CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO TERCEIRO SETOR

Fernanda Soares Duque Estrada¹, Jorge Augusto Gonçalves dos Reis²

¹Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas – Universidade do Vale do Paraíba – Rua Diamantina, nº 411, Jardim Ismênia – CEP 12220-510 – São José dos Campos/SP – fernanda@debiassi.com.br

²Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas – Universidade do Vale do Paraíba – Av. Shishima Hifumi, nº 2911 – Urbanova, CEP 12244-000 – São José dos Campos/SP

Resumo- O desenvolvimento do presente artigo enfoca o terceiro setor, expressão utilizada para denominar as organizações sem fins lucrativos, criadas e mantidas com ênfase na participação voluntária, no âmbito não governamental. Essas entidades, que compõem o denominado Terceiro Setor, estão cada vez mais presentes na sociedade, ajudando o Estado a cumprir o seu papel de promotor do bem-estar da sociedade e de fiscalizador das ações dos agentes por ele constituídos. Além de seu grande crescimento numérico, essas organizações também têm se especializado, exigindo serviços contábeis mais qualificados, abrangentes e, em muitos casos, específicos, a fim de atender à demanda do segmento.

Palavras-chave: terceiro setor, entidades filantrópicas, incentivos fiscais, prestação de contas
Área do Conhecimento: VI - Ciências Sociais Aplicadas

Introdução

As Entidades Sem Fins Lucrativos (ESFL), pertencentes ao Terceiro Setor, vêm desempenhando funções cada vez mais amplas e relevantes na sociedade moderna, realizando atividades de caráter beneficente, filantrópico, religioso, cultural, educacional, científico, artístico, literário, recreativo, de proteção ao meio ambiente, esportivo, além de outros serviços, objetivando sempre a consecução de fins sociais.

A expressão Terceiro Setor foi traduzida do inglês ("*Third Sector*") e faz parte do vocabulário sociológico corrente nos Estados Unidos. A emergência do Terceiro Setor no Brasil é um fenômeno das últimas três décadas. Nos anos 70, o fortalecimento da sociedade civil – embrião do Terceiro Setor – fez-se em oposição ao Estado autoritário. Com o avanço da redemocratização e das eleições diretas para todos os diversos níveis de governo, as organizações de cidadãos assumem um relacionamento mais complexo com o Estado. Durante a década de oitenta, os recursos financeiros para projetos sociais das ONGs eram provenientes, em sua quase totalidade, de ONGs internacionais. No início da década de noventa, o acesso aos fundos públicos trouxe às ONGs algumas preocupações, como o cumprimento dos aspectos legais institucionais internos e a estruturação da contabilidade.

Este artigo tem o objetivo de difundir os procedimentos aplicáveis às Entidade de Interesse Social e suas particularidades, facilitando assim, sua maior compreensão, a fim de atender suas finalidades.

Materiais e Métodos

Este artigo foi elaborado utilizando como base a revisão de literatura e informações da Internet.

Terceiro Setor

Para um maior esclarecimento, informamos que:

- o Estado é o Primeiro Setor;
- o Mercado é o Segundo Setor; e
- as Entidades da Sociedade Civil formam o Terceiro Setor.

O Terceiro Setor é constituído por organizações privadas sem fins lucrativos que geram bens, serviços públicos e privados. Todas elas têm como objetivo o desenvolvimento político, econômico, social e cultural no meio em que atuam.

O Terceiro Setor movimenta hoje recursos equivalentes a 4,7% do PIB mundial. Em 1995, as atividades sem fins lucrativos movimentaram cerca de US\$ 1,1 trilhão em 22 países. No Brasil, uma pesquisa realizada pela empresa de consultoria Kanitz & Associados estimou em R\$ 1,728 bilhões o total de investimentos pelas 400 maiores entidades filantrópicas em projetos sociais. Estima-se que existam hoje, no mínimo, 250 mil organizações do terceiro setor no Brasil.

A Contabilidade, consagradamente definida como um sistema de informação e mensuração, passou a ser requerida em diversos momentos pelos vários organismos governamentais e não-governamentais, para fornecer-lhes demonstrações contábeis e outras gerenciais por ela geradas, quer para registros e concessão de certificados específicos, quer para fins de prestação de contas das ações dessas entidades.

Características

Na NBC T 10.19, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) define da seguinte forma as entidades sem fins lucrativos: "...são aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido, e o lucro ou prejuízo são denominados, respectivamente, de superávit ou déficit" (item 10.19.13).

O Terceiro Setor apresenta as seguintes características básicas:

Promover ações voltadas para o bem-estar da coletividade; finalidades não-lucrativas; ter personalidade jurídica adequada, (associação ou fundação); e ter suas atividades financiadas pelo Primeiro Setor e por de particulares; aplicar seus resultados nos fins sociais a que se destina.

Tipos de Organizações

As Entidades de Interesse Social abrangem uma grande variedade de instituições privadas que atuam nas mais diversas áreas de interesse público, tais como promoção da assistência social, educação, saúde, defesa do meio ambiente e pesquisas científicas, entre outras.

As Fundações são entes jurídicos que têm por característica o patrimônio. Esse ganha personalidade jurídica e deverá ser administrado de modo a atingir o cumprimento das finalidades estipuladas pelo seu instituidor. A partir da vigência do Código Civil de 2002, somente podem ser constituídas as fundações para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência (parágrafo único do art. 62).

As Associações são pessoas jurídicas formadas pela união de pessoas com objetivo comum sem finalidades lucrativas. O estatuto da associação deverá, necessariamente, definir a composição e o funcionamento dos órgãos deliberativos e administrativos. O órgão de deliberação máxima é a Assembléia Geral.

Organização da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP

De acordo com a Lei 9.709, de 23 de março de 1999, OSCIPs são ONGs, criadas por iniciativa privada, que obtêm um certificado emitido pelo poder público federal ao comprovar o cumprimento de certos requisitos, especialmente, aqueles derivados de normas de transparência administrativas.

Tanto as fundações como as associações podem ser qualificadas como OSCIPs. As pessoas jurídicas qualificadas como OSCIP podem firmar Termo de Parceria como o Poder Público, o qual é destinado à formação de vínculo de cooperação

entre as partes, para o fomento e a execução das atividades de interesse público.

Muitas pessoas jurídicas não podem obter essa qualificação entre as quais podemos citar as sociedades comerciais, sindicatos, associações de classes ou de representação de categoria profissional, instituições religiosas, organizações partidárias, empresas que comercializam planos de saúde e assemelhados, instituições hospitalares privadas não-gratuitas, cooperativas, fundações públicas, etc.

As Entidades de Interesse social poderão requerer, no Ministério da Justiça, a qualificação de OSCIP, desde que não-enquadradas nas hipóteses relacionadas anteriormente e atendidos aos requisitos expressos na Lei nº 9.790/99.

Os principais benefícios das OSCIPs são:

- a) a possibilidade da celebração de termo de parceria com o Poder Público para o recebimento de recursos;
- b) a possibilidade de o doador – pessoa jurídica – deduzir do cálculo do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, até o limite de 2% sobre o lucro operacional, o valor das doações efetuadas, conforme previsto no art. 59, da Medida Provisória nº 5.158-35, de 27/8/2001 e art. 34 da Lei nº 10.637/2002.

Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS

O CEBAS é o documento de acreditação expedido pelo CNAS (Conselho Nacional de Assistência Social), reconhecendo que a instituição sem fins lucrativos atua na área beneficente de assistência social. O CEBAS habilita a entidade a comprovar sua condição de filantrópica perante a sociedade civil e o governo, sendo necessário à instrução de pedidos de benefícios concedidos pelos Poderes Públicos Federal, Estadual e Municipal.

Benefícios concedidos pelo Poder Público às Entidades de Interesse Social

As Entidades de Interesse Social que atuam em benefício da sociedade, sem a finalidade de lucro, têm uma função social da mais alta relevância.

Reconhecendo o trabalho dessas entidades, o Poder Público tem procurado conceder alguns benefícios para incentivar a criação de novas associações e fundações e, até mesmo, propiciar a sobrevivência das que já existem.

Os principais benefícios concedidos são a imunidade e a isenção de impostos e contribuições, além da possibilidade do recebimento de recursos públicos, por meio de convênios, contratos, subvenções sociais e termos de parceria.

Imunidade

Imunidade é a não-incidência do imposto já prevista na Constituição Federal. 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 imunidade tem caráter permanente, ou seja, somente pode ser mudada com a alteração da Constituição Federal.

O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), que, originariamente, era lei ordinária, mas foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com status de lei complementar (art.34, § 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias), é quem estabelece os requisitos contidos no art. 14, incisos I, II e III, que 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."

Isenção

A isenção é a inexigibilidade temporária do tributo devido, previsto em lei, mesmo com a concorrência do fato gerador e, em tese, da obrigação tributária.

A isenção decorre de lei, podendo se delimitar prazo de vigência, ou seja, é temporária. Todos os tipos de tributos como, por exemplo, impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais podem ser gozados pelas entidades isentas.

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.

Prestação de Contas

As Entidades de Interesse Social têm como uma das principais obrigações a prestação de contas.

A Prestação de Contas é o conjunto de documentos e informações disponibilizados pelas entidades, para possibilitar aos órgãos

interessados e autoridades a veracidade das contas e a administração das entidades.

Alguns exemplos de documentos normalmente exigidos pela prestação de contas são relatórios de atividades, demonstrações contábeis, declaração de informações Econômico-fiscais da pessoa jurídica – DIPJ, relação anual de informações sociais – RAIS, parecer do conselho fiscal, parecer e relatório de auditoria independente, etc.

Demonstrações Contábeis

A NBC T 10.19, em seu item 10.19.1.2, estabelece procedimentos contábeis a serem cumpridos pelas pessoas jurídicas de direito privado sem finalidade de lucros.

Já o Decreto Nº 2.536, de 6 de abril de 1998, exige, para fins de concessão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, que a pessoa jurídica apresente as seguintes "demonstrações contábeis e financeiras" (Art. 4º):

"I – balanço patrimonial;

II – demonstração do resultado do exercício;

III – demonstração de mutação do patrimônio;

IV – demonstração das origens e aplicações de recursos;

V – notas explicativas."

Os procedimentos de escrituração das transações praticadas pelas Entidades de Interesse Social no Brasil, em alguns aspectos, diferem dos utilizados para as demais entidades jurídicas, conforme disciplinado pelas Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC T 10.4 – Fundações e NBC T 10.19 – Entidades sem finalidades de lucros), elaboradas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Contabilização das Doações

As doações são para muitas Entidades de Interesse Social a mais importante fonte de recursos. Considera-se doação uma transferência ou uma promessa de transferência de dinheiro ou outros ativos para uma entidade, ou um cancelamento de um passivo, sem a necessidade de uma contrapartida. Essas doações podem ser em dinheiro, gêneros alimentícios, equipamentos ou outro ativo qualquer ou também por meio de prestação de serviços.

Conforme a NBC T 10.19, no seu item 10.19.2.4, "as receitas de doações, subvenções e contribuições para custeio ou investimento devem ser registradas mediante documento hábil."

A seguir, sugerimos alguns exemplos de lançamento:

Exemplo 1:

Doações para custeio recebidas em dinheiro ou por meio de crédito em conta bancária:

Débito – Caixa ou Banco Conta Movimento (AC)

Crédito – Doações (Receitas)

Exemplo 2:

II – Doações para custeio recebidas em cheque pré-datado:

Débito – Cheques a Depositar (AC)

Crédito – Doações (Receitas)

Depósito do cheque na data apazada:

Débito – Banco Conta Movimento (AC)

Crédito – Cheques a Depositar (AC)

Contabilização de Gratuidade e Benefícios Tributários

Uma das atividades mais significativas das Entidades de Interesse Social é a prestação de serviços de interesse social à coletividade, sem a finalidade lucrativa. São exemplos de gratuidade a prestação de serviço não-oneroso, a concessão de bolsas de estudo, a distribuição de cestas básicas, entre outros.

Para algumas Entidades de Interesse Social, o registro contábil da gratuidade é de fundamental importância. 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'."

As demonstrações contábeis devem orientar o usuário sobre o impacto da gratuidade na capacidade de sobrevivência de longo prazo de uma entidade.

A seguir, sugerimos alguns exemplos de lançamento:

Exemplo 1:

Pelo consumo de ativo na geração do serviço objeto da gratuidade:

Débito – Despesa (Benefícios Concedidos – Gratuidade)

Crédito – Ativo (conta correspondente)

Exemplo 2:

Pela prestação do serviço objeto da gratuidade:

Débito – Ativo (AC)

Crédito – Receita (Ordinárias)

Exemplo 3:

Pela colocação do serviço à disposição do beneficiário (assistido):

Débito – Despesa (Benefícios Concedidos – Gratuidade)

Crédito – Ativo (AC)

Auditoria

A auditoria desempenha um importante papel nas Entidades de Interesse Social, pois em virtude das imunidades, isenções, certificações e termos de parcerias concedidos por determinados órgãos, elas devem atender diversos requisitos. Nesse sentido, o Auditor irá checar o cumprimento de tais

requisitos e, se for o caso, orienta-las quanto aos procedimentos corretos a serem seguidos.

Conforme o Decreto nº 2.536/98, art. 5º, "o CNAS somente apreciará as demonstrações contábeis e financeiras, às quais se refere o artigo anterior, se estas tiverem sido devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade.

Conclusão

O Terceiro Setor surge como uma alternativa importante para suprir a carência da sociedade em relação as atividades sociais, econômicas e financeiras não atendidas pelo Estado.

Se não fosse sua participação no objetivo de promover o bem estar e o progresso da sociedade, hoje a situação estaria caótica, principalmente, no que diz respeito à segurança do indivíduo, da família e do patrimônio público.

Apesar de todo o potencial do terceiro setor, muitas empresas privadas desconhecem os benefícios que o Estado concede às empresas que firmam parceria com o Terceiro Setor.

Podemos concluir por meio deste artigo, que a contabilidade e a administração desse setor ainda são pouco trabalhadas e que não há uma clareza na legislação, conseqüentemente surgindo muitas dúvidas e prejudicando seu crescimento.

Referências

HUDSON, Mike. Administrando Organizações do Terceiro Setor – O desafio de administrar sem receita, São Paulo: Makron Books, 1999.

Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social / Conselho Federal de Contabilidade. Brasília: CFC, 2003.

CHIOMENTO, Domingos Orestes. A importância dos projetos sociais. Boletim CRCSP. São Paulo: CRC, p.4-5, 2005.

SETOR3, Internet site address: <http://www.setor3.com.br/> acessado em 19/02/2005.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, Internet site address: <http://www.receita.fazenda.com.br/> acessado em 19/02/2005.