

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária

Departamento de Ciências Contábeis

Curso de Ciências Contábeis

OLÍVIA MACIEL ARAÚJO

**A CONTABILIDADE APLICADA NO TERCEIRO SETOR: ASPECTOS
CONTÁBEIS E TRIBUTÁRIOS**

São Paulo
2023

OLÍVIA MACIEL ARAÚJO

**A CONTABILIDADE APLICADA NO TERCEIRO SETOR: ASPECTOS
CONTÁBEIS E TRIBUTÁRIOS**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Juarez Torino Belli.

**São Paulo – SP
2023**

FOLHA DE APROVAÇÃO**OLÍVIA MACIEL ARAÚJO****A CONTABILIDADE APLICADA AO TERCEIRO SETOR: ASPECTOS
CONTÁBEIS E TRIBUTÁRIOS**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovação em 21 de novembro de 2023.

Orientador: Prof. Juarez Torino Belli

Nota:

Convidado 1: Prof. Amaury de Souza Amaral

Nota:

Convidado 2: Prof. Valério Vitor Bonelli

Nota:

DECLARAÇÃO DE ÉTICA E RESPEITO AOS DIREITOS AUTORAIS

Declaro para os devidos fins, que a pesquisa foi elaborada por mim e que não há, nesta monografia, cópias de publicações de trechos de títulos de outros autores sem a respectiva citação, nos moldes da NBR 10.520 de ago/2002.

Olívia Maciel Araújo

22/10/2023

Aluno/a:

DATA

DEDICATÓRIA

Aos meus pais, irmão, familiares e amigos. Enfim, a todos que acreditaram no meu potencial e contribuíram para eu poder participar do ensino superior e chegar até aqui. .

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por trabalhar comigo em prol dos meus propósitos, escutar os meus pedidos e tornar possível o alcance de mais um objetivo, não me deixando desanimar, fraquejar e muito menos desistir, me mostrando os melhores caminhos a serem seguidos.

Sou imensamente grata aos meus pais, Antonio Fernandes de Araújo e Verônica Gouveia Maciel e ao meu irmão Antônio Gustavo Maciel Araújo, os quais nunca mediram esforços para me ajudar, por serem o meu porto seguro e por me fornecerem uma ótima base que me possibilitou focar no desenvolvimento de mais um sonho.

Agradeço aos meus tios, tias, primos e primas que me ajudaram muitas vezes do início da graduação até aqui, eles me concederam apoio quando precisei, me incentivaram e não descreditaram de mim.

Agradeço ao meu orientador, Juarez Torino Belli pela paciência e orientação dos melhores métodos a serem seguidos na execução deste trabalho que foram fundamentais para a sua concretização.

Agradeço a todos que direta ou indiretamente ajudaram no percurso da graduação e na execução deste trabalho.

“Nada é tão nosso como os nossos sonhos”

(Friedrich Nietzsche)

RESUMO

Este trabalho aborda os aspectos contábeis e tributários em entidades do terceiro setor. O objetivo do estudo foi analisar e demonstrar as particularidades contábeis e tributárias no terceiro setor, e qual o papel do profissional contábil nesses processos. Considerando que a contabilidade através de suas ferramentas, possibilita a análise, o registro e o controle do patrimônio em entidades sem finalidades lucrativas, o problema do estudo foi entender de que forma a contabilidade pode contribuir em uma entidade do terceiro setor. Para se chegar aos resultados pretendidos, além de pesquisas bibliográficas, realizamos uma pesquisa com um escritório de contabilidade especializado no terceiro setor, com o intuito de se aprofundar mais e demonstrar como funcionam os principais processos contábeis e tributários em uma organização sem fins lucrativos. Concluiu-se que para cumprir os requisitos contábeis e tributários impostos pelas leis às entidades do terceiro setor, é necessário que esteja sob a responsabilidade de um profissional contábil competente que entenda sobre essas obrigações e principalmente sobre suas particularidades, pois como visto no decorrer deste trabalho, a contabilidade de entidades sem fins lucrativos possui diferenciações em relação à contabilidade de entidades que possuem fins lucrativos, além disso, a sua tributação também é diferenciada, visto que elas possuem o direito de imunidade e isenção. Entre as entidades do terceiro setor há uma percepção da necessidade em manter uma boa relação e transparência com as autoridades e seus financiadores, de forma que possibilite sua continuidade, logo se percebe a necessidade de transparência e prestação de contas entre financiadores e demais interessados. Conclui-se também que a contabilidade é um instrumento importante para garantir credibilidade e confiabilidade em instituições do terceiro setor, além de possuir um papel relevante na continuidade das atividades dessas entidades, sempre atendendo da melhor forma as necessidades particulares de cada instituição.

Palavras-Chave: Contabilidade. Particularidades. Terceiro Setor.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos	20
Figura 2 – Balanço Patrimonial Ilustração	24
Figura 3 – Razonete	27
Figura 4 – Razonete	35
Figura 5 – Doações Onerosas	38
Figura 6– Receitas Doações Onerosas	38
Figura 7 – Doação Não Onerosa	39
Figura 8 – Contribuição	40
Figura 9 – Despesa Contribuição	40
Figura 10 – Subvenção custeio de atividades	41
Figura 11 – Despesa Subvenção custeio de atividades	42
Figura 12 – Subvenção Para Projetos	42
Figura 13 – Receita Subvenção	42
Figura 14 – Patrocínio	44
Figura 15 – Despesa Patrocínio	44

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Balanço Patrimonial	24
Quadro 2 – Demonstração do Resultado do Exercício	46

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABONG: Associação Brasileira Organizações Não Governamentais

ART: Artigo

CFC: Conselho Federal de Contabilidade

COFINS: Contribuição para o financiamento da Seguridade Social

CPC: Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CVM: Comissão de Valores Mobiliários

DMPLS: Demonstração de Mutações do Patrimônio Líquido Social

DRE: Demonstração de resultados

ESFL: Entidade sem Fins Lucrativos

FASFIL: Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos

FDE: Fundação para o Desenvolvimento da Educação

IBGE: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

IBRACON: Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

INCTs: Institutos Nacionais de Ciência e Tecnologia

INSS: Instituto Nacional do Seguro Social

IRRF: Imposto de Renda Retido na Fonte

ISHAOC: Instituto Social Hospital Alemão Oswaldo Cruz

ISI: Institutos Senai de Inovação

ISS: Imposto sobre Serviço

ITCMD: Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direito

ITG: Interpretação Técnica Geral

NBC: Normas Brasileiras de Contabilidade

NBR: Norma Brasileira

ONGs: Organizações Não Governamentais

OSCIP: Organização da Sociedade Civil de Interesse Público

OSCs: Organizações da Sociedade Civil

PASEP: Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PIS: Programa de Integração Social

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
CAPÍTULO 1 – TERCEIRO SETOR.....	16
1.1 TIPOS DE ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR	17
1.2 ORGANIZAÇÃO NÃO GOVERNAMENTAL (ONG)	17
1.3 FUNDAÇÕES	18
1.4 INSTITUTOS	20
1.5 ORGANIZAÇÃO DA SOCIEDADE CIVIL DE INTERESSE PÚBLICO - OSCIP	21
CAPÍTULO 2 – CONCEITOS BÁSICOS DE CONTABILIDADE.....	23
2.1 BALANÇO PATRIMONIAL	23
2.2 ATIVO	24
2.3 PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO	25
2.4 CONTAS DE RESULTADOS	26
2.5 RAZONETES, DÉBITOS E CRÉDITOS	27
CAPÍTULO 3 - A CONTABILIDADE APLICADA AO TERCEIRO SETOR	28
3.1 NORMAS CONTÁBEIS E TRIBUTÁRIAS	29
3.2 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS OBRIGATÓRIA	30
3.3 TRIBUTOS, IMUNIDADES E ISENÇÕES.....	32
CAPÍTULO 4 - DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA - ASPECTOS CONTÁBEIS E TRIBUTÁRIOS	35
4.1 METODOLOGIA UTILIZADA NA PESQUISA	36
4.2 TIPO DE PESQUISA	36
4.3 DOAÇÕES	37
4.4 CONTRIBUIÇÕES	39
4.5 SUBVENÇÕES	41
4.6 PATROCÍNIOS	43
4.7 PRINCIPAIS TRIBUTOS RECOLHIDOS	45
4.8 DÉFICIT E SUPERÁVIT	46
4.9 ANÁLISE DA PESQUISA.....	47
CONSIDERAÇÕES FINAIS	49
REFERÊNCIAS	51

INTRODUÇÃO

A CONTABILIDADE APLICADA AO TERCEIRO SETOR: ASPECTOS CONTÁBEIS E TRIBUTÁRIOS

A sociedade é formada por três setores: primeiro setor, segundo setor e terceiro setor. O primeiro setor é composto pelo governo, União, Estados e municípios, é representado pela administração pública e sustentado pela arrecadação tributária. Bento (2010, p. 14) destaca que a finalidade básica do Primeiro Setor “administrar os bens públicos para atender as necessidades coletivas, derivadas dos direitos previstos na Constituição Federal de 1988.”

O Art. 6º da Constituição Federal de 1988 trata dos direitos sociais: a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados. O Estado deve garantir esses direitos a fim de proporcionar boas condições de vida aos seus cidadãos.

O segundo setor refere-se ao mercado, é composto por instituições privadas e particulares, como as indústrias, o comércio e empresas de prestação de serviços que tem por objetivo o exercício da atividade econômica visando o lucro como resultado dessa prática.

Por fim, o terceiro setor, composto por organizações de interesse social (ONGs – Organizações Não Governamentais, instituições de caráter religioso, organizações filantrópicas, fundações, dentre outras) prestadoras de serviços públicos e sem fins lucrativos. Apesar de não possuírem fins lucrativos, essas entidades possuem fins públicos e precisam ser organizadas por organizações privadas devido as suas transações, como auxílios financeiros para dar continuidade às suas ações solidárias e assim necessitarem da transparência nas suas prestações de contas.

A sociedade tem buscado complementar as necessidades não atendidas pelo Estado e melhorar suas condições de vida, através de organizações sem fins lucrativos, as quais executam atividades específicas, criando assim o terceiro setor, alternativa ao Estado (primeiro setor) e ao mercado (segundo setor) (SILVEIRA; BORBA; ROVER, 2008).

O primeiro setor, segundo setor e terceiro setor, possuem organizações, independente de possuírem fins lucrativos ou não, com a necessidade do auxílio de profissionais contábeis para o cumprimento de suas obrigações: fazer o registro de suas transações, pagar seus impostos e apresentar documentos à receita federal e demais órgãos.

Muitas vezes, as entidades que formam o terceiro setor, são governadas por pessoas que não possuem conhecimento específico sobre contabilidade, então o contador possui um papel importante no gerenciamento dos processos contábeis, tributários e de prestação de contas.

O terceiro setor supre as lacunas que o primeiro e segundo setor não preenchem na sociedade, através de ações solidárias. Mas para estas atividades se manterem, além da entrada de recursos dentro das organizações, faz se necessário um bom planejamento financeiro e uma transparência na prestação de suas contas, assim sendo, este trabalho terá como intuito analisar como a contabilidade ajuda estas instituições sem fins lucrativos a darem sequência às suas atividades genuínas através da prestação de contas e do seu controle financeiro.

As informações do trabalho foram levantadas através de coletas de dados por análises documentais na qual foi usada a pesquisa qualitativa com o objetivo de obter informações aprofundadas sobre o assunto. Foi aplicado o método de estudo de casos para se chegar aos resultados pretendidos.

O presente trabalho foi elaborado por meio de uma estrutura composta por quatro partes. A primeira parte trata-se da introdução. A segunda parte é composta pelo referencial teórico (capítulos 1, 2 e 3) onde são abordados os principais conceitos sobre o tema: Terceiro Setor, Contabilidade e contabilidade aplicada ao terceiro setor.

A segunda etapa referente ao capítulo 4, é composta pelo levantamento de dados da pesquisa aplicada ao estudo de caso para recolhimento das informações necessárias para a execução do trabalho. Em seguida, é realizada uma etapa de análise dos resultados obtidos na etapa anterior.

Por fim, a quarta etapa, referente às considerações finais, demonstrará as principais conclusões da pesquisa e recomendações.

Problema

Considerando as informações apresentadas anteriormente, o tema que se pretendeu aprofundar neste trabalho foi: Como funcionam os principais processos e particularidades contábeis, tributários e de prestação de contas em entidades do terceiro setor e como a contabilidade contribui neste processo? evidenciando então, a grande importância do profissional contábil no terceiro setor.

Objetivo Geral

O presente estudo tem por objetivo geral, analisar e demonstrar como a contabilidade contribui nas particularidades dos processos tributários e de controle financeiro em entidades do terceiro setor.

Objetivos Específicos

Analisar as normas e aplicações que integram os lançamentos contábeis numa entidade do terceiro setor e na organização selecionada para o estudo de caso deste trabalho;

Identificar as principais características contábeis das entidades do terceiro setor;

Verificar a origem dos recursos de entidades do terceiro setor e as transações com o seu patrimônio.

Justificativas

Esta pesquisa foi executada pelo incentivo da curiosidade da pesquisadora em saber mais sobre como funciona a contabilidade e o processo de aplicação de normas em entidades do terceiro setor, e em função de pouca literatura acadêmica sobre o tema, pois se trata de uma área que requer um tratamento diferenciado, visto que diferentemente das organizações privadas com fins lucrativos, as entidades do terceiro setor não visam lucro. O trabalho tem por objetivo proporcionar mais informações para outras pessoas que buscam por este tema.

Além de trazer informações sobre a importância de entender como a contabilidade auxilia e fortalece o segmento do terceiro setor através do controle financeiro, já que o objetivo destas entidades não é o lucro e sim o propósito de suas atividades.

O estudo pretende contribuir com conhecimentos para as entidades sem fins lucrativos, possíveis profissionais que gostariam de atuara na área e demais interessados sobre o tema.

Metodologia

Este trabalho poderá ser classificado como uma pesquisa de natureza aplicada, pois possui o objetivo de gerar conhecimento através do estudo realizado e demonstrado no estudo prático da pesquisa realizada. Referente a abordagem, o trabalho utilizou o método de pesquisa qualitativa, uma vez que o objetivo é entender o funcionamento de aspectos contábeis e tributários de uma entidade, dispensando a necessidade de informações estatísticas para se chegar ao resultado. Para se chegar aos objetivos, foi utilizada também, a pesquisa explicativa, objetivando mostrar como funciona a teoria na prática através da coleta de dados por análise documental.

CAPÍTULO 1 – TERCEIRO SETOR

O Terceiro Setor é formado por um conjunto de entidades sem fins lucrativos que têm por objetivo a prestação de serviços públicos e sociais destinadas à sociedade. Dito isto, é possível afirmar que o terceiro setor é de extrema importância para a sociedade, pois as instituições que formam este setor, promovem atividades que reduzem as desigualdades sociais e ajudam a melhorar a qualidade de vida dos cidadãos, como assistência social, educação e saúde.

Com a criação da Lei federal nº 13.019/2014, as instituições que formam o terceiro setor, passaram, a ser chamadas de Organizações da Sociedade Civil – OSCs

Estabelece o regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público e recíproco, mediante a execução de atividades ou de projetos previamente estabelecidos em planos de trabalho inseridos em termos de colaboração, em termos de fomento ou em acordos de cooperação; define diretrizes para a política de fomento, de colaboração e de cooperação com organizações da sociedade civil; e altera as Leis nºs 8.429, de 2 de junho de 1992, e 9.790, de 23 de março de 1999. (Redação dada pela Lei nº 13.204, de 2015)

Segundo Brasil (2015) O Manual de procedimentos para o Terceiro Setor, informa que a expressão “Terceiro Setor” foi utilizada a partir da década de 1970 por estudiosos americanos e a partir da década de 1980 passou a ser usada também por pesquisadores europeus.

No Brasil, o termo passou a ser utilizado por volta da década de 1990, quando foi reconhecida a necessidade de separar as instituições com fins lucrativos das instituições sem fins lucrativos. Embora a expressão seja relativamente nova, sempre existiram instituições executando atividade de caridade e solidariedade, segundo Santos (2012) a primeira instituição do Terceiro Setor que se tem registro no Brasil é a Santa Casa de Misericórdia de Santos, criada ainda no século 15.

Em 1543 foi criada e inaugurada por Braz Cubas a Santa Casa de Misericórdia na cidade de Santos. Esse episódio marcou o início do voluntariado no Brasil. Pode ser que, em função disso, o voluntariado seja relacionado à área espiritual, uma vez que essas atividades eram conduzidas pelos padres e freiras, algo que ainda acontece atualmente (SANTOS, 2012, p. 133).

As instituições de cunhos religiosos foram as primeiras a praticarem atividades de caridade em prol da sociedade, as entidades cristãs, por exemplo, seguem o cristianismo, que tem como princípio a caridade, desta forma, as instituições religiosas buscam praticar atos de amor ao próximo, como assistências e doações, como forma de praticar os preceitos do cristianismo. Por terem sido as primeiras instituições a executar atividades voltadas ao bem-estar social sem fins lucrativos, as entidades religiosas inspiraram o surgimento de outras instituições com essas mesmas características, porém, antes da década de 1990, essas instituições eram chamadas de instituições de voluntariado, pois a expressão Terceiro Setor ainda não existia.

1.1 TIPOS DE ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR

Uma entidade do terceiro setor é classificada de acordo com o tipo de atividade que ela oferece, independentemente da sua classificação, todas precisam de apoiadores para a continuidade de suas atividades, seja através de doações ou associações, bem como o seu controle financeiro e aplicação de norma contábeis.

Nos próximos tópicos será demonstrado os principais tipos de entidades que formam o terceiro setor, bem como suas definições e classificações.

1.2 ORGANIZAÇÃO NÃO GOVERNAMENTAL (ONG)

As ONGs - Organizações Não Governamentais, são entidades privadas e sem fins lucrativos que atuam em prol de causas sociais à sociedade, como combate à fome, redução de desigualdade social e combate a discriminações raciais e sexuais. De acordo com a ABONG - Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais (2013, p.1), são consideradas ONGs:

[...] as entidades que, juridicamente constituídas sob a forma de fundação, associação e sociedade civil, todas sem fins lucrativos, notadamente autônomas e pluralistas, tenham compromisso com a construção de uma sociedade democrática, participativa e com o fortalecimento dos movimentos sociais de caráter democrático, condições estas, atestadas pelas suas trajetórias institucionais e pelos termos dos seus estatutos.

Segundo dados do Observatório do Terceiro Setor (2023, p.1), O Brasil possui cerca de 820 mil ONGs em atividade, trabalhando em diferentes causas e locais do país, cerca de 50% das ONGs são voltadas a garantia de direitos humanos de diversos grupos, enquanto outros 20% são formados por associações de pais, professores, alunos e moradores.

Grande parte das ONGs no Brasil dependem exclusivamente de doações para dar continuidade em seus serviços, o governo fornece recursos para apenas uma porcentagem de 17% delas, geralmente porque prestam serviços diretamente relacionados ao governo, como gestão de hospitais, por exemplo. Conforme diz Armani (2007), o crescimento das parcerias dos governos estaduais e municipais com ONGs, com a participação da sociedade civil, fortaleceu oportunidades para as ONGs. Porém,

[...] representa novos desafios no tocante a maior exposição pública e a maiores exigências quanto à qualidade técnica do seu trabalho. [...] As ONGs brasileiras têm sido confrontadas com o desafio de garantir que sua intervenção concreta específica resulte na elevação da qualidade de vida da população e ao mesmo tempo promova um novo modelo de desenvolvimento para o país.

Embora as ONGs ofereçam atividades de grande importância a sociedade, é perceptível que elas enfrentam desafios financeiros para dar continuidade às suas atividades.

Para dar seguimento às suas atividades, as ONGs contam com o trabalho voluntário, mas também precisam contratar funcionários para execução de algumas atividades, tais como atividades da área financeira, advogados e assistentes sociais. De acordo com a FIPE - Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (2023), o Brasil possui mais de 6 milhões de pessoas trabalhando voluntariamente.

1.3 FUNDAÇÕES

As fundações do terceiro setor são instituições de direito privado sem fins lucrativos que buscam captação de recursos para financiamento de projetos públicos e sociais. Como explica Andrade (2002, p. 37) “Ou seja, nas fundações há um capital disponível para a realização dos objetivos, enquanto nas demais instituições há o objetivo em comum, porém muitas vezes ainda falta a fonte de recursos para a sua realização.”

As atividades executadas pelas fundações são semelhantes às atividades das associações, de acordo com Szazi (idem, p. 36), a fundação “é um tipo especial de pessoa jurídica, pois pode ser constituída a partir da decisão de um só indivíduo”. Em outras palavras, as fundações surgem em virtude de um patrimônio inicial, enquanto as associações nascem pela associação de pessoas físicas.

Uma fundação pode ser constituída através de duas possibilidades: Através de testamento ou por uma escritura pública mediante ao Ministério Público. Segundo o Código Civil Brasileiro, lei 10.406/2002, art. 62,

Art. 62. 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. Parágrafo único. A fundação somente poderá constituir-se para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência.

As pessoas que constituem o patrimônio de uma fundação não têm direito sobre ele, pois como diz Zanluca (2012) “Quando o patrimônio for insuficiente para a constituição da fundação, este será incorporado à outra fundação com finalidades estatutárias iguais ou semelhantes, a não ser que o instituidor tenha disposto de outra forma no ato de instituição (escritura pública ou testamento).”

As fundações são fiscalizadas pelo Ministério Público, pois por receberem apoio do poder público, precisam comprovar que estão seguindo as regras impostas e cumprindo com suas obrigações. O processo de fiscalização pode acontecer, dentre outros meios, através de auditorias.

Segundo dados da FASFIL - Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos, do IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (2016), existiam 236 mil Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos no Brasil no ano de 2016, onde 83,1 mil estavam no grupo Religião (35,1%), 32,3 mil, em Cultura e recreação (13,6%), 30,3 mil em Desenvolvimento e defesa de direitos (12,8%), 29,0 mil em Associações patronais e profissionais (12,2%), 24,1 mil em Assistência social (10,2%), 15,9 mil em Outras instituições privadas sem fins lucrativos (6,7%), 15,9 mil em Educação e pesquisa (6,7%), 4,7 mil em Saúde (2,0%), 1,7 mil em Meio ambiente e proteção animal (0,7%), e 163 em Habitação (0,1%), conforme Figura 1, retirada do IBGE. A pesquisa mostrou ainda que, houve uma diminuição

no número dessas organizações comparado aos anos anteriores: Em relação ao ano de 2013, houve uma queda de 14%, e em relação ao ano de 2010, houve um decréscimo de 16,5%.

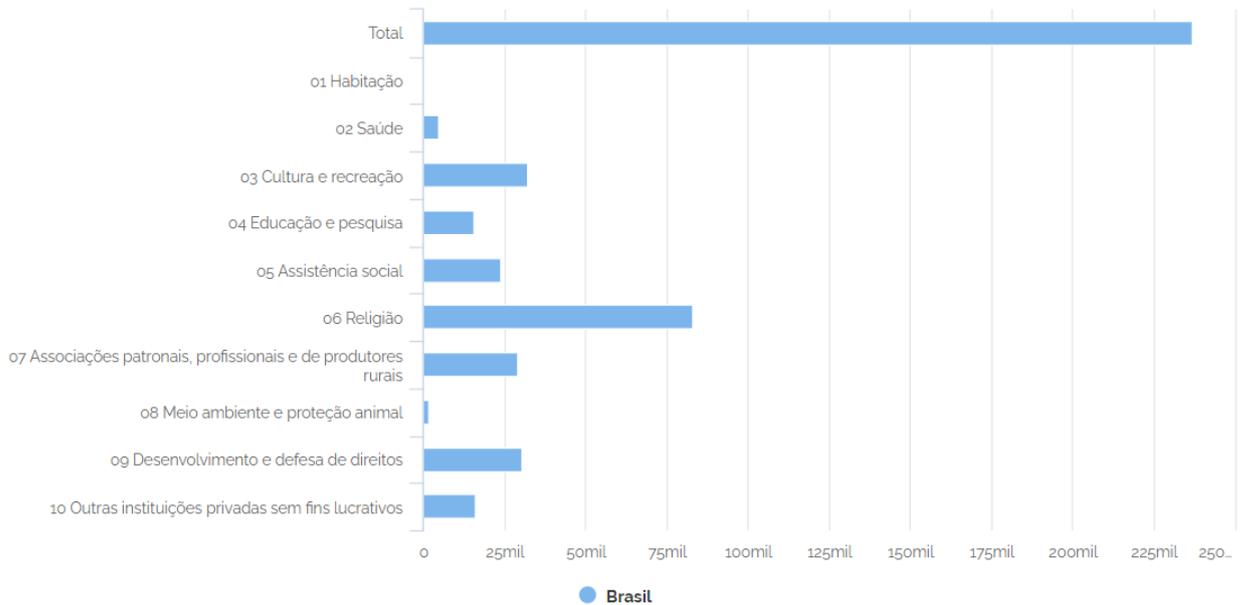


Figura 1: Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos.
Fonte: IBGE.

Um exemplo de Fundação Privada no Brasil é a FDE – Fundação para o Desenvolvimento da Educação, criada em 1987, com sede em São Paulo – SP, tem a finalidade de viabilizar e melhorar a qualidade do ensino estadual, através da implantação e gestão de projetos, programas e ações, como construções, reformas e adequações de ambientes educacionais e oferecimento de materiais e equipamentos educacionais. Atenção que parágrafo têm recuo.

1.4 INSTITUTOS

Segundo institutoovidomachado.org, “Se enquadram nesta categoria iniciativas do Terceiro Setor cujo foco de atuação seja a pesquisa científica para qualificação tecnológica da população ou mesmo a filantropia. Também pode ter essa atribuição as fundações de direitos privados, desde que não haja titulares, proprietários ou acionistas.” Logo, os institutos podem ser considerados entidades com objetivos específicos e definidos.

Os institutos vêm se desenvolvendo cada vez mais no Brasil, em 2008 foram criados os Institutos Nacionais de Ciência e Tecnologia - INCTs, que possuem caráter de redes de grupos de pesquisa.

Art. 2º Os Institutos Nacionais serão formados a partir de uma instituição sede, caracterizada pela excelência de sua produção científica e/ou tecnológica, alta qualificação na formação de recursos humanos e com capacidade de alavancar recursos de outras fontes, e por um conjunto de laboratórios ou grupos associados de outras instituições, articulados na forma de redes científico-tecnológicas que devem incluir pesquisadores de grupos em novos campi universitários, e/ou em instituições em regiões menos favorecidas.

Embora os institutos que lutam pelo desenvolvimento científico e de políticas públicas nas áreas de educação, ciência, tecnologia e inovação, estejam se desenvolvendo mais nos últimos anos no país, o Brasil conta com instituições antigas que são de grande importância, dentre elas é possível citar os ISI - Institutos SENAI - Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial de Inovação, e o ISHAOC - Instituto Social Hospital Alemão Oswaldo Cruz.

Segundo dados do casestudies.insightnet, “A rede de Institutos SENAI de Inovação, foi Criada em 1942, possuindo direito privado e sem fins lucrativos, promovem a pesquisa aplicada, a tecnologia e a inovação como ferramentas para tornar a indústria brasileira mais competitiva.

De acordo com ishaoc.org.br, “O Instituto Social Hospital Alemão Oswaldo Cruz (ISHAOC) é uma Organização Social de Saúde, entidade de direito privado, sem finalidade lucrativa, de interesse social e utilidade pública. Seu objetivo é desenvolver e fomentar atividades de promoção, proteção e assistência à saúde, pesquisa e ensino, entre outras ações sociais.”

1.5 ORGANIZAÇÃO DA SOCIEDADE CIVIL DE INTERESSE PÚBLICO - OSCIP

Uma OSCIP – Organização da Sociedade civil de Interesse Público, é uma qualificação jurídica atribuída a diferentes tipos de entidades privadas atuando em áreas típicas do setor público com interesse social, que podem ser financiadas pelo Estado ou pela iniciativa privada sem fins lucrativos.

A Lei no 9.790, de 23 de março de 1999 dispõe da qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público. Em seu Art. 1º é expresso:

Art. 1º Podem qualificar-se como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público as pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos que tenham sido constituídas e se encontrem em funcionamento regular há, no mínimo, 3 (três)

anos, desde que os respectivos objetivos sociais e normas estatutárias atendam aos requisitos instituídos por esta Lei.

As OSCIPs têm alguns benefícios, como a isenção de impostos sobre doações que recebem, a possibilidade de celebrar convênios e parcerias com o poder público, têm a liberdade de atuar em diversas áreas de interesse público, entre outros.

O art. 2º apresenta uma relação de entidades que não podem ser qualificadas como OSCIP. Entre elas, vale destacar as sociedades comerciais, os sindicatos, as associações de classe ou de representação de categoria profissional, as fundações públicas, as cooperativas e as organizações sociais.

Art. 2o Não são passíveis de qualificação como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, ainda que se dediquem de qualquer forma às atividades descritas no art. 3o desta Lei:

- I - as sociedades comerciais;
- II - os sindicatos, as associações de classe ou de representação de categoria profissional;
- III - as instituições religiosas ou voltadas para a disseminação de credos, cultos, práticas e visões devocionais e confessionais;
- IV - as organizações partidárias e assemelhadas, inclusive suas fundações;
- V - as entidades de benefício mútuo destinadas a proporcionar bens ou serviços a um círculo restrito de associados ou sócios;
- VI - as entidades e empresas que comercializam planos de saúde e assemelhados;
- VII - as instituições hospitalares privadas não gratuitas e suas mantenedoras;
- VIII - as escolas privadas dedicadas ao ensino formal não gratuito e suas mantenedoras;
- IX - as organizações sociais;
- X - as cooperativas;
- XI - as fundações públicas;
- XII - as fundações, sociedades civis ou associações de direito privado criadas por órgão público ou por fundações públicas;
- XIII - as organizações creditícias que tenham quaisquer tipo de vinculação com o sistema financeiro nacional a que se refere o art. 192 da Constituição Federal

CAPÍTULO 2 – CONCEITOS BÁSICOS DE CONTABILIDADE

A contabilidade é uma ciência social aplicada que tem por finalidade estudar e controlar o patrimônio das entidades, é objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização (Pronunciamento do IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, aprovado pela CVM - Comissão de Valores Mobiliários, através da deliberação nº 29/1986).

Na contabilidade não há débitos sem créditos de mesmo valor, nesse sentido, toda movimentação financeira organizacional é registrada através do método das partidas dobradas. O método das partidas dobradas é um princípio fundamental da contabilidade que estabelece que, para cada transação financeira, o valor total debitado deve ser igual ao valor total creditado.

2.1 BALANÇO PATRIMONIAL

De acordo com Gitman (2004, p. 38), “o balanço patrimonial apresenta uma descrição sintética da posição da empresa em certa data”. Já de acordo com MATARAZZO (2007, p. 41), O balanço patrimonial:

É a demonstração que apresenta todos os bens e direitos da empresa – Ativo - assim como as obrigações – Passivo Exigível – em determinada data. A diferença entre Ativo e Passivo é chamada de Patrimônio Líquido e representa o capital investido pelos proprietários da empresa, quer através de recursos trazidos de fora da empresa, quer gerado por estas em suas operações e retidos internamente (MATARAZZO, 2007, p. 41).

O balanço patrimonial é um demonstrativo contábil, através dele é possível verificar os resultados financeiros da organização, pois ele demonstra os bens, direitos e obrigações da entidade. O balanço patrimonial é constituído pelo Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido. Para que o balanço patrimonial se mantenha em equilíbrio, é necessário que o Ativo contenha o mesmo resultado do Passivo e Patrimônio líquido juntos, conforme ilustração da Figura 2 – Balanço Patrimonial Ilustração:

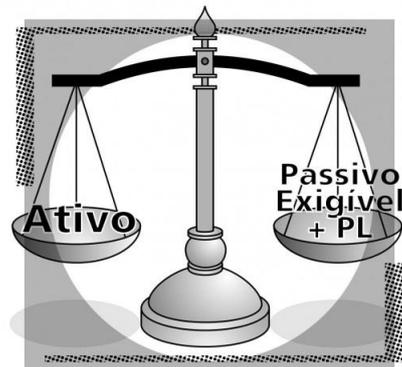


Figura 2: Balanço Patrimonial Ilustração
Fonte: Fundação CECIERJ.

A subdivisão do Balanço Patrimonial, na prática, fica: Ativo circulante e Ativo não circulante situados ao lado esquerdo, Passivo Circulante, Passivo não circulante e Patrimônio líquido ao lado direito. No Quadro 1: Balanço Patrimonial, é demonstrado detalhadamente essa subdivisão:

Quadro 1: Balanço Patrimonial

Balanço Patrimonial	
Ativo	Passivo
Ativo Circulante	Passivo Circulante
Ativo Não Circulante Realizável a Longo Prazo	Passivo Não Circulante
Investimentos Imobilizado Intangível	Patrimônio Líquido

Fonte: Autoria Própria

2.2 ATIVO

Segundo Greco et al. (2006 p.74) “o Ativo compreende as aplicações de recursos representadas por valores, direitos e bens”. O ativo compõe o patrimônio de uma empresa e é

demonstrado do lado esquerdo do balanço patrimonial, então tudo que for pertencente à organização, estará contido dentro do ativo, como estoques, imóveis e valores a receber.

O ativo é composto pelo ativo circulante e ativo não circulante, o ativo circulante contém aplicações que circulam no máximo até o próximo exercício social (12 meses seguintes), ou seja, são aqueles recursos que estão disponíveis para girar em curto prazo, é o caso de estoques e dinheiro em caixa/banco. Marion (2009, p.45) conceitua ativo como: “São todos os bens e direitos de propriedade da empresa, mensuráveis monetariamente, que representam benefícios presentes ou benefícios futuros para a empresa.”

O Ativo Não Circulante é composto pelo Realizável a longo prazo, Investimentos, Imobilizado e Intangível. O ativo não circulante abrange os bens e direitos realizáveis após o término do próximo exercício social e mantidos para as atividades operacionais.

Os Investimentos são referentes as participações societárias em empresas coligadas e/ou controladas. No subgrupo de imobilizado estão contidos os bens necessários à manutenção das atividades da empresa, como máquinas e transportes, neste subgrupo classifica-se também a depreciação que se aplica aos bens que compõem o Imobilizado e que possuem um desgaste devido ao uso normal ou excessivo, dependendo da necessidade da empresa. Já no Intangível, estão contidos os bens que a empresa possui, mas que não existem fisicamente, como por exemplo, direitos autorais, marcas e patentes.

2.3 PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Para Marion (2009, p.45), o passivo são “as obrigações, dívidas e financiamentos”. Ou seja, o passivo contém todas as obrigações financeira da organização: suas dívidas, como por exemplo, contratos de aluguéis e salários de funcionários.

O Passivo é dividido em passivo circulante e passivo não circulante. O Passivo Circulante compreende todas as obrigações que deverão ser cumpridas em curto prazo, ou seja, até o próximo exercício social (12 meses seguintes), alguns exemplos são: Dívidas com fornecedores e dívidas com salários e impostos.

No Passivo Não Circulante encontram-se as obrigações da empresa de longo prazo, onde agrupam-se as fontes de recursos como empréstimos, dívidas, resultados não realizados e outras obrigações com vencimento superior a doze meses a partir da data do balanço patrimonial, as quais são consideradas de longo prazo.

No Grupo Patrimônio Líquido, integram as contas dos capitais próprios, ou seja, recursos provenientes de sócios ou acionistas, segundo Marion (2009, p. 59), “o patrimônio líquido é denominado recurso próprio ou capital próprio, ou seja, recursos que pertencem à própria empresa até sua extinção”. O Patrimônio Líquido compreende os seguintes subgrupos: Capital realizado, Reservas de capital, Ajustes de avaliação patrimonial e Reservas de Lucros.

2.4 CONTAS DE RESULTADOS

A DRE - demonstração de resultados, é um dos principais relatórios financeiros utilizados na contabilidade para avaliar o desempenho financeiro de uma empresa em um determinado período, geralmente um trimestre ou um ano. Ela fornece uma visão resumida das receitas, despesas e lucros (ou prejuízos) da empresa durante o período considerado.

Para Marion e Reis (2003), a receita é o resultado direto das vendas, no caso da receita operacional, no caso de receitas não operacionais é o resultado indireto, o qual corresponde ao valor bruto do faturamento das receitas e/ou serviços que a empresa efetuou no período.

As Despesas, de acordo com Crepaldi (2018, p. 19) “São gastos com bens e serviços não utilizados nas atividades produtivas e consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas, que provocam redução do patrimônio.” Ou seja, as despesas são os sacrifícios para se conseguir receitas.

De acordo com Braga (2009), os custos de produção são custos incorridos para a produção dos bens e/ou serviços vendidos, ou custo das mercadorias vendidas. A diferença entre Custos e despesas é que o primeiro está relacionado à produção de bens e serviços, enquanto o segundo é necessário para a manutenção desses bens e serviços.

Chang (1962, p. 639) define o lucro da empresa como "a quantia máxima que a firma pode distribuir como dividendos e ainda esperar estar tão bem no final do período como estava

no começo." O lucro refere-se ao ganho financeiro que uma empresa obtém após deduzir todas as despesas, custos e impostos de suas receitas.

2.5 RAZONETES, DÉBITOS E CRÉDITOS

O razonete é um desenho feito por contadores para visualizar os débitos e créditos de determinada conta. Dessa forma, é possível analisar a situação financeira e as movimentações realizadas rapidamente. De acordo com Sá (2012, p. 54): “Os razonetes não existem na contabilidade. Trata-se de um recurso didático para ajudar o entendimento da mecânica dos lançamentos contábeis.” No Quadro 2: Razonete, é possível ver a ilustração de um razonete:

Figura 3: Razonete

(Nome da Conta)	
Débito	Crédito

Fonte: Autoria Própria

Segundo Marion (2009): “A natureza da conta (Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido) determina que lado do razonete deve ser utilizado para aumentos e que lado deve ser utilizado para diminuições.” Conforme demonstrado, as contas que compõem o ativo são de natureza devedora, enquanto as contas que compõem o Passivo e Patrimônio Líquido são de natureza credora, portanto sempre que houver entradas e aumentos no Ativo, as contas serão debitadas, e quando houver saídas e diminuições, as contas serão creditadas. No Passivo e Patrimônio Líquido ocorrerá o contrário, para aumento e entradas de recurso, será utilizado um crédito, e para diminuições e saída de recursos, haverá um débito.

CAPÍTULO 3 - A CONTABILIDADE APLICADA AO TERCEIRO SETOR

Ebsen (2017 p.12) afirma que “A partir do momento em que nasce uma entidade, surge, com ela, um patrimônio. Como a contabilidade é uma ciência social que tem como objeto o patrimônio das entidades, independentemente de sua natureza ou finalidade, esta se faz necessária.”. Logo, independente de uma entidade ser privada ou sem fins lucrativos, o uso da contabilidade como ferramenta para prestação de contas, controle financeiro e administração do patrimônio, se faz necessária e obrigatória.

Os recursos da fundação ou associação – sejam eles sob a forma de dinheiro, bens, direitos, voluntários, ou tempo – são limitados, não importa quão grande ou pequena seja a organização, e o processo de administração da fundação ou associação pela sua importância compreende várias etapas. (ANDRADE et al. 2015, p.25)

Sendo assim, os recursos de entidades do terceiro setor sendo originados através de doações voluntárias, devem ser ainda mais administrados com cautela e precisão, pois esta é a única fonte de recursos destas entidades.

Para captação desses recursos, muitas vezes, as entidades do terceiro setor precisam passar credibilidade para captar possíveis doadores e/ou financiadores, demonstrando que a entidade está utilizando legalmente os recursos para os fins por ela propostos, essas demonstrações acontecem através da transparência. Melo et al (2010), diz:

É indispensável que tais entidades administrem seus recursos de forma transparente e prestem contas de seus serviços de forma que proporcione clareza nas informações, estimulando a entrada de mais recursos para garantir a sua continuidade e crescimento ao longo do tempo (MELO et al, 2010, p. 2).

Na medida em que a contabilidade suprir as Organizações do Terceiro Setor e proporcionar clareza aos números para o público externo será possível entregar prestações de contas capazes de estimular a entrada de mais recursos promovendo, assim, a sustentabilidade de tais entidades ao longo do tempo (ALVES, 2007).

Para que os recursos sejam administrados e contabilizados de forma correta, é necessário que a entidade siga algumas regras impostas ao terceiro setor, pois as instituições sem fins lucrativos possuem particularidades contábeis ao fazer alguns lançamentos e particularidades tributárias como imunidades e isenções de alguns impostos.

De acordo com Santos (2010), A Contabilidade tem finalidade, tanto para uma organização com fins lucrativos quanto para as sem fins lucrativos, interpretar e registrar os fenômenos que afetam o patrimônio de uma entidade, ou seja, a contabilidade alcança sua finalidade por meio do registro e análise de todos os fatos relacionados com a formação, a movimentação e as variações do patrimônio da entidade, com o propósito de assegurar seu controle e fornecer a seus gestores as informações necessárias a ação administrativa e demais pessoas interessadas.

3.1 NORMAS CONTÁBEIS E TRIBUTÁRIAS

De acordo com a Lei 6.404/76 (Brasil, 1976), Lei das Sociedades Anônimas, que rege, dentre outras, as entidades do terceiro setor, é necessário adequações de leis específicas na execução da contabilidade para suprir as necessidades de cada empresa. Dito isto, a contabilidade aplicada em entidades sem fins lucrativos é semelhante àquela aplicada em entidade com fins lucrativos, porém há algumas particularidades, como a nomenclatura das contas e a finalidade de cada uma.

Há entidades filantrópicas que possuem convênios com o governo para realização de projetos, para recebimento desse recurso, a entidade precisa ter uma conta banco específica para o projeto, aberta em seu plano de contas. De acordo com Luiz Lunelli (2011):

É chamado Plano de Contas o conjunto de rubricas criado pelo contador, para atender às necessidades de registro dos fatos administrativos, de forma a possibilitar a construção dos principais relatórios contábeis e atender a todos os usuários da informação contábil.

Para elaboração do plano de contas, é necessário que a entidade siga as Normas Brasileiras de Contabilidade, para que esteja de acordo com a Interpretação Técnica Geral -ITG 2002 (R1) - Entidade sem Finalidade de Lucros, que tem por objetivo estabelecer critérios e procedimentos específicos de avaliação, de reconhecimento das transações e variações patrimoniais, de estruturação das demonstrações contábeis, além de informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas de entidade sem finalidade de lucros.

Para a execução e envio dos demonstrativos contábeis à Receita Federal, as entidades sem fins lucrativos devem seguir a NBC – Normas Brasileira de Contabilidade T.3.1 – Das Disposições Gerais, e o processo deve ser feito através de escrituração. Assim como as escriturações, o balanço patrimonial também deve ser elaborado seguindo a NBC T 3.2 – Do Balanço Patrimonial,

o Balanço Patrimonial: É a principal Demonstração Contábil. Reflete a Posição Financeira em determinado momento, normalmente no fim do ano ou de um período prefixado. Marion (2005, p. 42)

Por não visarem o lucro, as entidades do terceiro setor não apresentam lucro ou prejuízo na apuração do resultado, as nomenclaturas lucro e prejuízo são substituídas por Superávit e Déficit, sequentemente. As demonstrações de Superávit e Déficit devem ser processadas de acordo com a NBC T.3.3 Da Demonstração do resultado - Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis.

Dessa forma, a contabilidade se torna uma ferramenta indispensável para direcionamento e execução das corretas práticas, leis e normas exigidas para as entidades filantrópicas pelos órgãos competentes. Cabe ao contador a publicação dos atos relacionado às atividades da entidade de forma correta, reforçando a credibilidade da organização e valorização dos profissionais de Contabilidade.

3.2 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS OBRIGATÓRIA

O Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor (2015) publicado pelo CFC - Conselho Federal de Contabilidade, estabelece as demonstrações contábeis exigidas para essas entidades:

- As demonstrações contábeis exigidas das Entidades sem Finalidade de Lucros definidas pela ITG 2002 (R1) são:
- a) Balanço Patrimonial;
 - b) Demonstração do Resultado do Período;
 - c) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido;
 - d) Demonstração dos Fluxos de Caixa; e
 - e) Notas Explicativas. (ANDRADE et al. 2015, p.189).

De acordo com a ITG 2002 (R1) em termos de exigências mínimas para entidades pertencentes ao terceiro setor, as demonstrações exigidas variam de acordo com o porte da entidade e suas atividades, podendo ela também abranger todas as demonstrações propostas pelo seu órgão competente e sempre com um profissional da contabilidade como responsável regulamente habilitado.

Para Souza (2015), o balanço patrimonial é a principal demonstração contábil obrigada por lei, ele demonstra quanto valem os bens, direitos e obrigações da entidade. Todas as entidades, sejam elas com fins lucrativos ou não, precisam elaborar e apresentar o balanço patrimonial. O balanço patrimonial é composto pelas contas Ativo, Passivo e patrimônio Líquido, onde o Ativo contém todos os bens e direitos da entidade, enquanto, o Passivo possui todos as obrigações da organização e o Patrimônio Líquido é a diferença entre os valores do Passivo e Ativo, ou seja, o capital próprio da organização.

A Demonstração de Resultado do Exercício é um relatório que mostra se a organização está tendo lucro ou prejuízo, no caso de organizações do terceiro setor, é demonstrado se a entidade teve Superávit ou Déficit. Para Assaf Neto (2010), a Demonstração do Resultado do Exercício “É a demonstração que mostra o resultado econômico obtido pela empresa no período, ou seja, o lucro ou prejuízo auferido pela empresa. Estes resultados são transferidos para contas do patrimônio líquido”.

A Demonstração de Mutações do Patrimônio Líquido Social - DMPLS, segundo Reis (2009), “É uma demonstração completa e que fornece informações abrangentes, evidenciando toda a movimentação ocorrida dentro das contas do Patrimônio Líquido, para que os usuários da informação possam analisar o patrimônio da empresa de forma mais completa, facilitando a tomada de decisão”.

Segundo Souza (2009), “A Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) é uma peça contábil elaborada sob o regime de caixa. Essa característica torna difícil sua comparação com outras demonstrações elaboradas à luz do regime de competência”. Ou seja, é a demonstração da entrada e saídas de recurso do caixa de uma organização em um certo período, que pode ser usado também para acompanhamento da situação financeira de uma empresa.

As notas explicativas, de acordo com Diniz (2015), são informações que complementam as demonstrações contábeis, para seu melhor entendimento, elas apresentam cálculos ou modificações nos critérios de contabilização. Ou seja, elas têm a finalidade de explicar dados contidos no balanço patrimonial que precisam de justificativas.

3.3 TRIBUTOS, IMUNIDADES E ISENÇÕES

É importante ressaltar a diferença entre Imunidade e Isenção, imunidade é uma categoria que está contida no artigo 150 e 153 da Constituição Federal Brasileira, ela atribui a pessoas e entidades a proibição de pagarem certo(s) imposto(s).

"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 e entidades religiosas atendidos os requisitos da lei".

A Lei nº 9.532/97, alterada pela Lei nº 9.718, de 27.11.98, estabeleceu os critérios para que as entidades enquadradas no dispositivo constitucional acima transcrito possam gozar do benefício:

- i) 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.
- ii) Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não visam lucro e quando ocorrer "superávit" a mesma deve destiná-lo integralmente à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

Portanto, estão imunes da cobrança de impostos, as pessoas jurídicas de direito privado que não possuem fins lucrativos.

Diferente da imunidade, a isenção não está na constituição, está em leis, portanto, as isenções dependem das leis de cada estado e município, podendo ser alteradas a qualquer momento. Ou seja, existe a obrigação tributária, mas se a pessoa física ou jurídica se enquadrar nos critérios exigidos pelas leis de seu estado e/ou município, estarão dispensadas de pagar tributos. Brasil (2015, p.59), fala sobre as entidades que podem vir a receber isenções:

Com relação às fundações instituídas por partidos políticos, não há dificuldades para identificá-las na imunidade. No entanto, no tocante às instituições de educação e de assistência social, a norma não é clara. Deve se entender sem finalidade de lucro o lucro especulativo. O lucro (superávit) para manutenção das atividades é desejável 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 33 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 ditas. A parte final da norma constitucional citada impõe que as instituições, para serem beneficiadas com a imunidade, sejam sem fins lucrativos.

Portanto, as fundações, organizações de cunho religioso e instituições que fornecem atividades voltadas à área da saúde, educação e/ou assistência social, que não possuam finalidades lucrativas, estão aptas a receber isenções. Luciano Amaro (2010) diferencia imunidade e isenção da seguinte forma:

A imunidade e a isenção distinguem-se em função do plano em que atuam. A primeira opera no plano da definição da competência, e a segunda atua no plano da definição da incidência. Ou seja, a imunidade é técnica utilizada pelo constituinte no momento em que define o campo sobre o qual outorga competência. Diz, por exemplo, o constituinte: "Compete à União tributar a renda, exceto a das instituições de assistência". Logo, a renda dessas entidades não integra o conjunto de situações sobre que ode exercitar-se aquela competência. A imunidade, que reveste a hipótese excepcionada, atua, pois, no plano da definição da competência tributária. Já a isenção se coloca no plano da incidência do tributo, a ser implementada pela lei (geralmente ordinária) por meio da qual se exercite a competência tributária.

Para que seja possível manter o gozo da imunidade isenção, é fundamental que as entidades mantenham seus registros contábeis atualizados, sempre prezando pela transparência, para isso, é importante o papel de um profissional da contabilidade contribuindo para um gerenciamento eficaz.

CAPÍTULO 4 - DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA - ASPECTOS CONTÁBEIS E TRIBUTÁRIOS

Esta pesquisa teve por objetivo analisar como funcionam os principais processos e particularidades contábeis e tributários em entidades do terceiro setor.

Para desenvolvimento da pesquisa, foi consultado um escritório de contabilidade que trata especificamente de entidades do terceiro setor, os dados do estudo foram complementados com pesquisas bibliográficas sobre o assunto. Para se chegar aos resultados pretendidos, foram aplicadas as seguintes questões sobre contabilizações e tributações em entidades do terceiro setor:

- Como são contabilizadas as doações recebidas?
- Como são contabilizadas as subvenções recebidas?
- Como são contabilizadas as contribuições recebidas?
- Como são contabilizados os patrocínios recebidos?
- Como são reconhecidas as receitas oriundas de doações, subvenções, contribuições e patrocínios?
- Quais são os tributos recolhidos?

Para demonstração dos lançamentos nas contas contábeis, foi feito uso de rasonetes. O conceito de rasonetes bem como o seu uso, pode ser encontrado no capítulo 2, página 28 deste trabalho.

Figura 4: Razonete

(Nome da Conta)	
Débito	Crédito

Fonte: Autoria Própria

4.1 METODOLOGIA UTILIZADA NA PESQUISA

Na execução de uma pesquisa, há a necessidade de definir qual método será utilizado, descrevendo as técnicas a serem utilizadas para obtenção dos dados pretendidos. Segundo Lakatos e Markoni (2010), método é o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo – conhecimentos válidos e verdadeiros -, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista.

A metodologia utilizada na pesquisa foi a de caráter exploratório, pois as informações foram recolhidas através pesquisas bibliográficas e de um escritório de contabilidade que cuida especificamente de processos contábeis e tributários em entidades do terceiro setor, com o objetivo de analisar e demonstrar assuntos que foram poucos tratados em trabalhos anteriores.

4.2 TIPO DE PESQUISA

A pesquisa possui caráter exploratório, pois buscou-se desenvolver um trabalho onde se tem pouco conhecimento sobre o tema e mostrar questões que foram pouco conhecidas e discutidas em trabalhos anteriores, com o objetivo de proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses.

A abordagem utilizada foi qualitativa, um método de estudo que valoriza a descrição e a explicação dos fenômenos investigados, a partir de entrevistas e observações. A modalidade de pesquisa qualitativa segundo Minayo (2014):

“A pesquisa qualitativa se preocupa com o nível de realidade que não pode ser quantificado, ou seja, ela trabalha com o universo de significados, de motivações, aspirações, crenças, valores e atitudes”.

4.3 DOAÇÕES

De acordo com OLAK (2010, p.28) “a doação é um contrato unilateral, gratuito, consensual e solene”.

“É unilateral, porque envolve prestação de uma só das partes, opondo-se, assim, aos contratos bilaterais em que as prestações são correspectivas. É gratuito, porque se inspira no propósito de fazer uma liberalidade, afastando-se, desse modo, dos negócios especulativos. É consensual porque se aperfeiçoa pela conjunção das vontades do doador e do donatário, em oposição aos contratos reais que implicam a entrega da coisa por uma das partes a outra. É solene, porque a lei lhe impõe forma escrita. A menos que se trate de bens moveis de pequeno valor, seguindo-se-lhe de imediato a tradição”

As doações estão previstas no Capítulo IV da Lei 10.406/2002, que basicamente define sendo a transferência de patrimônio bens ou vantagens para o de outra, por liberalidade e de forma gratuita. As doações podem ser classificadas como onerosas e não onerosas.

As doações onerosas devem ser contabilizadas em contas específicas do passivo, e reconhecidas no resultado na medida em que as condições forem sendo cumpridas.

As doações não onerosas, são aquelas em que não há imposição para seu uso, e devem ser reconhecidas diretamente na receita na data do recebimento, com exceção das doações recebidas em bens integrantes do ativo imobilizado, que devem ser contabilizadas em contas próprias do passivo e reconhecidas no resultado na mesma proporção em que está sendo depreciado (item 9 da ITG 2002 R1).

As receitas de doações sofrem tributação exclusivamente do ITCMD - Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direito, quando a ESFL – Entidade sem Fins Lucrativos, não possui o reconhecimento da isenção e o valor excede aos limites estabelecidos na lei.

Exemplo de Doação Onerosa (Condicional): A entidade sem fins lucrativos Oceanos Combate à fome (Entidade fictícia), recebeu um recurso em Banco no valor de 30.000,00 referente a um projeto de combate à fome que será realizado no período de x1 a x3.

Contabilização do reconhecimento da doação:

Figura 5: Doações Onerosas

Ativo Circulante	Passivo Circulante
Banco	Projetos a executar
30.000,00	30.000,00

Fonte: Autoria Própria

Reconhecimento da receita conforme o recurso for utilizado para aplicação no projeto no período de x1 a x3:

Figura 6: Receitas Doações Onerosas

Ativo Circulante	Passivo Circulante
Banco	Projetos a executar
10.000,00 ← (Período x1) → 10.000,00 10.000,00 ← (Período x2) → 10.000,00 10.000,00 ← (Período x3) → 10.000,00	
Resultado	Resultado
Despesas Projeto combate à fome	Receitas Projeto combate à fome
(Período x1) 10.000,00 (Período x2) 10.000,00 (Período x3) 10.000,00	10.000,00 (Período x1) 10.000,00 (Período x2) 10.000,00 (Período x3)

Fonte: Autoria Própria

De acordo com o Pronunciamento Conceitual Básico (R1), item 4.47, a receita é reconhecida na demonstração do resultado quando resultar em aumento nos benefícios

econômicos futuros relacionado com aumento de ativo ou com diminuição de passivo, e puder ser mensurado com confiabilidade. Isso significa, na prática, que o reconhecimento da receita ocorre simultaneamente com o reconhecimento do aumento nos ativos ou da diminuição nos passivos.

Exemplo de Doação Não Onerosa (Incondicional): A entidade sem fins lucrativos Oceanos Combate à fome, recebeu uma doação no valor de 30.000,00 para aplicação no custeio da entidade, sem especificações.

Contabilização do reconhecimento da doação e de sua receita:

Figura 7: Doação Não Onerosa

Ativo Não Circulante	Resultado
Banco	Receitas de doações incondicionais
30.000,00	30.000,00

Fonte: Autoria Própria

4.4 CONTRIBUIÇÕES

O termo contribuição, de acordo com Silva (1978:435) no livro Contabilidade para Entidades sem Fins Lucrativos (terceiro setor), 2010, p.27:

“deriva do latim *contributio*, de *contribuere* (dar para o monte, fornecer sua parte), e, na terminologia legal, não possui sentido diverso daquele que lhe vem do latim: entende-se a parte que se atribui a uma pessoa ou participação que deve ter para formação de qualquer acervo ou cumprimento de qualquer obrigação. A contribuição, em sentido comum, pode ser voluntária, a pessoa contribui com a sua parte, porque espontaneamente quer”.

Em regra, as contribuições acontecem através de pagamentos de taxas por parte dos associados das entidades sem fins lucrativos, visando a manutenção de suas atividades. As contribuições podem ser mensais, trimestrais, semestrais ou anuais. As contribuições não sofrem nenhum tipo de tributação.

As contabilização e reconhecimento de receita de uma contribuição é semelhante à contabilização de reconhecimento de receita de uma doação.

Exemplo de contabilização e reconhecimento de receita mensal: Contribuição recebida no valor de 2.000,00:

Figura 8: Contribuição

Ativo Circulante	Resultado
Banco	Receitas de Contribuições
2.000,00	2.000,00

Fonte: Autoria Própria

Reconhecimento da despesa conforme for utilizada a contribuição:

Figura 9: Despesa Contribuição

Ativo Circulante	Resultado
Banco	Despesas com Contribuições
2.000,00	2.000,00

Fonte: Autoria Própria

4.5 SUBVENÇÕES

De acordo com o CPC 07 (R1, 2010), subvenção governamental é uma assistência do governo com o intuito de prover um benefício econômico a uma entidade ou um grupo, normalmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, concedida a uma entidade em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. As subvenções governamentais possuem o objetivo de estimular a adesão de determinadas ações que provavelmente não seriam tomadas se não houvesse esses tipos de incentivos.

Há dois tipos de subvenções: Aquelas recebidas para custeios de atividades, como pagamentos de despesas correntes e aquelas recebidas para realização de projetos específicos.

Exemplo de subvenção recebida e reconhecimento de receita para custeio das atividades: Transferência recebida do governo no valor de 10.000 para custeios de atividades educacionais:

Como o recurso está entrando no banco da entidade, é debitado a conta Banco, deve ser aberta uma conta Banco segregada no ativo somente para recebimento das subvenções. Em contrapartida, é creditada a conta Receita de subvenção educacional no Resultado. A conta de receita também deve ser específica da subvenção:

Figura 10: Subvenção Custeios de Atividades

Ativo Circulante	Resultado
Banco - Subvenção <hr style="border: 0.5px solid black;"/> 10.000,00	Receita de Subvenção Educacional <hr style="border: 0.5px solid black;"/> 10.000,00

Fonte: Autoria Própria

Reconhecimento da despesa de subvenção conforme for utilizada para custeios de atividades:

Figura 2: Despesa Subvenção Custeios de Atividades

<p>Ativo Circulante</p> <p>Banco - Subvenção</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <table style="margin-left: auto; margin-right: auto; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px 15px;">10.000,00</td> </tr> </table>	10.000,00	<p>Resultado</p> <p>Despesas de Subvenção Educativa</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <table style="margin-left: auto; margin-right: auto; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px 15px;">10.000,00</td> </tr> </table>	10.000,00
10.000,00			
10.000,00			

Fonte: Aatoria Própria

Exemplo de contabilização de subvenção para projetos específicos: Transferência recebida do governo no valor de 12.000 para aplicação no projeto Z de combate à fome:

Nesse tipo de subvenção, também é especificada a conta banco que deverá ser aberta no ativo, em contrapartida, o crédito ocorre em uma conta do passivo com o nome do projeto.

Figura 12: Subvenção Para Projetos

<p>Ativo Circulante</p> <p>Banco – Projeto Z</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <table style="margin-left: auto; margin-right: auto; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px 15px;">12.000,00</td> </tr> </table>	12.000,00	<p>Passivo Circulante</p> <p>Projeto Z</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <table style="margin-left: auto; margin-right: auto; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px 15px;">12.000,00</td> </tr> </table>	12.000,00
12.000,00			
12.000,00			

Fonte: Aatoria Própria

Reconhecimento da receita de subvenção para projetos específicos:

Figura 13: Receita Subvenção

<p>Ativo Circulante</p> <p>Banco – Projeto Z</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <table style="margin-left: auto; margin-right: auto; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px 15px;">12.000,00</td> </tr> </table>	12.000,00	<p>Passivo Circulante</p> <p>Projeto Z</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <table style="margin-left: auto; margin-right: auto; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; padding: 5px 15px;">12.000,00</td> </tr> </table>	12.000,00
12.000,00			
12.000,00			

Resultado	Resultado
Despesas – Projeto Z	Receitas - Projeto Z
12.000,00	12.000,00

Fonte: Autoria Própria

Em relação às Subvenções e Assistências Governamentais, a NBC TG 07, item 12, determina que uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática. Enquanto não atendidos os requisitos para reconhecimento da receita com subvenção na demonstração do resultado, a contrapartida da subvenção governamental registrada no ativo deve ser feita em conta específica do passivo.

As receitas decorrentes da Subvenção serão reconhecidas no resultado de modo a compensar as despesas incorridas e não cobertas por outras receitas geradas relacionadas a Subvenção, tais como cessão onerosa de espaço, bilheteria, entre outras que devem ser reconhecidas diretamente no resultado, ou seja, a ESFL não apurará superávit ou déficit com a execução da Subvenção. Ao final do projeto subvencionado, o saldo remanescente deverá ser devolvido ao respectivo órgão

4.6 PATROCÍNIOS

Segundo Pozzi (1998), patrocínio é “provisão de recursos financeiros, humanos ou físicos por uma organização diretamente para um evento ou atividade em troca de uma associação direta com o mesmo” (apud SANTOS, 2010). Ou seja, diferentemente da doação, o patrocínio é transferido para a entidade, mas em troca o patrocinador recebe direitos de divulgação de sua marca, seja em projetos ou eventos, por exemplo, ou seja, prestação de serviços de publicidade.

As receitas oriundas de patrocínios são tributadas pelo ISS – Imposto sobre Serviço e pela COFINS – Contribuição para o financiamento da Seguridade Social. Se a entidade for

imune, a COFINS será apurada conforme o regime cumulativo, se a entidade for isenta, a COFINS deverá ser apurada de acordo com o regime não cumulativo.

Os recursos oriundos de patrocínios devem ser reconhecidos proporcionalmente ao período letivo e contabilizados em contas próprias do passivo.

Exemplo de Patrocínio: A entidade sem fins lucrativos Oceanos Educacional, recebeu um recurso em Banco no valor de 12.000,00 referente a um projeto de educação que será realizado no período de x1 a x3, em contrapartida, a Oceanos Educacional usará o logotipo do patrocinador no material de divulgação do projeto.

Contabilização do reconhecimento do patrocínio e da receita:

Figura 14: Patrocínio

Ativo Circulante	Resultado
Banco	Receitas diferidas serviço publicidade
12.000,00	12.000,00

Fonte: Autoria Própria

Reconhecimento da despesa conforme o recurso for utilizado para aplicação no projeto no período de x1 a x3:

Figura 15: Despesa Patrocínio

Ativo Circulante	Resultado
Banco	Despesas de publicidade/patrocínio
4.000,00 ← (Período x1)	→ 4.000,00
4.000,00 ← (Período x2)	→ 4.000,00
4.000,00 ← (Período x3)	→ 4.000,00

Fonte: Autoria Própria

4.7 PRINCIPAIS TRIBUTOS RECOLHIDOS

As entidades sem fins lucrativos imunes, não têm seus rendimentos financeiros tributados pela COFINS, precisando preencher e cumprir os requisitos do art. 5º da constituição federal e possuir a certificação CEBAS - Certificação de Entidades Benéficas de Assistência Social, enquanto os rendimentos financeiros das instituições sem fins lucrativos isentas, são tributadas pela confins com uma alíquota de 4%.

De acordo com o Art, 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001: “caso sejam imunes a impostos, sujeitam-se à apuração cumulativa da COFINS relativamente às receitas não derivadas de suas atividades próprias; caso não sejam imunes a impostos, sujeitam-se à apuração não cumulativa da COFINS relativamente às receitas não derivadas de suas atividades próprias; e podem ser imunes ou isentas da COFINS:

c.1) serão imunes à Cofins, nos termos do art. 195, § 7º da CF, quando forem enquadradas como entidades beneficentes de assistência social e atenderem os requisitos legais (certificação e requisitos do art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009, e atendimento do art. 14 do Código Tributário Nacional - CTN). Nesse caso, não terão nenhuma de suas receitas sujeitas à incidência da Cofins; e c.2) serão isentas quando atenderem aos requisitos exigidos no art. 12, § 2º, e no art. 15, § 3º, da Lei nº 9.532, de 1996. Nessa hipótese, caso sejam isentas também a impostos, sujeitam suas receitas não derivadas de atividades próprias ao regime de apuração não cumulativa da Cofins; e caso sejam imunes a impostos, sujeitam suas receitas não derivadas de atividades próprias ao regime de apuração cumulativa da Cofins.

As organizações isentas às contribuições sociais, são as entidades 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, isentas do imposto de renda nos termos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997.

No que diz respeito ao PIS/Pasep (Programa de Integração Social; Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público) as entidades de caráter filantrópico, científico, recreativo e cultural e as associações civis, não estão sujeitas à incidência da contribuição, e estão sujeitas à alíquota de 1% com base nas folhas de salário.

Já no caso do ISS e IRRF - Imposto de Renda Retido na Fonte, esses impostos terão que ser retidos e recolhidos no caso de entidades que tomam serviços de pessoas físicas através de Recibo de Pagamento de Autônomo, se for o caso. Referente ao NSS - Instituto Nacional do Seguro Social, as entidades sem fins lucrativos são dispensadas sobre o pagamento incidente sobre a folha.

4.8 DÉFICIT E SUPERÁVIT

Por não visarem o lucro, as entidades do terceiro setor não apresentam lucro ou prejuízo na apuração do resultado, as nomenclaturas lucro e prejuízo são substituídas por Superávit e Déficit, sequentemente. As demonstrações de Superávit e Déficit devem ser processadas de acordo com a NBC T.3.3 Da Demonstração do resultado - Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis.

Foi realizada uma DRE – Demonstração de Resultado do Exercício, com valores fictícios, a fim de demonstrar na prática como funciona a apuração de déficit e superávit em uma entidade do terceiro setor. Como exemplo, foi utilizada uma entidade fictícia que realiza atividades comerciais:

Quadro 2: Demonstração do Resultado do Exercício

Receitas	31/12/2022
Receitas com doações	50.000,00
Receitas com venda de mercadorias	25.000,00
Custos de mercadorias vendidas	(10.000,00)
Superávit bruto	65.000,00
Despesas com projetos	(32.000,00)
Despesas gerais e administrativas	(10.000,00)
Despesas tributárias	(5.000,00)
Depreciações	(3.205,00)
Resultado antes das receitas (despesas) financeiras	15.795
Resultado financeiro	

Receitas e despesas financeiras liquidas	(2.302,00)
Superávit/Déficit do Período	18.097,00

Fonte: Autoria própria

No item Receitas, a DRE contemplou as receitas oriundas de doações, bem como as receitas oriundas de vendas de mercadorias. A soma de ambos os resultados foi subtraída pelo valor dos custos das mercadorias vendidas, ou seja, pelos custos que a entidade teve para adquirir as suas mercadorias. A subtração das receitas pelos custos, resultou no superávit bruto, ou seja, no valor excedente das atividades antes da dedução das despesas que a entidade teve no período.

O superávit bruto foi deduzido dos itens despesas com projetos, despesas gerais e administrativas, despesas tributárias e depreciações, o resultado foi somado às receitas e despesas liquidas do período, como o resultado dessa soma resultou em um valor positivo, significa que a entidade teve um superávit no valor de 18.097,00.

4.9 ANÁLISE DA PESQUISA

Os dados colhidos através de entrevista com profissionais atuantes no escritório de contabilidade do terceiro setor e complementados com pesquisas bibliográficas, permitiram verificar a importância do terceiro setor para a sociedade e da contabilidade para o terceiro setor, pois por se tratar de entidades que não visam o lucro, existem singularidades nas aplicações de processos contábeis, portanto, o profissional contábil deve estar atualizado quanto às regras aplicáveis.

Diante da pesquisa prática, foi possível verificar que as particularidades contábeis e tributárias podem variar mesmo se tratando apenas de entidades do terceiro setor, pois a classificação da atividade da entidade irá definir se ele terá imunidade ou isenção de impostos, por exemplo.

Deve haver atenção e cuidado ao fazer alguns lançamentos contábeis, pois muitos deles devem ser registrados em contas específicas e segregadas, como é o caso das subvenções

recebidas pelo governo que devem ser registradas em uma conta banco específica e restrita a elas.

Foi possível verificar também que as entidades possuem um grande incentivo quando se fala de imunidade e isenção de tributos e impostos, mas também possuem um grande desafio em conseguir recursos para dar continuidade em suas atividades, visto que a grande maioria delas dependem de doações para dar continuidade às suas atividades.

A pesquisa teve como limitação os dados recolhidos pelo escritório contábil e pesquisas bibliográficas, pois houve a dificuldade em encontrar uma entidade específica do terceiro para aplicação dos questionários.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante dos dados apresentados ao longo deste trabalho, é possível afirmar que as entidades do terceiro setor possuem um grande papel de desenvolvimento social na sociedade, e para que elas sigam crescendo e se desenvolvendo para continuar oferecendo os seus serviços à população, principalmente à população mais carente, é importante que o governo continue oferecendo incentivos como forma de apoio à essas instituições, como a imunidade e a isenção sobre tributos e impostos.

Para cumprir os requisitos contábeis e tributários impostos pelas leis à essas entidades, é necessário que haja um profissional contábil competente que entenda sobre essas obrigações e principalmente sobre suas particularidades, pois como visto no decorrer deste trabalho, a contabilidade de entidades sem fins lucrativos possui diferenciações em relação à contabilidade de entidades que possuem fins lucrativos, além disso, a sua tributação também é diferenciada, visto que elas possuem o direito de imunidade e isenção.

É possível afirmar que o papel do contador para o controle financeiro e manutenção das atividades de entidades do terceiro setor, é fundamental, indispensável e de suma importância, pois essas organizações possuem a necessidade de demonstrar transparência aos seus órgãos reguladores e também à sociedade no geral, pois para captação de novos recursos através de doações e patrocínios, por exemplo, a entidade precisa passar confiança aos possíveis doadores e patrocinadores, mostrando que os recursos doados e patrocinados são usados legalmente para as atividades que constam em sua constituição e quais benefícios são gerados através da aplicação desse recurso. Essa clara visão, é demonstrada através da transparência, e para ter uma transparência correta, se faz necessário o correto controle financeiro e contábil de suas atividades.

O profissional contábil, falando especificamente do contador que atua no terceiro setor, deve estar sempre atualizado sobre as normas contábeis e tributárias sobre as entidades sem fins lucrativos, garantindo que os seus processos estejam sendo executados de forma adequada à fim de não prejudicar a instituição e garantir os seus benefícios, como a imunidade e a isenção sobre tributos e impostos.

O objetivo principal do trabalho foi atingido, pois foi demonstrado como funcionam os principais aspectos e particularidades contábeis e tributárias em entidades do terceiro setor e o papel, bem como a importância que o profissional contábil possui nesses processos.

Os objetivos específicos também foram atingidos, através do estudo teórico e estudo de caso foi demonstrada as principais normas e aplicações incidentes sobre lançamentos contábeis em organizações do terceiro setor, além disso, foi demonstrado também as principais características contábeis e transações com o patrimônio líquido de entidades sem fins lucrativos.

Com os resultados obtidos através dos objetivos propostos, conclui-se que a contabilidade é um instrumento importante para garantir credibilidade e confiabilidade em instituições do terceiro setor, além de possuir um papel relevante na continuidade das atividades dessas entidades, sempre atendendo da melhor forma as necessidades particulares de cada instituição.

O resultado das pesquisas obtidas neste trabalho foi satisfatório, porém, sugere-se novas pesquisas nesta temática, inclusive com casos práticos, visto que o assunto sobre particularidades contábeis, principalmente registros e lançamentos contábeis em entidades do terceiro setor foram poucos tratados em trabalhos acadêmicos anteriores, mesmo sendo essa uma temática interessante e importante para o profissional da área contábil bem como para as entidades sem fins lucrativos.

REFERÊNCIAS

- ABONG, Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais. Brasil 2014. Disponível em: <http://www.abong.org.br/>. Acesso em: 14 de out. 2023.
- ALVES, O. A. A Contabilidade aplicada nas Organizações do Terceiro Setor. Salvador, 2007. Disponível em: <https://www.webartigos.com/artigos/a-contabilidade-aplicada-nas-organizacoes-do-terceiro-setor/5056/>. Acesso em: 29 de set de 2023.
- AMARO, L. Direito tributário brasileiro. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010. Acesso em: 17 de out. 2023.
- ANDRADE, A. P. Aspectos de Gestão e de Contabilidade para Entidades de Interesse Social. Manual de procedimentos para o terceiro setor. Brasília, 2015. Disponível em: https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/Publicacao_Terceiro-Setor.pdf. Acesso em: 20 de set. 2023.
- ANDRADE, M. G. V. de. Organizações do terceiro setor: estratégias para captação de recursos junto às empresas privadas. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/82588>. Acesso em: 14 de out. 2023.
- ARMANI, D. Breve mapa do contexto das ONGs brasileiras. Brasil, 2007. Disponível em: <https://domingosarmani.files.wordpress.com/2009/02/breve-mapa-contexto-ons1.pdf>. Acesso em: 14 de out. 2023.
- ASSAF, N. A. Estrutura e Análise de Balanços: Um Enfoque Econômico-Financeiro. 8 ed. São Paulo, SP. Atlas, 2006. Acesso em: 13 de out. 2023.
- BENTO, G. D. Contabilidade e Gestão no Terceiro Setor: um estudo bibliométrico em periódicos nacionais. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) - UFSC, 2010. Disponível em: https://www.ucs.br/site/midia /arquivo s/o_ papel_ das_ org.pdf. Acesso em: 30 de set. 2023.
- BRAGA, H. R. Demonstrações contábeis: estrutura, análise e interpretação. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2009. 2 v. Acesso em: 30 de out. 2023.

Brasil. Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm. Acesso em: 30 de out. 2023.

BRASIL. Constituição de 1988. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, Secretaria de Documentação, 2018. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 08 de out. 2023.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. Publicado em 17 de dezembro de 1976. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm. Acesso em 12 de out. 2023.

BRASIL. Lei 9.532 de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília, 10 de dezembro de 1997. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9532.htm. Acesso em: 04 set. 2023.

BRASIL, Legislação. Lei n 9.790, de 23 de março de 1999. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS L, v. 9790, 1999. Acesso em: 17 de ou. 2023.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União, nº 8, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm. Acesso em: 16 de out. 2023.

BRASIL. Lei 12.101 de 2009. Certificação das Entidades Beneficentes de Assistência Social. Diário Oficial da União. Brasília, 27 nov. 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/112101.htm. Acesso em: 25 ago. 2023.

BRASIL. Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014. Dispõe sobre regras e procedimentos do regime jurídico das parcerias celebradas entre a administração pública federal e as organizações da sociedade civil. Brasília, DF: Congresso Nacional, 2014. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/113019.htm. Acesso em: 08 de out. 2023.

BRASIL. Manual de Procedimentos para o Terceiro Setor. Aspectos de gestão e de contabilidade para entidades de interesse social. CFC - Brasília, 2015. Disponível em: <https://www.gov.br/plataformamaisbrasil/pt-br/manuais-e-cartilhas/arquivos-e-imagens/manual-de-procedimentos-para-o-terceiro-setor>. Acesso em 08 de out. 2023.

CASE STUDIES. Rio de Janeiro, 2017. Disponível em: <https://casestudies.insightnet.com.br/institutos-senai-de-inovacao-um-grande-laboratorio-de-solucoes/>. Acesso em: 16 de out. 2023.

CHANG, Emily Chen. Business income in accounting and economics. The Accounting Review. Editora: Amer Accounting Assn. United Kingdom, 1962.

Conselho Federal de Contabilidade – CFC. Resolução N° 1.409 – Aprova a ITG 2002 - Entidades sem Finalidade de Lucros. Diário Oficial da União. Brasília, 2012. Disponível em: <https://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao-cfc-1409-2012.htm>. Acesso em: 18 de out. 2023.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC. 07 Resolução 1 – Subvenção governamental. Brasil, 2010. Disponível em: https://conteudo.cvm.gov.br/export/sites/cvm/menu/regulados/normascontabeis/cpc/CPC_07_R1_rev_12.pdf. Acesso em: 18 de out. 2023.

CREPALDI, S. A. Contabilidade de Custos. 6ª Edição. Ed, Atlas. São Paulo, 2018. Acesso em: 23 de ago. 2023.

DINIZ, N. Análise das Demonstrações Contábeis. Rio de Janeiro: Seses, 2015. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4277771/mod_resource/content/1/Livro_An%C3%A1lise%20dos%20Relat%C3%B3rios%20Financeiros.pdf. Acesso em: 25 ago. 2023.

EBSEN, K. S. Contabilidade em Organizações do Terceiro Setor. Monografia submetida ao Departamento de Ciências Contábeis, do Centro Socioeconômico da Universidade federal de Santa Catarina (UFSC). SC, 2017. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/123946>. Acesso em: 22 de ago. 2023.

FASFIL – Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos. Brasil, 2023. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/outras-estatisticas-economicas/9023-as->

fundacoes-privadas-e-associacoes-sem-fins-lucrativos-no-brasil.html. Acesso em: 15 de set. 2023.

FIPE – Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas. Brasil, 2023. Disponível em: <https://www.fipe.org.br/pt-br/projetos-e-pesquisas>. Acesso em: 22 de ago. 2023.

Fundação CECIERJ – Centro de Ciências e Educação Superior a Distância do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2011. Disponível em: <https://canal.cecierj.edu.br/recurso/7001>. Acesso em: 24 out. 2023.

GIL, A. C. Como elaborar projetos de pesquisa. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002. Acesso em: 22 de out. 2023.

GITMAN, L. J. Princípios de administração financeira. 10. ed. São Paulo, 2004. Acesso em: 18 de out. 2023.

GODOY, A. S. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. RAE - Revista de Administração de Empresas, São Paulo, v. 35, n. 2, p. 57-63, 1995. Acesso em: 15 de out. 2023

GRECO, A. L; AREND, L. R. Contabilidade: Teoria e prática básicas. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2011. Acesso em: 15 de out. 2023.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Brasil, 2023. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/outras-estatisticas-economicas/9023-as-fundacoes-privadas-e-associacoes-sem-fins-lucrativos-no-brasil.html>. Acesso em 15 de set. 2023.

IBRACON - Instituto Brasileiro de Contadores. São Paulo, 1986. Deliberação nº 29/1986. Aprovar e referendar o pronunciamento anexo do Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON. Disponível em: <https://conteudo.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/deliberacoes/anexos/0001/deli029.pdf>. Acesso em: 18 de out. 2023.

IOM, Instituto Ovídio Machado. Brasil, 2020. Disponível em: <https://www.institutoovidiomachado.org/o-que-e-e-como-funcionam-entidades-do-terceiro-setor/>. Acesso em: 16 de out. 2023.

ISHAOC, Instituto Social Hospital Alemão Oswaldo Cruz. Brasil, 2021. Disponível em: <https://ishaoc.org.br/>. Acesso em: 16 de out. 2023.

IUDÍCIBUS, S. Análise de Balanços. 10 ed. São Paulo. Atlas 2010.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. Fundamentos de metodologia científica. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010. Acesso em: 30 de set. 2023.

LUNELLI, R. L. O Plano de Contas Contábil. Portal de Contabilidade. Brasil, 2011. Disponível em: <https://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/planodecontascontabil.htm>. Acesso em: 30 de ago. 2023.

MARION, J. C. Contabilidade Básica. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2005. Acesso em: 19 de out. 2023.

MARION, J. C. Contabilidade Básica. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2009. Acesso em: 19 de out. 2023.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. Fundamentos da metodologia científica. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010. Acesso em: 23 de out de 2023.

MATARAZZO, D. C. Análise Financeira de Balanços: abordagem básica e gerencial. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007. Acesso em: 23 de ago. 2023.

MELO, T. L. Transparência da Informação Contábil: Um Estudo sobre a Prestação de Contas em uma Entidade do Terceiro Setor na Cidade de Maceió - 2010. Disponível em: <http://www.ead.fea.usp.br/Semead/13semead/resultado/trabalhosPDF/979.pdf>. Acesso em: 20 de out de 2023.

MINAYO, M. C. S. Pesquisa qualitativa em saúde. 18. ed. Petrópolis: Vozes, 2014. 10 de out de 2023.

NBC – Norma Brasileira de Contabilidade T 3.1 – Das Disposições Gerais. Brasil, 1990. Disponível em: <https://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t31.htm>. Acesso em: 24 de out de 2023.

NBC – Norma Brasileira de Contabilidade T 3.2 – Do Balanço Patrimonial. Brasil, 2005. Disponível em: <https://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t32.htm>. Acesso em: 24 de out de 2023.

NBC – Norma Brasileira de Contabilidade T 3.3 – Da Demonstração do Resultado. Brasil, 1990. Disponível em: <https://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t33.htm>. Acesso em: 24 de out de 2023.

OBSERVATÓRIO DO TERCEIRO SETOR. Brasil, 2018. Disponível em: <https://observatorio3setor.org.br/noticias/brasil-tem-820-mil-organizacoes-da-sociedade-civil-segundo-ipea/>. Acesso em: 14 de out. 2023.

OLAK, P. A.; NASCIMENTO, D. T. Contabilidade para Entidade sem Fins Lucrativos – Terceiro Setor. 3ª Edição, Atlas, 2010. Acesso em: 14 de out. 2023.

POZZI, L. F. A Grande Jogada: as Bases do Marketing Esportivo. Ed. Globo, 1998. Acesso em: 27 ago. 2023.

Pronunciamento Conceitual Básico (R1), item 4.47 - Reconhecimento de receitas. Brasil, 2011. Disponível em: https://conteudo.cvm.gov.br/export/sites/cvm/menu/regulados/normascontabeis/cpc/CPC_00_R1_Consolidado.pdf. Acesso em: 26 de out. 2023.

REIS, Arnaldo Carlos de Rezende. Demonstrações Contábeis: estrutura e análise. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. Acesso em: 25 de ago. 2023.

SÁ, A. L. de. Corrupção, Fraude e Contabilidade. 4ª ED. Editora: Juruá. São Paulo, 2012. Acesso em: 25 de ago. 2023.

SANTOS, C. A. Práticas de contabilidade das organizações sem fins lucrativos. Curitiba, 2010. Disponível em: <http://www.ppgcontabilidade>. Acesso em: 30 de set. 2023.

SANTOS, S. X. Organização do Terceiro Setor. – Natal: EdUnP, 2012. E-book – Livro eletrônico disponível on-line. Disponível em: https://conteudo.unp.br/ebooks_ead/Oganizacao_no_Terceiro_Setor.pdf. Acesso em: 11 de out. 2023.

SILVA, E. O. Administração Financeira da pequena e média empresa. Editora: Atlas. São Paulo, 2001. Acesso em: 29 de set. 2023.

SILVEIRA, D. Da. B.; Jose A.; ROVER, S. Evidenciação contábil de fundações privadas de educação e pesquisa: uma análise da conformidade das demonstrações contábeis de entidades de Santa Catarina. 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade – Anais de trabalhos científicos. Gramado, de 24 a 28 de agosto de 2008. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/90335>. Acesso em: 30 de set. 2023.

SOUZA, A. F. Análise financeira das demonstrações contábeis na prática. 1ª edição. Editora Trevisan. São Paulo, 2015. Acesso em: 24 set. 2023.

SOUZA, B. A. Estratégia Empresarial: conceitos, processo e administração estratégica, 4ª edição. São Paulo: Atlas, 2009.

SZAZI, E. Terceiro Setor: Regulação no Brasil. 4ª ed. São Paulo: Ed. Peirópolis. 2006. 349p. Acesso em: 15 de out. 2023.

ZANLUCA, J. S. Contabilidade do terceiro setor. Curitiba - PR. Portal tributário, 2008. E-book. Disponível em: www.portaltributario.com.br/downloads/. Acesso em: 15 de out. 2023.