entrevistado 4)

A todo o momento, principalmente em período de prestação de contas.
(Entrevistado 5)

[...] Prestação de contas é o conjunto de documentos e informações disponibilizados pelos administradores das entidades aos órgãos interessados, de forma a possibilitar análise, conhecimento e julgamento das contas e da gestão dos administradores das entidades, segundo as competências de cada órgão e autoridade, na periodicidade estabelecida no estatuto social ou na lei.

O resultado demonstra que as empresas deste segmento buscam a contabilidade com semelhante frequência das organizações de finalidades lucrativas, não havendo diferenciação nesse aspecto, porém relata-se que essa procura se intensifica em períodos de prestação de contas, onde é requerida pelos profissionais contábeis uma maior dedicação, pois a prestação de contas deverá ser feita para o Ministério Público Estadual e Federal e também para Conselhos Municipais.

Por fim, como se dá o processo de dissolução das associações, fundações e outras entidades pertencentes ao Terceiro Setor?

Vai depender do tipo de entidade, mas, não foge muito à regra geral.
(Entrevistado 2)

A extinção de uma associação só ocorre quando há uma Assembleia Geral Extraordinária e os associados realizem uma dissolução consensual (em concordância com todos os membros) ou quando é por determinação jurídica ou ato do governo, por dissolução legal. Seus patrimônios serão dados a uma entidade sem fins lucrativos designada no estatuto, caso contrário os associados escolherão outra instituição.

O processo de extinção deve ser registrado no cartório de registro da associação, contendo a ata com a Assembleia Geral Extraordinária, atendendo os requisitos acima. Depois de registrado a extinção, deve se proceder à baixa em todos os órgãos: federais estaduais e municipais.
(Entrevistado 3).

[...] O registro dos documentos constitutivos das organizações sem fins lucrativos deve ser efetuado no Cartório de Registro Civil de Pessoas Jurídicas da sua sede. O registro civil das pessoas jurídicas de direito privado é disciplinado pelos artigos 114 e 121 da Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973 (Lei dos Registros Públicos). Cabe destacar que os cartórios de registros são normatizados pela Corregedoria Geral da Justiça Estadual.

No que diz respeito ao fim de uma associação, o necessário para uma finalização legal, é seguir o que é apresentado em Estatuto. Ou seja, no processo de abertura de uma instituição sem fim lucrativo, já é predefinido como será dado seu encerramento, não precisando ser dado um prazo determinado. Desse modo, no que tange a distribuição dos bens, os patrimônios serão repassados a uma entidade pré-definida em estatuto ou uma escolhida pelos membros. E por fim, é necessário o registro em cartório, para o reconhecimento dos órgãos federais, estaduais e municipais.

5.0 CONCLUSÃO

O presente artigo apresentou o Terceiro Setor e todas suas particularidades, sob a ótica dos profissionais de contabilidade. Foi possível compreender que neste segmento os processos de operacionalização e escrituração das atividades da entidade são da mesma forma que as demais instituições, visto que é estabelecido pelo Governo e pelas Normas Brasileiras de Contabilidade, o que difere esta contabilização é que, nas empresas atuantes no terceiro setor se têm uma riqueza maior de detalhes e especificações, devido ao fato de não possuírem receitas e serem isentas de impostos - PIS sobre a folha de pagamento e IRPJ - o que torna mais propício às fraudes e sonegações. Assim o Poder Público estabelece que as demonstrações contábeis sejam excepcionalmente evidenciadas com as devidas notas explicativas, que as informações bancárias devem estar devidamente identificadas (nome da instituição financeira, número da conta, tipo da conta indicando se os depósitos são em conta corrente, conta de aplicação, poupança, etc. e agência), a RAIS (Relação Anual de Informações Sociais) mesmo que haja ausência de funcionários, seja entregue o recibo negativo, o Inventário Patrimonial seja devidamente especificado, etc.

Portanto, conclui-se que apesar de determinadas particularidades já citadas, esse segmento não possui tamanha dificuldade como pensam determinados profissionais. Vale ressaltar o importante papel da contabilidade aplicada a este setor, que age como importante comprovador dos fatos e atividades operacionais das entidades que o compõe, onde aqueles que sustentam a organização, voluntários, doadores, parceiros, e os órgãos públicos que fiscalizam, precisam saber que os recursos alocados estão sendo efetivamente destinados a sua finalidade principal. Assim, a contabilidade aparece como indispensável ferramenta que garante a credibilidade destas instituições.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Antônio Carlos Carneiro De, Terceiro Setor: História e Gestão de Organizações – São Paulo: Summus, 2006.

CRCRS <http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_3setor.pdf?eeab6c> Acesso em: 10/04/2017.

DE OLIVEIRA, Maria Suzie. A Ética no Terceiro Setor e o Novo Liberalismo, 2007.

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, 1999.

FUNDATA. Disponível em:<<http://www.fundata.org.br/Artigos%20-%20Cefeis/TERCEIRO%20SETOR,%20ongs.htm>> Acesso em: 11/04/2017.

INSTITUTO PROBONO

<<http://www.probono.org.br/arquivos/file/manualterceirosetor.pdf>> Acesso em: 10/04/2017.

MANUAL DA SECRETARIA <<http://www.manualdasecretaria.com.br/ata-de-reuniao-como-fazer/>> Acesso em: 11/04/2017.

MANUAL DE PROCEDIMENTOS PARA O TERCEIRO SETOR<http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Miolo_MTS_web.pdf> Acesso em: 23/05/2017.

MELO NETO FROES, Gestão da Responsabilidade Social Corporativa – Rio de Janeiro – 2001.

MELO NETO FROES, Responsabilidade Social & Cidadania Empresarial – Rio de Janeiro – 2001 – 2 ed.

PORTAL DA CONTABILIDADE. DISPONÍVEL EM:
<<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/terceirosetor.htm>.> Acesso em 08/04/2017.

PORTAL TRIBUTÁRIO. Disponível em:<<http://www.portaltributario.com.br/artigos/imunidadesisencoes.htm>>Acesso em 10/04/2017.

RESENDE, Tomáz de Aquino. Roteiro do Terceiro Setor. Associações e Fundações: o que são como instituir, administrar e prestar contas/ Tomáz de Aquino Resende, com colaboração de Bianca Monteiro da Silva, Eduardo Marcondes Filipino da Silva, Paula Raccanello Storto (Col.). - 4ª ed. Ver, atual. E ampla. – Belo Horizonte: Prax, 2012. P. 19, 21, 28, 29,32, 34, 37.

RESPONSABILIDADE SOCIAL. Disponível em:
<<http://www.responsabilidadesocial.com/o-que-e-responsabilidade-social/>.> Acesso em 07/04/2017.

ROCHA, Sílvio Luís Ferreira. Terceiro Setor. Editora Malheiros, 2003. P. 91.