

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

VIVIANE DA SILVA

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS E OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS
EM UMA INSTITUIÇÃO DO TERCEIRO SETOR

FLORIANÓPOLIS, 2009

VIVIANE DA SILVA

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS E OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS
EM UMA INSTITUIÇÃO DO TERCEIRO SETOR

Monografia apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Maria Denize Henrique Casagrande,
Dra.

FLORIANÓPOLIS, 2009

“A filantropia é muito louvável, mas ela não deve permitir que o filantropista ignore as injustiças econômicas que fazem com que a filantropia seja necessária”

(Martin Luther King)

Este trabalho é dedicado:

Ao meu pai, Isaias.

A minha mãe, Mauricea.

Aos meus irmãos, Cynthia e Lucas.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por ter me dado a força de encarar todas as dificuldades, por ter estado ao meu lado nos momentos em que mais me senti frágil e por continuar ao meu lado nos momentos em que não me importei em dar-Lhe atenção devida. Agradeço a Ele ainda a oportunidade que me tem dado de agradecer-Lhe todos os dias por novas vitórias, às vezes, pequenas aos olhos dos outros, mas enormes para mim. Agradeço a graça de ter nascido em uma família tão bem estruturada e tão fiel ao Senhor e por Ele ter me agraciado com amigos verdadeiros que vibram comigo a cada pequena conquista.

Ao meu pai, que, mesmo depois de adulta, ainda considero meu herói, aquele que sempre esteve à disposição e que me ajudou a vencer os limites, que me apoiou e que deu coragem para não desistir diante da dificuldade. Talvez a vontade de não decepcioná-lo foi o que mais me deu forças a superar o medo e ter o sonho de ser um profissional como hoje ele é.

À minha mãe, a mulher com a qual eu gostaria de um dia ser parecida: a mãe exemplar, a mulher que dedicou sua vida à família, graças a quem hoje cada um de nós conquista suas coisas, graças ao apoio incondicional e a certeza que ela tem depositado em nós. Àquela que sempre esteve ao meu lado e que hoje mais do que sempre é minha companheira, a dona do colo, do consolo, do amor, da certeza da vitória. A mulher que escolheu como objetivo de vida ser mãe, antes de qualquer coisa, e desempenha esse papel como nenhuma outra.

À minha irmã, com certeza a pessoa que mais amo e só por isso já valeria a pena agradecer, só pela oportunidade de conviver com ela, mesmo que de longe. Mas devo agradecer à irmã que cuidou de mim por toda a vida e que suportou todas as minhas birras e manhas de criança, mas principalmente àquela que sempre está pronta a me ajudar e proteger e que me deu todo apoio para vencer esse último obstáculo, o medo.

Ao meu irmão de coração, por fazer parte do meu dia a dia, por me proporcionar momentos divertidíssimos, por aturar meus dias de mau humor, estresse, mas principalmente pelo carinho dedicado a mim, pelo companheirismo, preocupação e apoio, mesmo em silêncio.

A todos os meus amigos que de uma forma ou de outra me ajudaram a buscar meus objetivos, uns apenas me divertindo, outros me consolando, alguns impulsionando, outros chorando junto, a todos que passaram em minha vida e que bem ou mal deixaram um pedacinho de si e que me ensinaram novas coisas e que sempre souberam que eu era capaz. Em especial ao Gerson, Alenor, José, Marcelo e Rosangela, que sempre que necessário alteraram sua rotina de trabalho para que eu pudesse concluir a faculdade e que suportaram todo esse tempo meus dias de estresse, de medo, de angústia, às vezes, até de frustração, mas nunca deixaram de apoiar e hoje vejo compartilharem comigo a alegria do dever cumprido.

À professora orientadora, Maria Denize, por acreditar no meu projeto e me deu condições de colocá-lo em prática; por ter acreditado que eu, mesmo diante da dificuldade, poderia conseguir; e pela segurança que me deu para que eu pudesse ir adiante com o trabalho.

À Universidade Federal de Santa Catarina, ao Departamento de Ciências Contábeis e, em especial, ao Mauro, por todo seu cuidado, dedicação e apoio a todos nós, alunos que lhe procuramos, e que gentilmente nos atendeu e resolveu todos os nossos problemas.

RESUMO

SILVA, Viviane da. **Demonstrações contábeis e obrigações tributárias em uma instituição do Terceiro Setor**. 2009. 80 fls. Monografia (Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2009.

Este estudo teve como objetivo verificar como uma instituição do Terceiro Setor vem cumprindo as exigências legais mediante uma análise das obrigações tributárias (legislação) e das demonstrações contábeis. Num primeiro momento, intentou-se avaliar se essas demonstrações contábeis estão coerentes com as normatizações expedidas pelo Conselho Federal de Contabilidade aplicáveis às Entidades sem Fins Lucrativos. Em seguida, observou-se também se a instituição em estudo estava ciente das obrigações tributárias a ela impostas pela legislação brasileira, bem como se essas obrigações estavam sendo cumpridas. Para tanto, elaborou-se um estudo bibliográfico dos aspectos relacionados ao Terceiro Setor, no que tange conceitos, formas e títulos jurídicos. Exploraram-se também dados bibliográficos sobre a legislação que rege o Terceiro Setor, bem como sobre as Normas Contábeis expedidas especificamente para o tipo de entidade estudada. Por fim, fez-se um estudo de caso que pretendeu elaborar um comparativo entre o ideal a ser praticado por uma instituição sem fins lucrativos e a realidade praticada pela instituição. Ao término deste trabalho, conclui-se a organização estudada não cumpre as Normas Contábeis expedidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, contudo, no que se refere às obrigações acessórias, a entidade executa todas as que lhe são devidas.

Palavras-Chave: Entidades do Terceiro Setor, Normas Contábeis, Legislação Tributária.

LISTA DE ABREVIATURAS

BP – Balanço Patrimonial
CAGED – Cadastro Geral de Empregados e Desempregados
CC – Código Civil
CEBAS – Certificado de Entidades Beneficentes de Assistência Social
CF – Constituição Federal
CFC – Conselho Federal de Contabilidade
CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CLT – Consolidação das Leis do Trabalho
CNAS – Conselho Nacional de Assistência Social
CNSS – Conselho Nacional do Serviço Social
COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
DACON – Demonstrativo de Apuração da Contribuição Social
DARF – Documento de Arrecadação de Receitas Federais
DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
DFC – Demonstração do Fluxo de Caixa
DIRF – Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte
DIPJ – Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica
DMPL – Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
DMPLS – Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social
DO – Diário Oficial
DOAR – Demonstração das Origens e Aplicação de Recursos
DRE – Demonstração do Resultado do Exercício
DSDE – Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício
EUA – Estados Unidos da América
ESFL – Entidades sem Fins Lucrativos
FGTS – Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
FHC – Fernando Henrique Cardoso
IN – Instrução Normativa
IOF – Imposto sobre Operação Financeira
IPI – Imposto sobre Produto Industrializado
IR – Imposto de Renda

IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica
IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte
LBA – Lei Brasileira de Assistência
LC – Lei Complementar
MTE – Ministério do Trabalho e Emprego
NBC – Norma Brasileira de Contabilidade
NF – Nota Fiscal
ONG – Organização Não Governamental
OS – Organização Social
OSCIP – Organização da Sociedade Civil de Interesse Público
PASEP – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS – Programa de Integração Social
PL – Patrimônio Líquido
RAIS – Relação Anual de Informações Sociais
RFB – Receita Federal do Brasil
SRF – Secretaria da Receita Federal
STN – Secretaria do Tesouro Nacional
TS – Terceiro Setor
UP – Utilidade Pública
UPF – Utilidade Pública Federal

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	12
1.1 Tema e Problema	15
1.2 Objetivos	16
1.2.1 Objetivo Geral	16
1.2.2 Objetivos Específicos	16
1.3 Justificativa	17
1.4 Metodologia	18
1.5 Limitações da Pesquisa	19
1.6 Organização da Pesquisa	19
2 . FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	20
2.1 Conceito Terceiro Setor	20
2.2 Formas Jurídicas do Terceiro Setor	22
2.2.1 Associação	23
2.2.2 Fundações	23
2.2.3 Organizações Religiosas	24
2.3 Títulos para o Terceiro Setor.....	25
2.3.1 Utilidade Pública Federal	25
2.3.2 Organização Social	26
2.3.3 OSCIP	26
2.4 Aspectos Contábeis inerentes ao Terceiro Setor	27
2.4.1 Demonstrações Contábeis	28
2.4.1.1 Balanço Patrimonial	29
2.4.1.2 DMPL	30
2.4.1.3 DSDE	31
2.4.1.4 Demonstração do Fluxo de Caixa	32
2.4.1.5 DOAR	32
2.4.1.6 Notas Explicativas	33
2.5 Aspectos Tributários relacionados ao Terceiro Setor	34
2.5.1 Imunidade/Isenção	34
2.5.1.1 Imunidade	34
2.5.1.2 Isenção	36

2.5.2 PIS	37
2.5.3 COFINS	38
2.5.4 CSLL/IRPJ	39
2.5.5 Obrigações Acessórias	39
2.5.5.1 DCTF	39
2.5.5.2 DIRF	40
2.5.5.3 DIPJ	40
2.5.5.4 DACON	41
2.5.5.5 RAIS	41
2.5.5.6 CAGED	42
2.5.5.7 GFIP	42
3 RESULTADOS DA PESQUISA	43
3.1 Apresentação da entidade estudada.....	43
3.1.2 Área de atuação	44
3.1.3 Importância da pesquisa para a Entidade	45
3.2 Análise das demonstrações contábeis e das obrigações tributárias exigidas por lei na entidade estudada.....	46
3.2.1 Quanto as demonstrações contábeis	46
3.2.2 Quanto as obrigações acessórias	49
3.2.3 Outros problemas detectados na análise	51
4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	53
4.1 Quanto à problemática	53
4.2 Quanto aos objetivos	53
4.3 Recomendações a trabalhos futuros	55
REFERÊNCIAS	56
ANEXOS	61

1 INTRODUÇÃO

A sociedade, insatisfeita com a ação do Estado diante de sua obrigação com a população, começa a participar mais ativamente das responsabilidades sociais. A Constituição Federal, em seu artigo sexto, garante a todo cidadão brasileiro nato ou naturalizado o direito a: saúde, educação, trabalho, moradia, lazer, segurança, previdência social, proteção, maternidade e infância, assim como a assistência aos desamparados. Contudo, diante da ausência do poder público em suprir as necessidades sociais, a sociedade viu-se na obrigação de intervir, a fim de amenizar as lacunas deixadas pela administração pública. Com isso, surge um número cada vez mais elevado de organizações não governamentais.

O Terceiro Setor (TS) é o conjunto formado por instituições sem a finalidade de lucro. Essas entidades têm como papel promover o bem estar coletivo, ou seja, tem a finalidade de levar à população serviços considerados importantes que, por hora, não são disponibilizados ao público geral pelo Estado. Usam assim a caridade, a filantropia ou o mecenato para suprir essas necessidades. Segundo Fernandes (1994, p. 12), o Terceiro Setor:

[...] constitui o conjunto de atividades das organizações da sociedade civil, portanto organizações criadas por iniciativa de cidadãos, que tem como objetivo a prestação de serviços ao público em áreas como saúde, educação, cultura, direitos civis, moradia, proteção ao meio ambiente, desenvolvimento do ser humano.

Embora a denominação ONGs tenha-se tornado mais evidente na mídia recentemente, a partir dos anos 90, levando a pensar que este seja um fato novo, registros históricos mostram que a filantropia existe no Brasil desde muito antes. Normalmente ligada à igreja Católica, as casas de misericórdia (hospitais cuidados por freiras) e as escolas, também fundadas pela igreja, vêm auxiliando a sociedade brasileira desde o Brasil Colônia. Talvez a mais antiga entidade filantrópica do Brasil tenha sido a Irmandade de Misericórdia, uma Santa Casa de Misericórdia fundada na Capitania de São Vicente, no ano de 1543 (MORDOMIA, 2008).

Quando Getúlio Vargas assume a presidência do Brasil, mais um passo é dado em direção ao que hoje chamamos de Terceiro Setor. Em meio a todas as transformações ocorridas no Período Vargas, no ano de 1938, foi criado o Conselho Nacional do Serviço Social (CNSS), conselho que regulamentou a colaboração do Estado com as instituições filantrópicas. O CNSS foi instituído como órgão de cooperação do Ministério da Educação e Saúde, substituindo o governante na decisão de quanto e que organização seria beneficiada. (SPOSATI, 1994)

Nos anos 70, foi crescente o número de novas instituições sem fins lucrativos. Em confronto ao regime militar autoritário, que bloqueava a participação popular junto à administração

pública, surgiram movimentos sociais voltados à defesa de direitos e à luta pela democracia. Conforme Paes (2003, p. 95),

[...] No campo da cidadania, ocorreram profundas transformações. A partir da década de 70, houve uma expansão significativa de associações civis, sindicatos, grupos ambientalistas e de defesa de minorias – foi quando surgiu pela primeira vez no cenário brasileiro grande número de ONGs. A diversificação, pluralidade e articulação desses grupos ficaram evidenciados durante os trabalhos da Assembléia Constituinte de 1988.

Mas foi a partir dos anos 90 que se deu o auge das organizações sociais no Brasil. Um marco importante para a conscientização socioambiental e o crescimento do sentimento de responsabilidade social foi o Rio de Janeiro ter sediado a ECO 92. A ECO 92 propiciou ao país resultados além dos propostos pela convenção: proporcionou a vinda de representantes de ONGs internacionais ao Brasil; encorajou a criação de novas instituições; bem como chamou a atenção da sociedade para novas formas de questionar, reivindicar e agir em prol do bem comum sem depender exclusivamente do poder público. (ONG, 2007)

Outro ponto importante foi o governo de Fernando Henrique Cardoso – FHC, que, em seu processo de abertura para o mercado externo e a reforma do Estado brasileiro, criou um ambiente propício para o desenvolvimento das organizações sem fins lucrativos. Foi no governo de FHC também que houve a criação da Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998 – Organizações Sociais, lei que determina um contrato de gestão entre o estado e a entidade, e a Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999 – Organização da Sociedade Civil de Interesse Público, que dá direito à instituição de assinar um contrato em parceria com o Poder Público.

Grande parte das organizações não governamentais no Brasil nasce com forma jurídica de fundações ou associações. A princípio são subsidiadas por contribuições dos próprios colaboradores ou da comunidade a qual está inserida. Porém, à medida que as instituições ganham maiores proporções a administração percebe a necessidade de obter novas fontes de renda, essas podem ser através de profissionalização, ou buscando parcerias com o poder público e/ou privado, onde recebem recursos destes parceiros, ou beneficiando-se de renúncias fiscais entre outros.

Seja na busca por melhores condições de trabalho, na disputa por recursos, ou até com o intuito de se manter “viva”, as organizações do Terceiro Setor perceberam a necessidade de aperfeiçoar sua gestão, abandonando o amadorismo e tornando seus serviços mais especializados, visando a profissionalização da gestão (ALBUQUERQUE, 2006).

As sociedades civis não lucrativas perceberam que apenas o idealismo e a grande vontade de ajudar não bastam. O Terceiro Setor cresceu a tal ponto que as entidades tornam-se concorrentes na busca de recursos, sejam estes do Estado ou do Setor Privado. Panceri (2001, p. 130) afirma que:

[...] A tendência do Terceiro Setor é crescer em tamanho, em conhecimento, em profissionalização, em número de colaboradores contratados e, principalmente, em número de pessoas atendidas, aumentando a qualidade de vida, em número de projetos executados com sucesso, em visibilidade e credibilidade.

Desta forma, sendo a contabilidade uma ciência social que estuda o patrimônio de uma entidade e suas variações, proporcionando a geração de informações para tomada de decisões, é evidente a importância desta ciência na configuração de toda entidade, seja de fins lucrativos ou não. A contribuição de um profissional contábil torna-se, portanto, relevante, uma vez que, além de cumprir obrigações legais – como a de escrituração e publicação de demonstrativos contábeis, proporciona informações capazes de produzir estimativas de crescimento da organização, bem como verificar possíveis deficiências na gestão, proporcionando informações que possam dar uma visão real da situação financeira e patrimonial das entidades.

Dentre as obrigações legais cabíveis a uma entidade do Terceiro Setor tem-se as obrigações tributárias, assim como as demais entidades, as organizações sem fins lucrativos também tem informações que devem ser prestadas ao poder público. Resguardada suas particularidades devido ao tipo de atividade que fornecem (atividade não lucrativa) o Terceiro Setor deve efetuar o recolhimento do Programa de Integração Social (PIS), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), da Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL) e do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ). Assim como, é requerido pela Secretaria da Receita Federal e pelo Ministério do Trabalho e Emprego diversas declarações, também solicitadas as entidades do segundo setor, com o intuito de uma melhor fiscalização e um maior entendimento da empregabilidade no país.

O Terceiro Setor surgiu a fim de complementar as ações do Estado e auxiliar a administração pública a sanar as necessidades da sociedade. Assim, o Estado se mostra consciente dessa parceria. No intuito de estimular as parcerias com a iniciativa privada, houve um incentivo à criação e desenvolvimento do Terceiro Setor. Com isso, foram criados incentivos fiscais, imunidades, isenções, com o intuito de proporcionar a essas organizações maiores condições de continuarem exercendo seus objetivos e proporcionando à sociedade os bens que lhes são de direito e que por hora não são disponibilizados em sua totalidade pelo poder público.

1.1 Tema e Problema

É comum encontrar organizações sem fins lucrativos que enfrentam dificuldades financeiras diante da escassez de recursos. Contudo as dificuldades vão além das financeiras: sofrem também com as falhas administrativas e contábeis, pois se preocupam muitas vezes apenas com as exigências legais e esquecem de um planejamento financeiro, além de não apresentarem um controle eficiente de recursos, levando à tomada de decisões sem uma base segura, o que seria facilitado com uma correta utilização de informações gerenciais.

A falta de conhecimentos técnicos é uma deficiência encontrada em entidades do Terceiro Setor. Isso acontece porque, muitas vezes, seus gestores são especialistas na atividade fim da entidade, normalmente ligadas a atividades sociais, sendo leigos no que se refere à gestão.

Como essas instituições habitualmente têm o apoio do poder público, ou têm seus projetos subsidiados por financiadores, é importante que apresentem informações financeiras corretas, claras e seguras.

A contabilidade no Terceiro Setor sofre algumas adaptações se comparada à das empresas privadas e públicas. Essas diferenças vem, aos poucos, sendo regulamentadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a fim de minimizar as diferenças na prática contábil nestas organizações. O CFC apresentou, a partir do ano de 1999, normas que regulamentam o Terceiro Setor, a chamada NBC T 10 (Norma Brasileira de Contabilidade nº 10). É dele também o Manual de Procedimentos para Fundações e Entidades de Interesse Social, que tem como objetivo auxiliar os profissionais nos procedimentos contábeis em organizações não governamentais de interesse social. Entretanto, estima-se que não seja consenso, entre os contadores, todos os procedimentos contábeis desse setor. Com isso, ainda é usual a contabilização de organizações do Terceiro Setor nos mesmos moldes das sociedades por ações, não levando em consideração as particularidades do setor.

As organizações do Terceiro Setor podem requerer, em determinadas situações o gozo a imunidade e a isenção- dispensas tributárias dadas a elas por lei. Contudo essa dispensa não as desobriga de prestarem contas com o poder público. Dentre todas as obrigações legais dispostas as organizações do Terceiro Setor, algumas delas são as chamadas obrigações tributárias acessórias onde as organizações do Terceiro Setor, assim como as entidades do segundo setor fornecem informações ao Ministério do Trabalho e Emprego e a Secretaria da Receita Federal (OLAK; NASCIMENTO, 2008).

Diante do exposto, o presente estudo tem por finalidade responder a seguinte questão: “As demonstrações contábeis e as obrigações tributárias adotadas pela entidade estudada estão em conformidade com as Normas Contábeis e a legislação vigente?”

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral deste trabalho é analisar as demonstrações contábeis elaboradas pela entidade em estudo e verificar se estão de acordo com as normas contábeis vigentes, constatando se as exigências tributárias estão sendo cumpridas.

1.2.2 Objetivos Específicos

- a) Caracterizar o Terceiro Setor;
- b) Abordar aspectos tributários inerentes ao Terceiro Setor;
- c) Destacar os aspectos contábeis relacionados a entidades do Terceiro Setor;
- d) Apresentar de maneira sucinta a entidade pesquisada;
- e) Verificar a adequação das práticas contábeis, na entidade pesquisada, às Normas Brasileira de Contabilidade;

1.3 Justificativa

A constante evidenciação da responsabilidade social também se mostra um alavanque para o crescimento do Terceiro Setor, tendo em vista a preocupação da sociedade em obter produtos de empresas que colaborem com o bem-estar coletivo. Isso ocorre porque, com o maior interesse da sociedade para com empresas que apoiem projetos cujo fim seja o bem-estar coletivo, há uma tendência a garantir mais parcerias das empresas privadas às organizações do Terceiro Setor. De acordo com Cardoso (1999, p. 209):

O Terceiro Setor parece estar sendo beneficiado pelas recentes discussões a cerca da responsabilidade social das empresas privadas, que podem apoiar iniciativas públicas e do setor, as quais objetivem a melhoria de vida de segmentos da população, propiciando-se, então, de formas mais amplas e inovadoras de interação entre governo, mercado e membros da comunidade.

Sabendo-se da importância cada vez maior do Terceiro Setor na sociedade brasileira, seja na geração de renda, ou em serviços ofertados, percebe-se a necessidade desse setor em ser reconhecido pela contabilidade. Cabe, então, um estudo sobre como as organizações do TS se mostram empenhadas em seguir as recomendações dadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, através das NBC Ts relacionadas a esse setor. Percebe-se também a importância de verificar se essas organizações cumprem as obrigações tributárias que lhes são cabíveis.

A contabilidade, para ser bem aplicada e conseguir garantir um resultado eficaz, deve levar em conta todas as particularidades da entidade. Com isso, entende-se a necessidade de a contabilidade em uma organização não lucrativa ser feita diferentemente da apresentada em empresas privadas. Assim o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) discorre, em algumas de suas publicações, sobre aspectos específicos do Terceiro Setor, porém, mesmo com o empenho do CFC, muitos profissionais ainda não aplicam a contabilidade de maneira específica nesse tipo de instituição.

Com a necessidade de se manter competitiva e conquistar a confiança de investidores, as entidades não lucrativas perceberam a importância de uma gestão eficaz que mostre resultados com clareza e segurança para quem deseja apoiá-las. Levando-se em conta que esse tipo de organização utiliza intervenção financeira de terceiros, uma organização do Terceiro Setor precisa, além de mostrar eficiência na sua missão, conseguir também credibilidade. Assim como os investidores do setor privado, investidores de instituições do Terceiro Setor exigem transparência na administração. A contabilidade tem papel importante nesse quesito, pois permite uma administração correta e, ainda, evidenciar as ações efetuadas pela entidade através de seus demonstrativos.

1.4 Metodologia

A metodologia conduz o autor a traçar um caminho lógico e a extrair resultados confiáveis, por isso se torna indispensável em um trabalho científico. Para Demo (1983, p. 19): “metodologia é uma preocupação instrumental. Trata de formas de se fazer ciência. Ainda dos procedimentos, das ferramentas, dos caminhos”.

Com base em seus objetivos, este trabalho enquadra-se em uma pesquisa exploratória. Segundo Gil (2002, p. 60), “essas pesquisas têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses”.

A presente pesquisa classifica-se como um estudo de caso com abordagem descritiva e qualitativa. De acordo com Salomon (2001, p. 160), “pesquisa descritiva delinea o que é, compreende descrição, registro, análise e interpretação da natureza atual ou processos dos fenômenos”. E ainda de acordo com Raupp e Beuren (2004, p. 92), “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”.

Elaborou-se uma pesquisa bibliográfica com o intuito de caracterizar as organizações do Terceiro Setor. Para Lakatos e Marconi (1990, p. 158), “a pesquisa bibliográfica é um apanhado geral sobre os principais trabalhos já realizados, revestidos de importância, por serem capazes de fornecer dados atuais e relevantes relacionados ao tema”.

Com o intuito de atender aos objetivos do trabalho, no início da pesquisa, realizou-se, junto à entidade estudada, um levantamento de dados nos documentos contábeis e tributários, mantendo-se contanto constante com um representante do conselho administrativo da entidade, a fim de esclarecer dúvidas que surgiam ao decorrer do estudo. Também foram feitas novas consultas junto às documentações durante todo o processo de pesquisa

O levantamento foi feito junto a um representante do conselho da entidade em estudo, assim como com o contador terceirizado responsável pela contabilidade da instituição, com a finalidade de identificar seus procedimentos. Também foram consultados profissionais da área contábil que trabalham em outras organizações do Terceiro Setor. Este levantamento de dados foi efetuado através da observação sistemática dos documentos contábeis e conversas com representante do conselho administrativo da entidade estudada. A partir destes dados, foi elaborada uma análise interpretativa.

1.5 Limitação da pesquisa

Por ser um estudo de caso, os resultados obtidos por este trabalho apenas poderão ser considerados para aplicação na instituição estudada. Contudo as informações obtidas com essa pesquisa poderão ser utilizadas como base para estudo em outras organizações do Terceiro Setor.

Além disso, dentre os aspectos contábeis, o presente estudo se limitou às instruções dadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, através de suas Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC T, utilizando como base do estudo as Normas Contábeis específicas à regulamentação do Terceiro Setor.

Por fim, outra limitação do estudo é não haver um consenso sobre as práticas contábeis no que diz respeito ao Terceiro Setor. Há apenas as diretrizes do Conselho Federal de Contabilidade.

1.6 Organização da Pesquisa

O presente trabalho está dividido em quatro capítulos. O primeiro capítulo apresenta a introdução à pesquisa, contendo o tema, o problema, os objetivos geral e específicos, a justificativa, a metodologia aplicada na pesquisa, suas limitações e estrutura.

O segundo capítulo apresenta a revisão teórica, compreendendo a conceituação de Terceiro Setor, as formas jurídicas e títulos para o Terceiro Setor, aspectos tributários inerentes a instituições do Terceiro Setor e aspectos contábeis relacionados com organizações sem fins de lucro, baseados nas Normas Brasileiras de Contabilidade e no Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social.

No terceiro capítulo, intitulado ‘Resultados da Pesquisa’, consta a apresentação, de forma sucinta, da entidade estudada, contendo um breve histórico, sua missão e seus objetivos. Ainda nesse capítulo, apresenta-se uma análise das demonstrações contábeis elaboradas pela entidade, a fim de verificar se estão adequadas às normas expedidas pelo Conselho Federal de Contabilidade – NBC T. Faz-se, por fim, uma averiguação com a finalidade de saber se a entidade cumpre com as obrigações tributárias que lhe são devidas.

O quarto capítulo compreende a conclusão do estudo com as considerações finais, bem como as recomendações a trabalhos futuros.

Em seguida, o trabalho apresenta as referências bibliográficas e os anexos, em que constam as Normas Contábeis utilizadas para a elaboração do trabalho, e também as demonstrações contábeis apresentadas pela entidade em estudo.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo consiste em uma revisão bibliográfica que visa a abordar aspectos teóricos relevantes ao desenvolvimento do estudo. Primeiramente, é conceituado o Terceiro Setor, seguido das formas jurídicas que o compõe, a fim de ambientar o leitor ao tema. São revisados, em seguida, alguns aspectos contábeis inerentes a entidades sem fins lucrativos. Ao final da fundamentação teórica, discorre-se sobre aspectos tributários específicos do Terceiro Setor, salientando-se direitos e obrigações das entidades que compõe o setor perante o poder público.

2.1 Conceito de Terceiro Setor

A economia é classificada em três setores. O primeiro setor é formado pelas empresas estatais; o segundo setor, pelas empresas privadas que visam à obtenção e o acúmulo de riquezas. Caracterizam-se como Terceiro Setor as organizações sem fins lucrativos. Essas organizações podem ser consideradas uma mistura dos dois primeiros setores, pois desempenham funções do primeiro setor, mesmo sendo de caráter privado como as do segundo (COSTA JUNIOR, 1998).

O primeiro setor é representado pelo Estado e tem como função oferecer o bem-estar social, a saúde, a educação e a segurança a todo o cidadão nacionalizado brasileiro, conforme vigente na Constituição Federal:

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção, à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

Conforme Santângelo (2008, p. 1): “O segundo setor é o Mercado (Empresas), composto por entidades privadas que exercem atividades privadas, ou seja, atuam em benefício próprio e particular.” Os lucros gerados nessas entidades é destinado aos acionistas, sócios ou proprietários, a reservas ou revertidas à própria empresa a fim de gerar mais riqueza.

O Terceiro Setor é formado por entidades cujo principal objetivo é proporcionar o bem-estar comum. Segundo Hopkins (1999, p. 01), O Terceiro Setor é formado por “organizações privadas sem fins lucrativos que geram bens, serviços públicos e privados”. Devido à abrangência do Terceiro Setor, com entidades de diferentes objetivos, surgem vários conceitos na tentativa de definir o setor.

Fernandes (1994, p. 11) define Terceiro Setor como:

iniciativas privadas que não visam o lucro; iniciativas na esfera pública que não são feitas pelo Estado. Nem empresa, nem governo, mas sim cidadãos participando, de modo espontâneo e voluntário, em um sem número de ações que visam o interesse comum.

Como salienta Fernandes, o Terceiro Setor é um misto dos outros dois setores, é a iniciativa privada assumindo as funções da administração pública. É a ação de pessoas físicas ou jurídicas de direito privado proporcionando à sociedade maior bem-estar comum.

Já para o Conselho Federal de Contabilidade, conforme consta em sua Norma Brasileira de Contabilidade Nº. 10.19.13, 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”.

Conforme os conceitos apresentados, pode-se afirmar que organizações sem fins lucrativos são entidades sem o interesse no acúmulo de riquezas e com um objetivo amplo de proporcionar o bem-estar comum, tentando suprir as falhas deixadas pelo poder público.

Citar os objetivos das entidades que compõem o Terceiro Setor não se configura tarefa fácil, visto que cada organização apresenta ideais distintos, embora tenham, como um ponto em comum, a transformação da sociedade. Drucker (1994, p. 14) comenta que, em geral, essas entidades

tem algo em comum: são agentes de mudança humana. Seu ‘produto’ é um paciente curado, uma criança que aprende, um jovem que se transforma em um adulto com respeito próprio; isto é, toda uma vida transformada.

Certos termos usados para caracterizar o Terceiro Setor entram em discordância com atividades desempenhadas por algumas entidades. Gohn (1997, p. 55) comenta que “não podemos afirmar que elas sejam prestadoras de serviços e não voltadas para a confecção de um produto, porque existem ONGs que, do fruto do seu próprio trabalho, fazem produtos que são comercializados”.

As organizações do Terceiro Setor, teoricamente, não visam o lucro; buscam, no mínimo, conseguir resultados a fim de manter suas atividades. Deve-se, porém, levar em conta que há inúmeras formas de manter-se ativa. Toda empresa precisa apresentar resultados e, no caso de uma entidade do Terceiro Setor, esse resultado é a transformação de pessoas. Essa transformação pode ser conseguida através de projetos que visam à prestação de serviço ou à confecção de um bem, o que conseqüentemente tende a gerar receita para a instituição. Outra forma que mostra como é usual a geração de riqueza por uma entidade sem fim lucrativo é a profissionalização das organizações. Elas começam a ser também prestadoras de serviços, no início com a finalidade de gerar lucro para

suprir suas despesas, mas nada impede que este serviço gere receitas a mais do que as despesas da organização. A grande diferença está na destinação que é dada a este acúmulo de bens: no caso de uma empresa privada, ele seria distribuído aos seus sócios; já nas organizações do Terceiro Setor, será revertido em ações na própria entidade.

Segundo o Novo Código Civil de 2003, as pessoas jurídicas foram divididas em pessoas jurídicas de direito privado e direito público, sendo este ainda dividido em direito interno e externo. Em seu artigo 41, o novo CC trata das pessoas jurídicas de direito interno, quais sejam: a União, os Estados, Municípios, Distritos Federal, Territórios, autarquias e demais entidades de administração exclusiva do poder público. No artigo 44, destaca as pessoas jurídicas de direito privado, sendo elas associações, sociedades, fundações, organizações religiosas e partidos políticos.

O direito privado divide-se em duas categorias: as estatais e as particulares, dependendo da origem dos recursos aplicados na empresa. Para ser estatal, o capital deve ter vindo exclusiva ou parcialmente de uma contribuição do poder público, como no caso de empresas de economia mista. Já, para ser considerada particular, seu capital deve ser oriundo de capital de particular, como é o caso das entidades as quais o presente trabalho dispõe-se a estudar.

2.2 Formas Jurídicas do Terceiro Setor

Toda instituição sem fim lucrativo tem características comuns, tais como a não obtenção de lucros, a não divisibilidade da organização em quotas, o objetivo do bem comum, entre outros, porém inúmeras são as diferenças entre uma e outra: umas prestam serviços a classes específicas, enquanto outras têm seus serviços disponibilizados à comunidade em geral; há entidades do Terceiro Setor que têm o poder de decisão em assembléia, embora outras já venham com os objetivos definidos na sua ata de constituição e estes não podem ser alterados. Cada organização tem suas particularidades e, a partir destas, convencionou-se separá-las em grupos. Esta seção tem como objetivo mostrar algumas das formas jurídicas que envolvem o Terceiro Setor e também esclarecer as particularidades de cada uma delas, sendo elas associações, fundações e organizações religiosas.

2.2.1 Associações

“Associações são organizações com base em contratos estabelecidos livremente entre indivíduos a fim de exercerem atividades comuns ou defenderem interesses mútuos” (OLAK; NASCIMENTO, 2008, p. 13). Uma associação, conforme descreve o novo Código Civil, não pode ter como finalidade a obtenção de lucro, conforme expressa o artigo 53: “Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos”. Embora uma associação possa apresentar patrimônio, ela não tem a intenção da obtenção, nem tão pouco a destinação de lucros aos seus associados.

Uma associação não tem por obrigatoriedade a prestação de serviços à comunidade. Ela pode ser de uso exclusivo de um grupo. Não é vetado também que uma associação exerça atividade econômica, desde que, ao fim do exercício, o lucro não seja distribuído entre os associados, mas sim destinado à própria instituição, em forma de melhorias ou reservas. Como salienta Albuquerque, (2006, p. 43):

Diante das alterações do novo Código Civil Brasileiro, é preciso esclarecer que as organizações do terceiro setor constituídas como associações são entidades sem finalidade econômica, entendendo-se por finalidade aquilo a que se presta a entidade, ou seja, o fim para o qual foi concebida. Entretanto, é permitida a atividade econômica, ou seja, aquela em que haja circulação de bens ou direitos de forma onerosa ou não, desde que não gere lucro e este seja distribuído. Os recursos gerados são aplicados nas atividades da instituição.

Associação é a reunião de pessoas com um objetivo em comum. Esse tipo de entidade pode fornecer seus serviços à comunidade em geral ou a um grupo de associados, contudo não podem distribuir o superávit eventualmente ganho, nem a sócios nem a dirigentes. Esse valor excedente deve ser integralmente utilizado em prol de atividades na própria entidade (OLIVEIRA; ROMÃO, 2008).

2.2.2 Fundações

Diferentemente das associações, uma fundação apresenta maior rigidez, principalmente em sua formação. Uma fundação só pode ser instituída a partir de uma doação feita por um instituidor e este delimita o objetivo que a instituição deve ter, podendo até determinar dados sobre como a administração deve proceder. Conforme relata o artigo 62 do Código Civil Brasileiro, “Uma fundação só pode ser fundada para fins religiosos, culturais, morais ou de assistência”.

Fundação é a constituição de instituição de pessoa jurídica, a qual pode ser criada pela vontade de uma ou mais pessoas, sendo que o instituidor faz a doação de bens, através de escritura pública ou testamento, no qual é informada a finalidade da fundação, podendo o instituidor determinar ainda a maneira pela qual esta deve ser administrada. A constituição de uma fundação pode ser de forma direta ou fiduciária: na direta, o instituidor tudo provê, enquanto na fiduciária, entrega a outrem a organização da obra projetada. (OLIVEIRA e ROMÃO, 2008).

Ainda segundo Oliveira e Romão (2008, p. 16), é de responsabilidade do Ministério Público aprovar o estatuto da fundação, em como fazer uma fiscalização desta sempre que necessário, tendo em vista que é de responsabilidade do Estado velar pelas fundações. Em caso de alteração no estatuto, quando esta não for aprovada por unanimidade de votos, também é dever do Poder Público dar ciência à minoria vencida para impugná-la, se desejar, em dez dias, como orienta o artigo 68 da CC.

2.2.3 Organizações Religiosas

As igrejas sempre estiveram muito ligadas à filantropia. No início, com a Igreja Católica, já era dever do cristão financiar as ações sociais proporcionadas pela igreja. Com a reforma protestante, muitos valores foram criados e outros alterados, porém o amor ao próximo sempre foi um dos principais atributos de um cristão. Para as igrejas protestantes, a filantropia é também muito valiosa, sendo vista como uma função tão essencial quanto a própria fé. As obras são importantes para se conseguir chegar mais perto do ideal cristão. (PAES, 2003, p. 91). No Brasil, com a entrada em vigor da Lei nº 10.825/03, as organizações religiosas deixaram de ser enquadradas na figura jurídica de associações e formaram uma nova categoria jurídica, expressa no Código Civil, no seu artigo 44, parágrafo primeiro:

São livres a criação, a organização, a estruturação interna e o funcionamento das organizações religiosas, sendo vedado ao poder público negar-lhes reconhecimento ou registro dos atos constitutivos e necessários ao seu funcionamento.

Assim, as organizações religiosas têm a liberdade de escolher sua forma de organização, escrituração e funcionamento, não estando mais diante do rigor jurídico no qual eram classificadas quando do texto original do novo Código Civil, ocasião em que estavam obrigadas a enquadrar-se em forma de associação. Porém isso não as exime de toda a responsabilidade jurídica na elaboração de seus estatutos, como mostra Oliveira (2008, p.13):

[...] Entende-se que, em caso de demanda judicial pela liberdade que estas instituições têm, elas estarão a mercê dos magistrados para aplicarem suas sentenças, podendo inclusive ir buscar referência nas instituições que se assemelham. Nesse caso, as que mais se aproximam são as associações civis; logo, a construção de um estatuto deve ter como referência o que o novo Código Civil apresenta para as associações civis [...].

Quando da implantação do Novo Código Civil Brasileiro, as organizações religiosas deixaram de ser vistas obrigatoriamente como associações e a liberdade de escolher a forma de organização não apresentou apenas vantagens, pois, embora tenha ganhado a liberdade, ficaram sem uma legislação própria, que esclareceria suas dúvidas e discorreria sobre suas particularidades.

Assim, a fim de cumprir as determinações legais, é recomendado que as organizações religiosas espelhem-se em legislação das associações civis, pois é a forma de estruturação civil a que mais se assemelham. (OLIVEIRA e ROMÃO, 2008).

2.3 Títulos para o Terceiro Setor

Nesse item, descrevem-se os títulos destinados a determinadas instituições do Terceiro Setor, sendo eles: o título de Utilidade Pública (UP), o de Organização Social (OS), e o de Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP).

2.3.1 Utilidade Pública Federal

Conforme Decreto Nº. 50.517/61, em seu artigo segundo: “uma sociedade civil, associação ou fundação pode solicitar declaração de Utilidade Pública - UP, junto ao Ministério Público, desde que esta seja constituída no país e apresente interesse em servir à coletividade e que apresente total desinteresse em obter ou destinar lucro.” Para isso, a organização deve apresentar relatórios, comprovando o exercício de suas atividades em três anos consecutivos de funcionamento e que, em seu exercício, tenha promovido educação, pesquisa científica, atividade cultural, ou filantropia.

A instituição não pode fazer destinação de seus lucros e ainda precisa comprovar idoneidade, ficando obrigada a apresentar, ao Ministério da Justiça, relatório circunstanciado dos serviços que houver prestado, acompanhado do Demonstrativo de Receita e Despesa.

Quando uma organização é declarada de Utilidade Pública, ganha o direito de receber dedução fiscal do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ, assim como de subvenções e auxílio da União Federal.

2.3.2 Organizações Sociais (OS)

Uma associação ou uma fundação sem fins lucrativos podem requerer junto ao Ministério Público a condição de Organização Social. Para isso, devem atender a requisitos especiais contidos na Lei nº 9.637/98. A referida lei salienta que, para ser uma Organização Social, a entidade precisa ser não lucrativa, ou seja, havendo superávit, este deve ser destinado à própria instituição, mas nunca distribuído entre seus associados. Deve também ser uma organização com o título de Utilidade Pública, bem como executar serviços não exclusivos do Estado e as atividades tem por obrigação serem dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde, como mostra o artigo primeiro da lei supracitada.

Para a obtenção do título de Organização Social, a legislação exige que a instituição apresente um conselho administrativo composto por: representantes da entidade; representante do Poder Público; da sociedade civil; assim como pessoas com notória capacidade profissional. Com a obtenção do título, a organização fica obrigada a publicar seus relatórios financeiros e relatórios de execução do contrato de gestão anualmente no Diário Oficial – DO, podendo ser submetida à auditoria externa, caso o Poder Público ache conveniente.

Quando é concedido à organização o título de Organização Social, é-lhe dado o direito de assinar com o Estado o Contrato de Gestão. Com esse termo de parceria assinado, o Estado fica obrigado a fornecer à instituição verba destinada a ela no orçamento, assim como transferências de recursos humanos e materiais.

2.3.3 Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP)

Com o intuito de adequar mais a legislação à realidade do Terceiro Setor, dado o fato de que aquela se tinha tornado um pouco obsoleta, por não conseguir adaptar-se às mudanças sofridas pelo setor, em 1999, foi criada a Lei nº 9.790 – Lei das OSCIPs, com a finalidade de dar maior incentivo às instituições do Terceiro Setor voltadas ao interesse público.

A lei descreve a qualificação da pessoa jurídica de direito privado, com interesse público, dispõe sobre que tipo de instituições podem ser consideradas OSCIP e como fazer para conseguir essa parceria com o Poder Público, podendo assim receber recursos para atividades de interesse público.

Para ser considerada uma OSCIP, conforme o artigo terceiro, a entidade tem que exercer atividades consideradas de interesse público, que são assistência social, cultura, defesa do meio

ambiente, voluntariado, combate à pobreza, saúde, educação, de direito, de cidadania, desenvolvimento de tecnologia, entre outras. Também o art. 2 da Lei nº 9.790/99 deixa claro que as organizações de cunho comercial, sindicatos, instituições religiosas, partidos políticos, empresas de plano de saúde, hospitais particulares, escolas privadas, entre outros, não podem requerer o título de OSCIP.

Tendo em vista que essas organizações vão assinar um Termo de Parceria com o poder público e têm seu campo de atuação na promoção de atividades de interesse público, achou por bem o legislador salientar a importância de constar no estatuto dessas instituições os princípios da administração pública, aos quais elas devem obedecer. São eles: a legalidade, impessoalidade, publicidade, moralidade, economicidade e eficiência. (OLIVEIRA e ROMÃO, 2008, p. 103).

Ao contrário das OS, que nascem com o Contrato de Gestão já pré-determinado, as OSCIPs podem requerer o Termo de Parceria que lhe dará a possibilidade de receber recursos públicos, mas manterá a gestão destes sem a interferência do poder público, salvo em caso de descumprimento da lei ou dissolução desta, caso em que os recursos conseguidos através de patrocínio do Estado deverá ser repassado a outra OSCIP, de preferência com o mesmo objetivo.

Para a prestação de contas, uma OSCIP deverá apresentar ao Ministério Público relatórios anuais de execução de atividades, Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), Balanço Patrimonial (BP), Demonstração das Origens e Aplicação de Recursos (DOAR), Demonstrações das Mutações no Patrimônio Social (DMPS), notas explicativas – se necessário, parecer e relatório da auditoria.

Outro ponto a se destacar na Lei das OSCIPs é o fato de que, diferentemente das outras instituições sem fins lucrativos, elas podem remunerar seus dirigentes, desde que estes atuem efetivamente na gestão executiva e que seus salários sejam condizentes com os salários praticados pelo mercado. Contudo, se optar por efetuar pagamentos, a entidade perde o título de Utilidade Pública e com ele os direitos reservados a estas instituições, como subvenções, auxílios e isenções fiscais.

2.4 Aspectos Contábeis Inerentes ao Terceiro Setor

Por se tratar de um assunto relativamente novo no Brasil, ainda são poucas as normatizações contábeis referentes ao Terceiro Setor, o que dá aos contadores dessas instituições maior liberdade de efetuar a contabilidade da forma que considere mais conveniente para tal instituição, normalmente levando em conta os aspectos gerenciais. Como falta aos profissionais da

contabilidade um respaldo maior dos órgãos reguladores, muitas vezes a contabilidade destas entidades é feita tomando como base a contabilidade de entidades com fins lucrativos.

Diante da necessidade de uma normatização, o Conselho Federal de Contabilidade, a partir de 1999, editou quatro Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs) aplicáveis às organizações sem fins lucrativos, quais sejam:

- NBC T 10.4 – editada em fevereiro de 1999, que discorre sobre fundações;
- NBC T 10.18 – editada em fevereiro de 1999, que traz normas sobre entidades sindicais e associações de classes;
- NBC T 10.19 – editada em abril de 2000 e alterada em dezembro de 2001, que discorre sobre entidades sem fins de lucro; e
- NBC T 19.4 – editada em abril de 2005, que fala sobre incentivos fiscais, subvenções, contribuições, auxílios e doações governamentais.

Contudo, o CFC deixa claro, em suas normas, a obrigatoriedade das entidades sem fins lucrativos em atentarem para as demais Normas Brasileiras de Contabilidade, assim como aos Princípios Fundamentais da Contabilidade.

Para Iudícibus et al. (2000), os princípios fundamentais da contabilidade dividem-se em princípios propriamente ditos e postulados, esses são diretrizes das quais a contabilidade deve se cercar e aqueles são o núcleo da doutrina contábil. Os postulados são dois, o da entidade e o da continuidade; e os princípios propriamente ditos são o do registro pelo valor original, o da atualização monetária, o da competência, e o da prudência.

2.4.1 Demonstrações Contábeis

Não só para exigir uma obrigação legal, mas principalmente com o intuito de tornar transparente a situação das empresas, em se tratando de condições financeiras e patrimoniais, são elaboradas as demonstrações contábeis. Além de mostrar a situação atual da vida financeira da empresa, as demonstrações contábeis, quando comparadas com a de outros exercícios sociais, conseguem mostrar ao administrador uma estimativa de crescimento ou uma possível deficiência por parte da entidade.

Um profissional habilitado, de porte das demonstrações contábeis, pode descrever a real situação patrimonial de uma entidade e, se tomadas essas demonstrações em conjunto com as de

anos anteriores, consegue mapear a trajetória financeira da empresa e mostrar o caminho que esta percorre. Dentre as demonstrações contábeis, as principais a serem elaboradas por uma instituição sem fins lucrativos são:

- Balanço Patrimonial;
- Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido;
- Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício;
- Demonstração do Fluxo de Caixa;
- Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.

2.4.1.1 Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial tem como objetivo evidenciar, em certa data, a situação do patrimônio da empresa, o quanto está alocado em cada um dos itens de ativo e passivo, o quanto a empresa apresenta em bens, direitos e obrigações. O Balanço é dividido em ativo e passivo, sendo que o total do ativo deve ser igual ao total do passivo, devendo haver um equilíbrio entre ativos e passivos.

No ativo, contam os direitos e os bens pertencentes à entidade, esses estão de acordo com a rapidez da conversão em dinheiro, ou seja, de acordo com o grau de liquidez. As primeiras contas a serem evidenciadas são as que já se encontram em forma de dinheiro, ou com grande facilidade de ser, como por exemplo as contas banco, caixa, aplicações financeiras. Em seguida, vêm as contas com um grau um pouco menor de conversão, mas ainda com grande liquidez, que são os estoques e títulos a receber. As contas citadas formam, junto a muitas outras, o Ativo Circulante. Segundo o artigo 179 da Lei 6.404/76, “ativo circulante são as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte”. Logo abaixo do Ativo Circulante, vêm as contas com menor circulação, ou menor grau de liquidez, o chamado Ativo Não Circulante, no qual decrescem também o grau de liquidez; assim são agrupados os itens que dificilmente serão convertidos em moeda, como os investimentos e o imobilizado. Por fim, ainda no ativo não circulante, é agrupado o Ativo Intangível – grupo de contas de difícil mensuração (IUDÍCIBUS et al., 2000, p. 27).

Conforme discorre a Lei 6.404/76, o passivo é agrupado seguindo uma lógica parecida com a da liquidez adotada no Ativo. Aqui se agrupam as contas de acordo com a liquidação; as contas a serem pagas com menor prazo são demonstradas primeiramente. O passivo circulante é composto

pelos salários, impostos e contas com vencimentos até o fim do próximo exercício. Depois é evidenciado o passivo não circulante, em que constam as contas a serem pagas, mas que apresentam um período de maior exigibilidade, com vencimentos que ultrapassem o exercício social seguinte. Conforme artigo 180 da Lei 6.404/76, “as obrigações da companhia, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo não circulante, serão classificadas no passivo circulante, quando se vencerem no exercício seguinte, e no passivo não circulante, se tiverem vencimento em prazo maior [...]. E por último o Patrimônio Líquido, obrigações que praticamente não serão pagas, são as obrigações com os proprietários e obrigações não exigíveis.”

2.4.1.2 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido - DMPL

A Demonstração do Patrimônio Líquido, conforme o nome sugere, tem o objetivo de apresentar as diversas movimentações ocorridas nas contas do patrimônio líquido da entidade. Mostra todo o fluxo entre as contas do PL, indicando o acréscimo ou a diminuição que ocorreram nessas contas durante o exercício.

Conforme salienta Iudícibus et al. (2000, p. 331), a DMPL “torna-se importante, pois com o auxílio dela é possível verificar a formação das reservas - não apenas as originadas pelo lucro - e auxilia também na distribuição dos dividendos”. Nesse aspecto, um usuário externo pode verificar o destino dado ao lucro e a movimentação das reservas e de todo o patrimônio, assim como qualquer transferência feita entre essas contas.

Quando referente a organizações do Terceiro Setor, essa demonstração recebe nova nomenclatura, visto que nesse setor não existe Patrimônio Líquido, mas sim Patrimônio Social. Com isso, para organizações do Terceiro Setor, chama-se Demonstração das Mutações do Patrimônio Social – DMPS. Em uma organização do Terceiro Setor, em que o lucro não pode ser destinado a nenhum outro fim que não seja ao próprio exercício da entidade, a DMPS torna-se ainda mais eficiente, pois ali mostrará toda a destinação dada ao resultado e possibilitará um maior controle da conta superávit/déficit do exercício.

2.4.1.3 Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício – DSDE

Essa demonstração, chamada originalmente como Demonstração do Resultado do Exercício, recebe nomenclatura especial quando utilizada em entidades sem fins lucrativos, visto que, quando denominada resultado, tende a relacionar-se com as palavras lucro e prejuízo. Isso ocorre devido ao fato de a contabilidade mais usual ser a de empresas comerciais, pois estas trabalham em cima de resultados – Lucros e Prejuízos, enquanto as entidades do Terceiro Setor consideram resultado a concretização de atividades, que são seus objetivos. (OLAK; NASCIMENTO, 2008, p. 73).

Em sua Norma Brasileira de Contabilidade nº 10.19, o Conselho Federal de Contabilidade salienta que, a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados, deve ter a nomenclatura trocada para Superávit ou Déficit Acumulado, quando se tratar de entidades sem fins econômicos. Isso, segundo Olak e Nascimento (2008, p. 73) faz pensar que a demonstração também deva trocar de nomenclatura, vindo a ser chamada de Demonstração do Superávit e Déficit do Exercício.

A Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício, assim como a DRE, em uma entidade com fins lucrativos, tem como função evidenciar, efetivamente, as ações dos gestores em termos de volume de recursos obtidos e custos e despesas empregadas nas atividades da entidade.

De acordo com a Lei Nº 6.404/76, a DRE tem como objetivo demonstrar, de maneira resumida, o resultado financeiro em relação a um conjunto de operações realizadas num determinado intervalo de tempo, aqui chamado de exercício, o qual tem duração de doze meses. Segundo a referida lei, no artigo 187, a demonstração deve discriminar as receitas de vendas de bens e serviços, suas deduções, abatimentos, impostos e custos; as despesas; o lucro ou prejuízo do exercício; e o resultado antes e depois da provisão para IR.

Serão computadas, na demonstração, as receitas auferidas no exercício, mesmo que não tenham sido realizadas em moeda, assim como custos, despesas, encargos e perdas, pagos referentes a essas receitas, respeitando sempre o princípio da competência.

Em se tratando de atividades exclusivas de organizações do Terceiro Setor, ocorrendo que, ao considerar as atividades fins das instituições, notar-se que receitas como as de doações não tiveram nenhum gasto, não haverá nenhuma dedução. Já para o caso de receitas vindas de bazares, congressos, que precisem de recursos que geram custos/despesas, são necessárias as deduções para a evidência do Superávit/Déficit da atividade. Entende-se assim que é necessário evidenciar o resultado de cada atividade para poder mensurar a quantidade de recursos necessários no próximo período (OLAK; NASCIMENTO, 2008).

2.4.1.4 Demonstração do Fluxo de Caixa – DFC

Normalmente, uma entidade confecciona a Demonstração de Fluxo de Caixa periodicamente, pois esta é uma forte aliada à administração financeira da entidade, já que, neste procedimento, evidenciam-se os recebimentos e pagamentos do período e o saldo remanescente. A DCTF tem como vantagem ser de fácil entendimento a usuários que não possuem familiaridade com a contabilidade. Conforme Olak e Nascimento (2008, p. 76), a Demonstração do Fluxo de caixa “[...] não deve ser utilizada isoladamente para fins de tomada de decisões, já que não evidencia outros aspectos importantes só contemplados nas demais demonstrações.”

O excesso de dinheiro em caixa não é, para nenhuma empresa, um bom negócio, pois esse dinheiro parado poderia ser reinvestido em outras atividades que gerem mais lucros para a empresa. Sendo assim, a Demonstração do Fluxo de Caixa é um instrumento capaz de auxiliar na administração desse dinheiro, pois, através dela, é possível ao administrador elaborar um planejamento financeiro, tendo, através deste, pleno conhecimento do montante que se encontra em caixa e, munidos dessa informação, aplicar um montante certo que não vai lhe afetar os negócios. O mesmo acontece caso a instituição esteja com dificuldades no caixa. Através do Fluxo de Caixa, o gerente conseguirá saber a quantidade certa de recursos de terceiros que se deve pegar.

Esse reconhecimento da Demonstração do Fluxo de Caixa foi tamanho que, no ano de 2007, foi sancionada a Lei nº 11.638, que altera a Lei nº 6.404 – Lei das Sociedades por Ações, desobrigando as instituições privadas de publicarem a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, substituindo-a pela publicação da DFC.

2.4.1.5 Demonstração das Origens e Aplicação de Recursos – DOAR

A Demonstração das Origens e Aplicação de Recursos tem por finalidade demonstrar a variação do Capital Circulante Líquido e as fontes de financiamento e investimentos. A variação do Capital Circulante Líquido é a diferença entre o Ativo Circulante e o Passivo Circulante. Essa demonstração foi perdendo espaço e, a partir de 2007, com o advento da Lei nº 11.638, a sua publicação deixou de ser obrigatória para as entidades de capital aberto e para as de capital fechado que apresentam PL superior a um milhão de reais, como era exigido anteriormente pela legislação. A DOAR, por ser complexa, apresenta dificuldades de entendimento, principalmente a usuários não familiarizados com a contabilidade. Eliseu Martins (1998, p. 48) salientou esta dificuldade de entendimento:

(...) a Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos – DOAR é de difícil entendimento para as pessoas não bastante afeitas à técnica contábil ou à administração financeira e tem-se tido, no mundo inteiro, uma certa dificuldade de entendimento, porque, muitas vezes, a empresa produz grandes valores de resultado, mas esse resultado traz capital circulante líquido insuficiente para a cobertura das necessidades da empresa.

Entretanto, não é por sua maior complexidade de compreensão ou por ter deixado de ser obrigatória que a DOAR vai perder sua validade. Suas informações continuam sendo importantes para a contabilidade, pois, através dela, identifica-se a aplicação de recursos não circulantes em itens circulantes.

2.4.1.6 Notas Explicativas

Ao contrário dos itens acima, as Notas Explicativas não são um demonstrativo financeiro, mas sim um elemento, ou parte integrante, das demonstrações contábeis. Com a finalidade de fornecer maior compreensão desses demonstrativos, a Lei nº 6.404 regulou as Notas Explicativas. Em seu artigo 176, a lei nº 6.404 salienta algumas situações em que as notas explicativas devam ser incluídas nas demonstrações financeiras, mas, de maneira geral, toda informação conveniente e que não esteja apresentada de forma clara na demonstração deve vir acompanhada de nota explicativa, a fim de fornecer conhecimento completo ao leitor dessa demonstração.

Uma entidade do Terceiro Setor deve evidenciar, em notas explicativas, de forma clara e satisfatória, os fatos inerentes ao seu tipo de entidade. Inúmeras doações recebidas por entidades do Terceiro Setor têm destinação certa, ou seja, só podem ser utilizadas para um fim em especial. Esses detalhes devem ser especificados em Notas Explicativas (PAES, 2004).

A NBC T 10.4 determina que as Notas Explicativas das fundações devam incluir informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física e social, quais sejam:

- a) as principais atividades desenvolvidas pela Fundação;
- b) as principais práticas contábeis adotadas;
- c) os investimentos relevantes efetuados no período e os anteriormente existentes;
- d) a origem e natureza das principais doações e outros recursos de valor significativo;
- e) os detalhes dos financiamentos a longo prazo;
- f) os detalhes das contingências na data do encerramento do exercício e dos prováveis efeitos futuros

De maneira bem mais detalhada, a NBC T 10.19 descreve onze itens nos quais as demonstrações contábeis devam ser contempladas com notas explicativas. São alguns desses itens: o resumo das principais práticas contábeis; critério de apuração das receitas e das despesas; as

subvenções recebidas pela entidade; a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções; e informações sobre os tipos de seguros contratados, conforme anexo E.

2.5 Aspectos Tributários Relacionados ao Terceiro Setor

Neste tópico, serão abordados itens referentes à tributação no Terceiro Setor. Serão levantadas questões como a incidência ou não de tributos em instituições de caráter social, e como a entidade deve proceder no caso de existir alguma particularidade legal que possa beneficiar sua instituição. Em seguida, mostrar-se-ão obrigações legais as quais cabem a entidades pertencentes ao Terceiro Setor. Primeiramente serão abordadas a imunidade e a isenção tributária. Numa segunda fase, serão abordados o Programa de Integração Social, a Contribuição para o Financiamento de Seguridade Social, a Contribuição Sobre o Lucro Líquido e o Imposto de Renda pessoa Jurídica. Numa terceira etapa, este tópico mostrará as obrigações acessórias solicitadas pelo poder público às instituições do Terceiro Setor.

2.5.1 Imunidade / Isenção

O presente tópico pretende esclarecer a distinção e as particularidades da imunidade e da isenção de impostos. Primeiro há se entender a diferença entre imunidade, isenção. Imunidade é a dispensa dada pela Constituição Federal, em seu artigo 150, onde limita o poder de tributar sobre determinado fato. Isenção, é decorrente de lei que especifique as condições para que não ocorra a tributação e o tempo de duração - quando ocorrer- (PAES, 2004).

2.5.1.1 Imunidade

Imunidade é a limitação da União, Estados, Municípios e Distrito Federal de tributarem partidos políticos, assim como suas fundações, entidades sindicais e instituições educacionais e/ou de assistência social sem fins lucrativos nos tributos referentes a rendimentos de atividades que se relacionem com sua finalidade (CONSTITUIÇÃO FEDERAL/88, art.150).

Para ser considerada atividade fim toma-se como base o estatuto da organização, onde conta as atividades nas quais a entidade vai exercer e essas devem ter seus rendimentos direcionados exclusivamente à manutenção da mesma.

O Código Tributário Nacional, na lei nº 5.172/66, em seu artigo 14, dispõe sobre o direito ao gozo da imunidade tributária:

Art.14 – O disposto na alínea C do inciso IV do art. 9 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 a sua exatidão.

A alínea C do inciso IV do artigo nono, da Lei nº 5.172/66, a que se refere o artigo quatorze citado anteriormente, descreve: “o patrimônio, a 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 [...]”.

No artigo 14, sobre a impossibilidade de uma instituição sem fins lucrativos distribuir seu superávit, ele também salienta a necessidade de todo o recurso da instituição ser aplicado no país, pois seria incoerente o Estado deixar de arrecadar recursos para esses serem usados em outras nações. O legislador aqui só vem ressaltar que o tributo não arrecadado é de direito da sociedade brasileira e, portanto deve ser destinado à mesma.

De acordo com a Lei nº 9.532/97, em seu artigo 12, vale destacar a necessidade de a organização manter suas escriturações de receita e despesa em livros revestidos de formalidades e capazes de promover exatidão e clareza de suas ações. A entidade deve conservar pelo prazo de cinco anos os documentos que comprovem a origem de suas transações e deve apresentar anualmente a Declaração de Rendimentos, pois é através desses documentos que o Estado poderá fazer uma conferência, conferindo-lhes os direitos assegurados pela lei. É com o auxílio desses documentos também que tanto o poder público como a iniciativa privada conseguem mais informações para se assegurarem da idoneidade da instituição e lhe concedem, se for de interesse mútuo, doações, parcerias ou outro tipo de investimento que se fizer necessário.

Young (2007, p. 60) lembra que, em caso de fusão, cisão ou encerramento de suas atividades, deve-se efetuar a destinação de seu patrimônio à outra entidade também detentora do benefício e que, de preferência, tenha o mesmo público alvo. O Código Civil Brasileiro, em seu artigo 61, discorre sobre a destinação do patrimônio de entidades sem fins econômicos. Nele se explica que, nesses casos, deve-se procurar, na localidade – Município, Estado, Distrito Federal, uma organização com os mesmos parâmetros para a qual sejam destinados os bens e se, na ocasião, não houver, caberá à instituição entregar o patrimônio ao poder público. Como a instituição obteve recursos provenientes do direito da ausência de tributação, entende-se que parte desse patrimônio seja da sociedade, devendo, portanto, continuar disponível a esta. Assim o legislador achou legítimo não reservar esse direito da sociedade, deixando os bens dispostos a esta em outra entidade que

detenha o mesmo fim, para o aproveitamento mais amplo possível e, caso não seja possível, os bens ficam à disposição do poder público para que tenham a destinação mais adequada.

A imunidade não se aplica em atividades cujo fato gerador seja distinto de rendimentos oriundos de patrimônio, renda ou serviços, a partir desse princípio operações de crédito, aplicações financeiras, de câmbio, serviços mobiliários e outros são tributáveis normalmente. (PAES, 2004, p. 503)

2.5.1.2 Isenção

Da mesma forma que a imunidade é concedida com a intenção de auxiliar as entidades, dado o fato de o legislador entender que o papel das entidades do Terceiro Setor são parcerias com a administração pública, com a intenção de suprir as necessidades não atendidas pela mesma, achou-se por bem conceder a determinadas entidades a exclusão de alguns créditos tributários.

Uma entidade que solicita a isenção de qualquer tributo deve seguir os mesmos requisitos exigidos para o gozo da imunidade, tendo em vista que são muito parecidos os direitos à imunidade e à isenção. A grande diferença é a existência do fato gerador: enquanto a imunidade não apresenta o fato gerador – já nascendo a instituição com o direito à imunidade, para a isenção, tem-se o fato gerador e a legislação desobriga a instituição de pagar.

No âmbito federal, a isenção está disciplinada na Lei nº 9.532/97, em seu artigo 15, através do qual o presidente faz saber que toda organização filantrópica e associação que preste serviços à comunidade e se coloque à disposição do grupo de pessoas a que se dedique e que não apresente fins econômicos é isenta do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Por se tratar de um benefício, assim como a imunidade, os requisitos exigíveis para o gozo da imunidade também se mantêm para a aquisição da isenção. Uma entidade que solicita a isenção de algum tributo deve manter suas escriturações contábeis em conformidade com a lei e manter em seu poder por cinco anos documentos que comprovem suas transações. A destinação do lucro exclusivamente à atividade fim também deve ser respeitada.

De maneira distinta da imunidade, a isenção é uma exclusão de crédito tributário, caso em que existe o fato gerador, porém é concedida, por lei específica expedida pelo ente tributante competente, uma anulação do direito de tributar (PAES, 2004).

As isenções podem ter prazos indeterminados ou serem concedidas com duração estabelecida. Uma vez determinado o prazo, não é permitida a interrupção do direito até o fim de sua duração. Uma isenção pode abranger todo o território do ente tributante ou apenas uma

determinada localidade. No momento da formulação da lei, o ente tributante pode conceder isenção para um ou mais tributos que lhe são competentes (PAES, 2004).

Cada ente tributante pode instituir leis que isentam a organização nos tributos que lhe são de competência, portanto uma instituição pode solicitar a isenção em todas as esferas públicas – União, Estados e Municípios, já que a cada um deles compete determinado tributo.

2.5.2 Programa de Integração Social – PIS

Conforme discorre a Lei Complementar nº 07/70, lei esta que regulamenta o Programa de Integração Social, criada em setembro de 1970, naquele momento o legislador entendeu que a finalidade desse tributo seria a promoção da integração do empregado na vida e no desenvolvimento da empresa. O PIS tem como objetivo promover uma melhor distribuição da renda nacional. O programa promove uma “poupança” em nome do trabalhador onde o empregador deposita mensalmente um valor que compreende duas parcelas, uma referente a dedução do Imposto de Renda do trabalhador e a outra parcela referente a um percentual calculado com base no faturamento da empresa e corrigido monetariamente, e o trabalhador terá direito a usufruir desse montante após sua aposentadoria, ou em casos especiais, como invalidez ou na aquisição de casa própria.

No ano de 2002, o programa foi revisado e foi expedido um Decreto com novos parâmetros referentes ao PIS. A partir do Decreto nº 4.524/02, no seu artigo nono, as entidades sociais, filantrópicas, fundações e outras ficam obrigadas a recolher o PIS de seus funcionários, mas apenas a parcela que diz respeito à folha de salários. A outra parcela, referente ao faturamento, fica isenta, conforme artigo 46 do mesmo decreto.

Tomando como base o fato dessas entidades não apresentarem acúmulo de riquezas e seus eventuais superávits tornarem-se parte integrante da entidade mais tarde, em forma de manutenção da organização, seria um pouco contraditório obrigá-las a contribuir com parte dele para o pagamento do PIS. Porém, para entidade usufruir desse direito, é necessário que seja providenciado, junto ao Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), conforme trata o parágrafo único do artigo 46 do Decreto nº. 04.524/02.

Para a parcela do PIS referente à folha de salário, a alíquota a ser cobrada é de 1% sobre a folha salarial, sendo excluídos os valores referentes a salário família, aviso prévio indenizado, fundo de garantia por tempo de serviço (FGTS) pago direto ao empregado na rescisão contratual e indenização por dispensa (art.46 e art.50 DECRETO LEI 4.524/02).

2.5.3 Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS

Segundo Araújo (2005), “endente-se por seguridade social o conjunto de ações tomadas pelo poder público e/ou a sociedade a fim de garantir os direitos relativos à saúde, previdência e assistência social”. A Constituição Federal/88 (CF), em seu artigo 195, institui que é de obrigação de toda a sociedade financiar as ações de seguridade social, seja de forma direta ou indireta.

No ano de 1991, através de LC nº 70/91, foi instituída a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), a qual incide sobre: toda receita bruta de venda de mercadorias e/ou serviços de qualquer natureza, apenas sendo descontado desse valor a parcela referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), quando este estiver destacado na nota fiscal (NF); o valor referente a vendas canceladas e/ou devolvidas; e o valor referente a descontos incondicionais concedidos, conforme parágrafo único do artigo segundo da LC nº 70/91.

As entidades sem fins lucrativos ganham isenção da referida contribuição das receitas que derivam de sua atividade própria. Entende-se por atividade própria aquela referente aos objetivos sociais da entidade. São normalmente doações, anuidades, mensalidades, dízimos (igrejas), ofertas, ou qualquer outra receita proveniente de associados, colaboradores ou mantenedores, desde que não apresentem como contrapartida nenhuma prestação de serviço e sejam exclusivamente para manutenção da instituição (AZEVEDO e SENNE, 2007).

Conforme Azevedo e Senne (2007, p. 142): “A isenção não alcança as receitas que são próprias de atividades de natureza econômico-financeira ou empresarial. Por isso não estão isentas das COFINS, como, por exemplo, as receitas auferidas como exploração de estacionamento de veículos; aluguel de imóvel; sorteio e exploração do jogo de bingo (...) e receitas financeiras.”

Conforme solução de Consulta 17/05 – SRRF/4ºRF:

As receitas financeiras auferidas por associações civis sem fins lucrativos que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, a que se refere o art.15 da Lei 9.532/97, visto não serem relativas às suas atividades próprias, são tributadas pela Cofins.

2.5.4 Contribuição Sobre o Lucro Líquido – CSLL e Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ

Com a finalidade de financiar a seguridade social, em 1988 se instituiu a Contribuição Sobre o Lucro Líquido, através da Lei nº 7.689. Como o nome já sugere, a CSLL é uma contribuição federal através da qual a pessoa jurídica será tributada a partir de seu lucro líquido. Tomando para isso, como base de cálculo, o Lucro Líquido antes da provisão do Imposto de Renda.

Ao contemplar as isenções das entidades sem fins lucrativos, a Lei nº 9.532 de dezembro de 1997 diz, em seu artigo 15, que as entidades sem fins lucrativos de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem seus serviços ao grupo de pessoas a que se destinam ficam isentas ao imposto de renda pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido. O referido artigo, em seu parágrafo segundo, deixa claro também que qualquer rendimento auferido de aplicação financeira não será contemplado com o benefício da isenção.

2.5.5 Obrigações Acessórias

A obrigação acessória é aquela decorrente da legislação tributária, sem conteúdo pecuniário, que se traduz em prestações positivas ou negativas no interesse da fiscalização ou da arrecadação de tributos (art.113, § 2º, CTN). Neste item, discorrer-se-á sobre as obrigações acessórias exigidas às organizações do Terceiro Setor.

2.5.5.1 Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF)

Foi instituída pela Instrução Normativa 129 de 19 de novembro de 1986, com o nome de Declaração de Contribuições e Tributos Federais, extinta a partir de janeiro de 1999, pela Instrução Normativa (IN)127, da Secretaria da Receita Federal de 30 de outubro de 1998, sendo substituída pela atual DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais), instituída pela Instrução Normativa da SRF número 126 de 30 de outubro de 1998. Atualmente as normas disciplinadoras da DCTF são as estabelecidas pela Instrução Normativa RFB 786 de 19 de novembro de 2007.

A DCTF tem por finalidade informar à Receita Federal, na qualidade de agente arrecadador, os débitos e créditos tributários apurados pelo contribuinte de vários impostos e contribuições federais, conforme mostra o artigo oito da IN 786/07:

- I - Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ);
- II - Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF);
- III - Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
- IV - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF);
- V - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);
- VI - Contribuição para o PIS/Pasep;
- VII - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins);
- VIII - Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF);
- IX - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide-Combustível); e
- X - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação (Cide-Remessa).

Conforme mostra o artigo primeiro da IN 786/07, dentre as pessoas jurídicas que têm a obrigação de entregar a DCTF, estão as imunes e as isentas, o que remete às organizações do Terceiro Setor.

2.5.5.2 Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF)

A Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte foi instituída pela Instrução Normativa (IN) SRF 146, de 11 de dezembro de 1999. Essa declaração deve ser apresentada por todas as pessoas jurídicas, independentemente da forma de tributação, e físicas que tenham sofrido retenção do imposto de renda na fonte, ainda que em um único mês do ano-calendário a que se referir a declaração. (Art. 1º IN 146/99)

A DIRF também é de apresentação obrigatória a entidades que apresentaram retenção de valores referentes à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e à Contribuição para o PIS/Pasep sobre pagamentos efetuados a outras pessoas jurídicas. (Lei nº 10.833, art. 30 e 33).

2.5.5.3 Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (DIPJ)

A Declaração de Informação Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica é um instrumento de informação solicitado pela Receita Federal do Brasil e foi instituída pela Instrução Normativa (IN) da SRF nº 127/98. Ela, como salienta o artigo quinto da IN nº 127/98, deverá conter, além das informações do Imposto de Renda, como já sugere o nome da declaração, informações do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), e sobre algumas contribuições como a Contribuição Social

Sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição PIS/PASEP e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Diferente das demais pessoas jurídicas, as entidades imunes e isentas apresentaram a DIPJ parcial, que conterà apenas as seguintes informações:

- Ficha 01 - dados iniciais;
- Ficha 02 - dados cadastrais;
- Ficha 03 - dados dos representantes;
- Ficha 36A - Balanço Patrimonial – Ativo;
- Ficha 37A - Balanço Patrimonial;
- Ficha 39 - Origens e aplicações dos recursos; e
- Ficha 64 - informações previdenciárias.

2.5.5.4 – Demonstrativo de Apuração da Contribuição Social (DACON)

O Demonstrativo de Apuração da Contribuição Social foi instituído pela IN nº 387/2004, porém novas regras foram estabelecidas em 2009, com nova IN RFB 940/2009.

O DACON deve ser entregue pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, como regulamenta a IN 940/09 em seu artigo primeiro. Tem como finalidade a apuração dos valores da contribuição do PIS/PASEP, mesmo aquele apurado referente na folha de salários e da COFINS, nos dois regimes, tanto no cumulativo como no não cumulativo.

As entidades imunes e isentas estão obrigadas à entrega do DACON, sendo que, se o valor mensal das contribuições a serem informados na DACON for inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais), as entidades imunes e isentas ficam dispensadas da apresentação. (Art. 4, da IN 940/09).

2.5.5.5 – Relação Anual de Informações Sociais (RAIS)

Até o momento, foram vistas obrigações acessórias as quais são exigidas pela Receita Federal do Brasil. Já a Relação Anual de Informações Trabalhistas – RAIS – é uma obrigação com o Ministério do Trabalho. Foi instituída em 1975, através do Decreto nº 76.900/75, e fornece informações sobre as atividades trabalhistas das empresas no país. Nela constam dados sobre os trabalhadores e as obrigações trabalhistas das empresas.

A RAIS é um documento de entrega anual obrigatória, via internet, para todas as pessoas jurídicas e empregadores de pessoa física, de fins econômicos ou não, com ou sem empregados. Mesmo as entidades que não possuem empregados devem apresentar uma “RAIS negativa”. (OLAK; NASCIMENTO, 2008).

2.5.5.6 Cadastro Geral de Empregados e Desempregados – CAGED

Esse formulário foi criado logo após a revolução de 64 e começou a estruturar um banco de dados sobre os empregados e desempregados, sendo, na época, feito de forma manuscrita ou mecanizada. Hoje tais informações são transmitidas “*on line*”. O CAGED foi instituído pela Lei nº 4.923/65.

O empregador, seja de instituição com ou sem finalidade econômica, deve, sempre que contratar, demitir e/ou transferir um funcionário com contrato regido pela Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), expedir ao Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) o Cadastro Geral de Empregados e Desempregados. Este deve ser entregue mensalmente até o dia sete do mês subsequente à ocorrência. (Lei nº 4.923/65, art. 1º).

Através dos dados do CAGED, o Ministério do Trabalho consegue efetuar um acompanhamento da empregabilidade no país. O CAGED possibilita ao governo federal elaborar estudos e pesquisas sobre o grau de desemprego e assim ter disponível informação que o ajuda a tomar decisão nessa área. Outra função do CAGED é junto ao programa de seguro-desemprego, pois este usa os dados do cadastro para conferência dos dados referentes ao vínculo trabalhista.

2.5.5.7 – Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à previdência social – GFIP

Tendo adquirido obrigatoriedade a partir da Lei nº 9.528/97, a GFIP tem por finalidade fornecer ao poder público informações sobre todos os empregados e seus dados, tais como remuneração e dados de interesse da Previdência Social.

É dever de todas as pessoas físicas e jurídicas recolhedoras do FGTS ou de contribuições e/ou informações à Previdência Social apresentarem a GFIP, incluídas as entidades sem fins lucrativos. Sempre que houver recolhimento do FGTS e informações à Previdência Social, mesmo que apenas um deles, a entidade deve entregar a GFIP.

3 RESULTADOS DA PESQUISA

Este capítulo trará a apresentação da instituição onde foi realizada a pesquisa, com as suas titulações, o serviço que presta e a área de atuação. Em seguida, é apresentado, nesse capítulo, um estudo de caso através do qual será feita uma análise das demonstrações contábeis apresentadas pela entidade, a fim de verificar se essas demonstrações estão em conformidade com o que estabelece as normas expedidas pelo Conselho Federal de Contabilidade. Ainda neste estudo de caso, será verificado se a entidade estudada cumpre as obrigações acessórias que lhes são cabíveis.

3.1 Apresentação da Entidade

A pedido de sua diretoria, será mantido em sigilo o nome da instituição pesquisada. Essa é uma entidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, de caráter filantrópico e assistencial, com registros de filantropia na Prefeitura Municipal de Florianópolis e pelo Estado de Santa Catarina, prestando todos os seus serviços de forma gratuita.

A entidade foi declarada de Utilidade Pública Municipal pela Lei nº 3.935/92, sancionada pelo então Prefeito Antônio Henrique Bulcão Vianna, com publicação no Diário Oficial do município de Florianópolis em 28 de dezembro de 1992. Do mesmo modo, o Governador Vilson Pedro Kleinubing declara a Entidade X uma instituição de Utilidade Pública Estadual, por meio da Lei nº 9.030/93, publicada no Diário Oficial do Estado de Santa Catarina em 17 de maio de 1993.

A entidade estudada foi fundada em 18 de abril do ano de 1991 e tem como objetivo trabalhar com indivíduos que apresentam dependência química (drogas em geral), que desejam se reintegrar no contexto da família e da sociedade. A entidade se propõe a oferecer as seguintes atividades, conforme estatuto:

- desenvolver atividades de acompanhamento ambulatorial e médico;
- promover curso de conscientização contra o uso de drogas nas escolas e igrejas;
- desenvolver atividades junto à família do dependente;
- desenvolver atividades assistenciais como trabalho com crianças de rua, triagem e acompanhamento de pessoas viciadas às clínicas especializadas, assistência a mendigos; e
- desenvolver atividades que dêem suporte financeiro à entidade.

3.1..2 Área de Atuação

A entidade atua de diversas formas na sociedade, de acordo com necessidade de cada uma das atividades relacionadas abaixo. Além do escritório, onde são feitas as triagens, a instituição realiza também atividades fora da sede, como mostram dados retirados do *site* da entidade:

- atendimento individualizado;
- encaminhamento para centros de internação, com objetivo de desintoxicar e tratar;
- acompanhamento familiar de dependente de drogas;
- evangelização;
- suporte financeiro através de pagamento de Casas de Recuperação para dependentes, pagamento de pensão, alimentação, roupas, assistência médica, medicamentosas e laboratoriais;
- participação no grupo de voluntários do Hospital Nereu Ramos;
- serviço de Capelania no Hospital Nereu Ramos com pacientes de AIDS e doenças infecto-contagiosas;
- assistência Psicoterapêutica;
- assistência Jurídica;
- visitas em presídios;
- trabalho preventivo em escolas, universidades, igrejas, repartições públicas (palestras e depoimentos); e
- treinamento e orientação para trabalho com excluídos com ênfase à recuperação de dependentes químicos.

No escritório, é feita uma triagem junto aos indivíduos que ali procuram auxílio. Essa triagem consiste em reconhecer o tipo de problema enfrentado pelo entrevistado e sua necessidade de serviço, a fim de encaminhá-lo ao tratamento mais indicado.

Caso seja indicada ao paciente a internação em clínicas especializadas, durante o período de internação, o atendimento é em período integral. Lá há a prática de esportes, a realização de trabalhos domésticos, cursos profissionalizantes, como marcenaria, apicultura, lavoura etc. Recebendo também assistência espiritual e emocional, até que, cumprido o tempo, voltam e, vencidas as novas barreiras (agora do preconceito), reintegram-se à sociedade. (Texto baseado em entrevista concedida pelo representante do conselho administrativo da instituição).

Quando necessário, e de acordo com os recursos disponíveis, é fornecido apoio aos pacientes (soropositivos, internos do Hospital Nereu Ramos) que não possuem moradia, através de pensões ou até mesmo auxílio na construção de casas. Quando, entre os pacientes do Hospital Nereu Ramos, são diagnosticadas pessoas que possuem dependência química, quando solicitada, a entidade pesquisada busca auxiliá-los através da disponibilização de um tratamento efetivo.

A Capelania¹ é também um dos serviços prestados pela Entidade X dentro do Hospital Nereu Ramos. Esse serviço consiste em dar apoio, ouvir, encorajar e ajudar o paciente a enfrentar a sua realidade.

A entidade estudada procura também realizar um trabalho de prevenção a drogas. Com esse intuito, são realizadas palestras em escolas, repartições públicas e privadas, empresas, hospitais, entre outros. Também é realizado trabalho com casais soropositivos, na tentativa de reeducar a fim de minimizar riscos.

3.1.3 Importância da pesquisa para a entidade estudada

Numa pequena organização sem fins lucrativos, como é o caso da entidade pesquisada, a maioria dos colaboradores envolvidos tem o mesmo objetivo da instituição, o que leva a entidade a deixar um pouco de lado a administração, preocupando-se apenas com o cumprimento de sua missão. Diante dessa realidade, uma pesquisa que tem como objetivo analisar as práticas contábeis e as obrigações tributárias é de grande valia para instituição, pois propicia à entidade estudada um maior conhecimento sobre esses aspectos e mostra um novo entendimento sobre a elaboração das demonstrações contábeis.

É bom salientar que algumas informações trazidas pelo trabalho e que não eram de conhecimento da entidade serviram para auxiliar no controle interno e que, durante a realização do mesmo, neste primeiro semestre de 2009, foram criados novos relatórios para dar maior agilidade à execução dos processos, facilitando, com isso, a administração da entidade. (Texto baseado em entrevista concedida pelo representante do conselho de administração da entidade em estudo).

¹ Serviço prestado junto a portadores do vírus HIV, com o intuito de fazer um acompanhamento psicológico e espiritual a fim de encorajar e apoiar internos, normalmente em fase mais crítica da doença.

3.2 Análise das Demonstrações Contábeis e as Obrigações Acessórias exigidas por Lei na Entidade

Esta seção faz o comparativo entre as exigências legais inerentes ao Terceiro Setor e a realidade aplicada na entidade pesquisada.

Primeiramente, far-se-á uma análise das Normas Contábeis cabíveis à entidade, que serão as NBC T 10.19, NBC T 10.4, NBC T 19.4, NBC T 3 e NBC 6, que, apesar de serem de execução facultativa, considera-se importante serem seguidas, pois regulamentam e padronizam as práticas contábeis para o Terceiro Setor. Num segundo estágio da análise, será feita a verificação do cumprimento das exigências tributárias aplicáveis a entidades do Terceiro Setor, com base no que regulamenta a legislação vigente.

3.2.1 Quanto às Demonstrações Contábeis

Nesse item, verificaram-se os aspectos referentes às normatizações expedidas pelo CFC, fazendo-se, em especial, uma análise sobre as Demonstrações Contábeis. Através do que regulamenta as Normas Brasileiras de Contabilidade no que diz respeito à elaboração, nomenclatura e forma de utilização das Demonstrações Contábeis, aplicaram-se, junto à entidade estudada, sete questionamentos, de acordo com Pereira (2006, p. 31).

1 – A entidade apresenta todas as demonstrações que determina a NBC T 3 ?

A Norma Brasileira de Contabilidade 10.19, em seu item 10.19.3.1, afirma que as demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas entidades sem fins lucrativos são as determinadas pela NBC T 3, a qual cita as Demonstrações do Resultado do Exercício, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstração dos Lucros Líquidos Acumulados, Balanço Patrimonial e Demonstração das Origens e Aplicações dos Recursos. O Manual de Práticas Contábeis para Fundações e Entidades Sociais também sugere a elaboração das mesmas demonstrações. Embora o CFC, em suas normas, recomende que sejam efetuadas tais demonstrações contábeis, não existe legislação que determine que tipo de demonstrações uma entidade sem fins lucrativos deve elaborar. Contudo, o Código Tributário Nacional, em seu artigo quatorze, obriga tais instituições a manterem escrituração de suas receitas e despesas revestidas de formalidades que assegurem a exatidão de suas informações. Diante disso, a entidade estudada acha dispensável a apresentação de todos esses demonstrativos, elaborando apenas a Demonstração do Resultado do Exercício e o Balanço Patrimonial.

2 - A conta Patrimônio Líquido foi substituída por Patrimônio Social, conforme NBC T 10.19?

Quanto à substituição de nomenclatura Patrimônio Líquido para Patrimônio Social, a instituição fez a troca em sua conta título, chamando-a de Patrimônio Líquido Social. No entanto, deveria existir uma conta analítica também com esta nomenclatura, a qual deveria, após deliberação por assembleia, fazer a transferência do montante da conta superávit acumulado para referida conta. Assim nota-se que a entidade não se ateu a esse detalhe, detendo-se apenas na modificação da nomenclatura da conta título.

3 - A conta Lucros/Prejuízos Acumulados foi substituída por Superávits/Déficits Acumulados, conforme NBC T 10.19?

Quanto à Conta Superávit/Déficit Acumulada, a entidade em estudo fez a devida modificação e está em conformidade com o que orienta a Norma Brasileira de Contabilidade 10.19. No entanto, foi verificado que essa conta, embora com nomenclatura correta, tem o seu funcionamento de forma equivocada, pois a conta Superávit/Déficit Acumulados deveria ser uma conta transitória e todo o seu valor deveria ser transferido a uma outra conta, já mencionada anteriormente, chamada Patrimônio Social. Esta conta não existe e o montante, mesmo depois da assembleia, continua na conta Superávit/Déficit Acumulado, o que vai de encontro com o estipulado pela NBC T 10.19.2.7: “O valor do superávit ou déficit do exercício deve ser registrado na conta Superávit ou Déficit do Exercício, enquanto não aprovado pela assembleia dos associados e após a sua aprovação, deve ser transferido para a conta Patrimônio Social”.

4 - A Demonstração do Resultado do Exercício teve sua denominação alterada para Demonstrações do Superávit ou Déficit do Exercício, conforme NBC T 10.4?

A entidade em estudo não se ateu a esse detalhe recomendado pela NBC T e sua Demonstração continua com o nome de Demonstração do Resultado do Exercício, quando deveria ser Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício. Contudo, o seu resultado teve alteração de nomenclatura e chama-se Superávit/Déficit do Exercício, percebendo-se, com isso, que apenas houve um descuido quanto à forma de nomenclatura, embora a entidade tenha pleno conhecimento que a demonstração mostra o superávit ou déficit e não lucro ou prejuízo.

5 - A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido teve sua denominação alterada para Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, conforme NBC T 10.4?

Conforme já mencionado na primeira pergunta, a entidade estudada considera dispensável a elaboração de todas as Demonstrações Contábeis e, assim sendo, não elabora a Demonstração das Mutações do Patrimônio Social. A instituição baseia-se no que regulamenta a legislação e mantém suas escriturações de forma correta e revestida de formalidades, mas confecciona apenas as demonstrações que lhe são convenientes.

6 - O valor do Superávit ou Déficit de exercícios anteriores foi transferido para a conta Patrimônio Social, conforme NBC T 10.19?

O valor do Superávit não é transferido a conta Patrimônio Social, uma vez que esta não existe e o valor fica retido na Conta Superávit/Déficit Acumulado. Quando questionado sobre este problema, o contador da entidade estudada reconheceu a falha e se comprometeu em efetuar o procedimento de forma correta nas próximas Demonstrações. Ainda em conversa com a diretoria da instituição, percebeu-se que parte do valor contido na conta Superávit acumulado está reservado à aquisição de um imóvel, mas esse valor, que deveria estar contido numa conta especial – fundo especial, continua mantido na conta Superávit Acumulado, contrariando o que diz a NBC T 10.19.2.6: “As receitas de doações, subvenções e contribuições recebidas para aplicação específica, mediante constituição ou não de fundos, devem ser registradas em contas próprias segregadas das demais contas da entidade”. Outra falha apresentada nesse mesmo caso é o fato de não constar, em ata alguma, esse evento. Em conferência ao Livro de Atas, foi verificado que esse desejo de destinar parte do Superávit Acumulado a um determinado evento – aquisição de imóvel – não consta em Ata de nenhuma Reunião.

7 - Apresenta Notas Explicativas?

Assim como a instituição acha desnecessária a elaboração de algumas demonstrações financeiras, ela também acha dispensável a elaboração de Notas Explicativas.

3.2.2 Quanto as Obrigações Acessórias

Uma vez constituída legalmente uma entidade, seja com fins lucrativos ou não, terá obrigações a cumprir junto aos entes públicos, seja para a obtenção de títulos ou certificados, recebimentos de recursos públicos ou simplesmente para manter o Estado ciente de seu exercício. Esta sessão tem por objetivo verificar se a entidade estudada está cumprindo com as obrigações acessórias que lhe são devidas, no ano estudado: 2008. Essas obrigações serão apresentadas no quadro abaixo, mostrando a que instituições tais obrigações são cabíveis, sua periodicidade e, por fim, salientando o seu cumprimento.

Obrigações	Entidades s/ fins lucrativos estão	Periodicidade	Cumprimento
DIPJ	Todas as entidades imunes e isentas	Anual	SIM
DIRF	Entidades imunes ou isentas que tenham pago ou creditado rendimentos que sofreram retenção do IRRF ou que tenham efetuado retenção da CSLL, da Cofins e da contribuição do Pis/Pasep sobre pagamentos efetuados a outras pessoas jurídicas	Anual	NÃO, porém ciente da obrigação caso ocorra o fato gerador.
DCTF	Todas as entidades imunes ou isentas	Mensal ou Semestral	SIM/ SEMESTRAL
DACON	Entidades imunes ou isentas cujo valor mensal das contribuições a serem informadas no DACON seja superior a 10.000,00 (dez mil reais)	Mensal ou Semestral	NÃO, porém ciente da obrigação caso ocorra o fato gerador.
RAIS	Todas as ESFL, com ou sem empregados	Anual	SIM
GFIP	Todas as ESFL sujeitas ao recolhimento do FGTS ou às contribuições e/ou informações à Previdência Social	Mensal	NÃO S/ Empregados
CAGED	ESFL que tenham admitido, desligado ou transferido empregado com contrato de trabalho regido pela CLT	Mensal	NÃO S/ Empregados

Quadro 1 – Adaptado de Olak e Nascimento, 2008, p. 203.

3.2.2.1 Obrigações à Secretaria da Receita

3.2.2.1.1 Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa jurídica (DIPJ)

Por ser a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ – uma obrigação de todas as entidades que gozem da imunidade e/ou isenção, esse é um dever da entidade em estudo, sendo entregue por meio magnético, através da utilização do programa gerador da DIPJ, disponibilizado pela Receita Federal do Brasil.

3.2.2.1.2 Declaração de Imposto de Renda retido na Fonte (DIRF)

A entidade estudada não apresentou a DIRF referente ao ano de 2008, visto que não detinha nenhum valor retido de Imposto de Renda na Fonte, nem de retenção de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, nem COFINS e nem valores referentes ao PIS/PASEP. Mesmo assim, a instituição está ciente de sua obrigação diante de uma eventual retenção, portanto a entidade sabe de sua possível obrigação, apenas não houve real motivo para a entrega da DIRF.

3.2.2.1.3 Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF)

A entidade em estudo apresenta semestralmente a Declaração de Débitos e Créditos tributários Federais, conforme exigido pelo Ministério da Fazenda.

3.2.2.1.4 Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON)

É de ciência do responsável da entidade de sua obrigação perante o Ministério da Fazenda, em entregar semestralmente o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais, porém a realidade da instituição não alcança o limite mínimo para que seja exigida a entrega do DACON, ou seja, não ocorreu, em 2008, mês algum em que o valor das contribuições excedesse a dez mil reais.

3.2.2.2 Obrigações ao Ministério do Trabalho e Emprego

3.2.2.2.1 Relação Anual de Informações Sociais (RAIS)

No que diz respeito à Relação Anual de Informações Sociais, a entidade pesquisada apresenta anualmente tal relação com as informações necessárias. No ano de 2008, a instituição apresentou uma RAIS negativa já que até o término do referido ano não havia funcionários trabalhando na instituição. Na ocasião, todos os colaboradores eram voluntários, só vindo a ter funcionário a partir de 2009.

3.2.2.2.2 Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social (GFIP)

Como no ano de 2008 a entidade estudada não possuía empregado, então não era recolhadora de FGTS ou qualquer outra contribuição ou informação à Previdência Social.

3.2.2.2.3 Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED)

Por não possuir nenhum funcionário e nem ter admitido nenhum no ano de 2008, a entidade não teve a obrigação de entregar o Cadastro Geral de Empregados e Desempregados.

3.2.3 Outros Problemas Detectados na Análise

Ao analisar a Demonstração do Resultado do Exercício da entidade pesquisada, verificou que embora exista rendimento referentes a aplicações financeiras não existe nenhuma despesa com essa constituição na DRE. Como salienta o artigo 150 da Constituição Federal fica vetado ao Estado de tributar sobre rendimentos oriundos de atividades fins, contudo aplicação financeira não se caracteriza como uma atividade fim, com isso deveria ser tributado a COFINS sobre esse valor, portanto a entidade está deixando de efetuar pagamento de um tributo que lhe é devido. Conforme solução de Consulta 17/05 – SRRF/4ºRF:

As receitas financeiras auferidas por associações civis sem fins lucrativos que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, a que se refere o art.15 da Lei 9.532/97, visto não serem relativas às suas atividades próprias, são tributadas pela Cofins.

Quando em contato com o representante do conselho administrativo da entidade, a fim de averiguar tal fato, questionou-se sobre a inadimplência quanto ao pagamento da COFINS. O representante, em princípio, mostrou-se não ciente do detalhe quanto às atividades fins, ignorando que receitas financeiras não gozam do direito à isenção. Contudo, após leitura da solução de consulta mostrada a ele, mostrou-se interessado em regularizar a situação.

Conforme consulta a Perguntas e Respostas da RFB, em pergunta nº 31: “[...] os rendimentos e os ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e variável não estão abrangidos pela imunidade e pela isenção”. (Lei nº 9.532/97, art. 12, parágrafo primeiro; e art.15, parágrafo segundo).

Em análise ao estatuto da entidade verificou-se que não existe um artigo mencionando o fato de seus dirigentes não receberem remuneração. Como para receber qualquer titulação específica do Terceiro Setor o fato de os dirigentes não serem remunerados é quesito primordial, entende-se que a entidade deveria deixar claro essa não remuneração em seu estatuto.

4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

Para que o contador exerça sua profissão, faz-se necessário seguir determinadas regras e legislações no que diz respeito a escriturações e práticas contábeis adotadas. Essa verdade aplica-se em qualquer instituição e nas organizações pertencentes ao Terceiro Setor não é diferente. O presente estudo dispôs-se a verificar a maneira como uma entidade sem fins lucrativos de Utilidade Pública elabora suas Demonstrações Contábeis e como ela se preocupa com as obrigações tributárias que lhe são devidas. Tomou-se como parâmetro para a análise as Normas Contábeis referentes ao Terceiro Setor, expedidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, bem como as legislações vigentes inerentes a sociedades sem fins lucrativos.

4.1 Quanto à problemática

A problemática apresentada nesta pesquisa foi responder a questão: As Demonstrações Contábeis e as obrigações tributárias adotadas pela entidade em estudo estão em conformidade com as Normas Contábeis e a legislação vigente?

Foi feita uma revisão bibliográfica das normas editadas pelo CFC – recomendações que promovem uma correta elaboração das Demonstrações Contábeis que devem ser seguidas por toda Entidade sem fins Lucrativos. A partir disso, concluiu-se que a entidade não segue grande parte das normas, pois considera desnecessária a elaboração de todas as demonstrações recomendadas pela Norma Brasileira de Contabilidade, atendo-se mais ao que diz respeito à legislação. Esta exige apenas que a entidade mantenha as escriturações de receitas e despesas de forma correta e em livros revestidos de formalidades que promovam a exatidão.

Contudo, nos critérios exigidos em lei, tanto para a temática contábil quanto as demais obrigações tributárias, a entidade cumpriu quase todas as exigências, como foi mostrado no capítulo anterior, mostrando-se bem preocupada em cumprir não só suas obrigações como entidade, mas também cumprindo suas obrigações diante do poder público.

4.2 Quanto aos objetivos

Quanto aos objetivos propostos, consideram-se alcançados, uma vez que o TS foi parcialmente caracterizado, tendo em vista quem no capítulo de revisão bibliográfica, teve-se a conceituar o setor, apresentar formas jurídicas que o compõe, sempre com base em vários autores. Respeitando os demais objetivos específicos, fez-se uma revisão teórica sobre os aspectos contábeis

e tributários inerentes ao TS, de forma a atender o intuito da pesquisa, munido das Normas Brasileiras de Contabilidade e dos demais aspectos legais inerentes ao Terceiro Setor.

Outro objetivo específico foi a análise da aplicação das diretrizes das Normas Contábeis, estabelecidas pelo Conselho Federal na instituição. O objetivo foi alcançado, embora se tenha percebido que a entidade não cumpre muitas dessas recomendações. Isso ocorre porque a entidade considera desnecessária a apresentação de todas as demonstrações sugeridas pela NBC, afirmando que as normas são apenas sugestão e, não sendo regidas por lei, não haveria necessidade de cumprimento dessas recomendações. Assim verificam-se várias falhas diante do que diz a norma. Dos sete quesitos observados, verificou-se o cumprimento de apenas dois. Os outros cinco não são cumpridos pela. Entre essas falhas, algumas têm maior gravidade, outras são simples problema de nomenclatura. Porém, em conversa com o representante do conselho administrativo da entidade, ele se comprometeu a solucionar alguns problemas de maior urgência. Não existe a Conta analítica Patrimônio Social, apenas a conta título, e, com isso, todo o montante referente ao Superávit, mesmo depois de resolvido em assembléia, não era destinado a nenhuma conta: continuava na conta Superávit ou Déficit Acumulados, mas o contador da entidade já se propôs a resolver essa falha. Outro problema encontrado foi a inexistência de uma conta fundo para transferir o valor destinado à compra de imóvel. Há um valor o qual tem um objetivo específico e esse valor continua na conta Superávit ou Déficit Acumulados. Outro problema percebido, referente ao valor reservado à compra do imóvel, é o fato de que, embora seja de senso comum a finalidade específica desse dinheiro, isso não foi registrado em ata. Esse fato também já foi conversado com o representante do conselho administrativo da entidade, o qual já percebeu a importância da recomendação e se comprometeu a regularizar a situação.

Quanto às obrigações tributárias, a entidade estudada cumpriu suas obrigações acessórias, porém foi encontrada uma falha em sua Demonstração de Resultado de Exercício, na qual consta resultado de aplicações financeiras e inexistente qualquer despesa com COFINS. A instituição já foi comunicada sobre esse problema e, devidamente informada de que a isenção cabe apenas para atividades fins, não podendo a receita financeira ser considerada uma atividade fim, a diretoria da Entidade X já se comprometeu a resolver a inadimplência.

4.3 – Recomendações

Diante do resultado obtido pela presente pesquisa, através da qual foram encontradas tantas respostas negativas para os questionamentos referentes ao cumprimento das Normas Brasileiras Contábeis, expedidas pelo Conselho Federal de Ciências Contábeis, recomenda-se que sejam feitas novas pesquisas junto às demais entidades do Terceiro Setor, a fim de verificar se estas apresentam uma visão mais ampla diante do auxílio que as Normas Contábeis podem trazer à administração da instituição. Principalmente no que diz respeito às demonstrações contábeis, aconselha-se verificar se as outras instituições sem fins lucrativos reconhecem que essas demonstrações podem-lhes proporcionar vantagem, não só no que diz respeito a financiadores, mas também a uma melhor administração e controle interno.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Antonio Carlos Carneiro de. **Terceiro Setor**: história e gestão de organizações. São Paulo: Summus, 2006.

ARAÚJO, Francisco Carlos da. **Seguridade Social**. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina>>. Acesso em: 20 abr. 2009.

AZEVEDO, Osmar Reis; SENNE, Silvio Helder Lencioni. **Obrigações Fiscais das Sociedades Cooperativas e Entidades sem Fins Lucrativos**. 2 ed. São Paulo: IOB Thomson.

BEUREN, Ilse Maria. As informações Contábeis em entidades sem fins lucrativos não governamentais. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, v.28, 1999.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução N° 686/90**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 4 abr. 2009.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução N° 737/92**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 4 abr. 2009.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução N° 750/93**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 4 abr. 2009.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução N° 774/94**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 5 abr. 2009.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução N° 837/99**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 4 abr. 2009.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução N° 838/99**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 7 abr. 2009.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução N° 877/2000**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 7 abr. 2009.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução N° 922/01**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 6 maio 2009.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução N° 944/02**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 9 maio 2009.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução N° 1.143/08**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 9 maio 2009.

BRASIL. **Decreto n° 3.100/99**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 6 jun. 2009.

BRASIL. **Decreto n° 4.524/02**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 17 fev. 2009.

BRASIL. **Instrução Normativa SRF n° 126/98**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 20 maio 2009.

BRASIL. **LC 70/91** – regulamenta COFINS E CSLL. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 29 maio 2009.

BRASIL. **Lei n° 5.172/66** - Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 19 fev. 2009.

BRASIL. **Lei n° 6.404/76** - Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 24 fev. 2009.

BRASIL. **Lei n° 9.532/97** - Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 11 fev. 2009.

BRASIL. **Lei nº 9.637/98** - Dispõe sobre a qualificação de entidades como organizações sociais . Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 17 maio 2009.

BRASIL. **Lei nº 9.790/99** - 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, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 17 maio 2009.

BRASIL. **Lei nº 10.406/03** – Institui o Código Civil. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 23 maio 2009.

BRASIL. **Lei nº 10.825/03** - Dá nova redação aos arts. 44 e 2.031 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que institui o Código Civil. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br>>. Acesso em: 30 maio 2009.

BRASIL. **Lei nº 11.638/07** - Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 29 maio 2009.

COELHO, Simone de Castro Tavares. **Terceiro Setor** - um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos. São Paulo: SENAC, 2002.

COSTA JUNIOR, L. **Cadernos do III Setor** – Terceiro Setor e a Economia Social. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 1998.

DEMO, Pedro. **Introdução a metodologia da ciência**. São Paulo: Atlas, 1983.

DRUCKER, Peter F. **Administração de organizações sem fins lucrativos: princípios e práticas**. São Paulo: Pioneira, 1994.

FERNANDES, Rubem C. **Privado porém público: o terceiro setor na América Latina**. 2. ed. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1994.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisas**. São Paulo: Atlas, 2002.

GOHN, Maria da Glória Marcondes. **Os sem-terra, ONGs e cidadania**. São Paulo: Cortez Editora, 1997.

HOPKINS, Johns. Pesquisa comparativa. Marco legal do terceiro setor n. 5. **Caderno de comunidade solidária**, 1999.

IUDÍCIBUS, Sergio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Mariana de Andrade. **Fundamentos da Metodologia Científica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

MARTINS, Eliseu. Evolução para o Fluxo de Caixa. **Boletim IOB Temática Contábil e Balanços**. nº 5, 1988.

MÂNICA, Fernando Borges. **Terceiro Setor e Imunidade Tributária: teoria e prática**. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

NUNES, Andrea. **Terceiro Setor: Controle e fiscalização**. 2 ed. São Paulo: Método, 2006.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. **Contabilidade para Entidades sem Fins Lucrativos (Terceiro Setor)**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

OLIVEIRA, Aristeu de; ROMÃO, Valdo. **Manual do Terceiro Setor e Instituições Religiosas: trabalhista, previdenciária, contábil e fiscal**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários**. 5 ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2004.

PANCERI, Regina. **Terceiro Setor: a identificação das competências essenciais dos gestores de uma organização sem fins lucrativos**. Florianópolis, 2001. Tese (Doutorado em engenharia de Produção de Sistemas). UFSC.

PEREIRA, Rogéria. **Terceiro Setor: aspectos relacionados a elaboração das demonstrações contábeis das fundações privadas mantenedoras de universidades do estado de Santa Catarina**. 2006. 44 p. Monografia (Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, 2006.

RAUPP, Fabiano Maury. Metodologia de pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 76-97.

RUDIO, Franz Victor. **Introdução ao projeto de pesquisa científica**. 17 ed. Petrópolis: Vozes, 1992.

SALOMON, Délcio Vieira. **Como fazer uma monografia**. 10 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

SPOSATI, Aldaíza de Oliveira. **Cidadania ou Filantropia: um dilema para o CNAS**. São Paulo: Núcleo de Seguridade e Assistência Social da PUC/SP, 1994.

VOLTOLINI, Ricardo (Org.). **Terceiro Setor: Planejamento & Gestão**. 2 ed. São Paulo: SENAC, 2004.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Entidades sem fins Lucrativos: imunidade e isenção tributária**. 3 ed. Curitiba: Juruá, 2007.

MORDOMIA do Museu e Capela da Santa Casa de Misericórdia de São Paulo. São Paulo: 2008
Disponível em: <www.santacasasp.org.br/historico> acesso: 29 de dezembro 2008.

ONG, Revista Amanhã, 2007. Disponível em: <www.amanha.com.br> acesso: 05 janeiro 2008.

ANEXOS

ANEXO - A

NBC T. 3 – CONCEITO, CONTEÚDO, ESTRUTURA E NOMENCLATURA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

NBC T.3.1 – Das Disposições Gerais.

3.1.1 – As demonstrações contábeis são as extraídas dos livros, registros e documentos que compõem o sistema contábil de qualquer tipo de Entidade.

3.1.2 – A atribuição e responsabilidade técnica do sistema contábil da Entidade cabem exclusivamente, a contabilista registrado no CRC.

3.1.3 – As demonstrações contábeis observarão os Princípios Fundamentais de Contabilidade aprovados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

3.1.4 – As demonstrações contábeis devem especificar sua natureza, a data e/ou o período e a Entidade a que se referem.

3.1.5 – O grau de revelação das demonstrações contábeis deve propiciar o suficiente entendimento do que cumpre demonstrar, inclusive com o uso de notas explicativas, que, entretanto, não poderão substituir o que é intrínseco às demonstrações às demonstrações.

3.1.6 – A utilização de procedimentos diversos daqueles estabelecidos nesta Norma, somente será admitida em Entidades públicas e privadas sujeitas a normas contábeis específicas, fato que será mencionado em destaque na demonstração ou em nota explicativa.

3.1.7 – Os efeitos inflacionários são tratados em Norma específica.

NBC T 3.2 – Do Balanço Patrimonial

3.2.1 – Conceito

3.2.1.1 – O balanço patrimonial é a demonstração contábil destinada a evidenciar, quantitativa e qualitativamente, numa determinada data, a posição patrimonial e financeira da Entidade.

3.2.2 – Conteúdo e Estrutura

3.2.2.1 – O balanço patrimonial é constituído pelo ativo, pelo passivo e pelo Patrimônio Líquido.

a) O ativo compreende as aplicações de recursos representadas por bens e direitos;

b) O passivo compreende as origens de recursos representadas por obrigações;

c) O Patrimônio Líquido compreende os recursos próprios da Entidade, ou seja, a diferença a maior do ativo sobre o passivo. Na hipótese do passivo superar o ativo, a diferença denomina-se "Passivo a Descoberto".

3.2.2.2 – As contas do ativo são dispostas em ordem crescente dos prazos esperados de realização, e as contas do passivo são dispostas em ordem crescente dos prazos de exigibilidade, estabelecidos ou esperados, observando-se iguais procedimentos para os grupos e subgrupos.

3.2.2.3 – Os direitos e as obrigações são classificados em grupos do Circulante, desde que os prazos esperados de realização dos direitos e os prazos das obrigações, estabelecidos ou esperados, situem-se no curso do exercício subsequente à data do balanço patrimonial.

3.2.2.4 – Os direitos e as obrigações são classificados, respectivamente, em grupos de Realizável e Exigível a Longo Prazo, desde que os prazos esperados de realização dos direitos e os prazos das obrigações estabelecidas ou esperados, situem-se após o término do exercício subsequente à data do balanço patrimonial.

3.2.2.5 – Na Entidade em que o ciclo operacional tiver duração maior que o exercício social, a classificação no Circulante ou Longo Prazo terá por base o prazo desse ciclo.

3.2.2.6 – Os saldos devedores ou credores de todas as contas retificadoras deverão ser apresentados como valores redutores das contas ou grupo de contas que lhes deram origem.

3.2.2.7 – Os valores recebidos como receitas antecipadas por conta de produtos ou serviços a serem concluídos em exercícios futuros, denominados como resultado de exercícios futuros, na legislação, serão demonstrados com a dedução dos valores ativos a eles vinculados, como direitos ou obrigações, dentro do respectivo grupo do ativo ou do passivo.

3.2.2.8 – Os saldos devedores e credores serão demonstrados separadamente, salvo nos casos em que a Entidade tiver direito ou obrigação de compensá-los.

3.2.2.9 – Os elementos da mesma natureza e os pequenos saldos serão agrupados, desde que seja indicada a sua natureza e nunca ultrapassem, no total, um décimo do valor do respectivo grupo de contas, sendo vedada a utilização de títulos genéricos como "diversas contas" ou "contas-correntes".

3.2.2.10 – As contas que compõem o ativo devem ser agrupadas, segundo sua expressão qualitativa, em:

I – Circulante

O Circulante compõe-se de:

a) Disponível

São os recursos financeiros que se encontram à disposição imediata da Entidade, compreendendo os meios de pagamento em moeda e em outras espécies, os depósitos bancários à vista e os títulos de liquidez imediata.

b) Créditos

São os títulos de crédito, quaisquer valores mobiliários e os outros direitos.

c) Estoques

São os valores referentes às existências de produtos acabados, produtos em elaboração, matérias-primas, mercadorias, materiais de consumo, serviços em andamento e outros valores relacionados às atividades-fins da Entidade.

d) Despesas Antecipadas

São as aplicações em gastos que tenham realização no curso do período subsequente à data do balanço patrimonial.

e) Outros Valores e Bens

São os não relacionados às atividades-fins da Entidade.

II – Realizável a Longo Prazo

São os ativos referidos nos itens I b), c), d), e) anteriores, cujos prazos esperados de realização situem-se após o término do exercício subsequente à data do balanço patrimonial.

III – Permanente

São os bens e direitos não destinados à transformação direta e meios de pagamento e cuja perspectiva de permanência na Entidade ultrapasse um exercício. É constituído pelos seguintes subgrupos:

a) Investimentos

São as participações em sociedades além dos bens e direitos que não se destinem à manutenção das atividades-fins da Entidade.

b) Imobilizado

São os bens e direitos, tangíveis e intangíveis, utilizados na consecução das atividades-fins da Entidade.

c) Diferido

São as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais um exercício social.

3.2.2.11 – As contas que compõem o passivo devem ser agrupadas, segundo sua expressão qualitativa, em:

I – Circulante

São as obrigações conhecidas e os encargos estimados, cujos prazos estabelecidos ou esperados, situem-se no curso do exercício subsequente à data do balanço patrimonial.

II – Exigível a Longo Prazo

São as obrigações conhecidas e os encargos estimados, cujos prazos estabelecidos ou esperados, situem-se após o término do exercício subsequente à data do balanço patrimonial.

3.2.2.12 – As contas que compõem o Patrimônio Líquido devem ser agrupadas, segundo sua expressão qualitativa, em:

I – Capital

São os valores aportados pelos proprietários e os decorrentes de incorporações de reservas de lucros.

II – Reservas

São os valores decorrentes de retenções de lucros, de reavaliação de ativos e de outras circunstâncias.

III – Lucros ou Prejuízos Acumulados

São os lucros retidos ou ainda não destinados e os prejuízos ainda não compensados, estes apresentados como parcela redutora do Patrimônio Líquido.

3.2.2.13 – No caso onde houver Passivo a Descoberto, devido à sua excepcionalidade, a Entidade deverá modificar a forma habitual da equação patrimonial, apresentando, de forma vertical, o ativo diminuído do passivo, tendo como resultado o Passivo a Descoberto.

NBC T.3.3 – Da Demonstração do Resultado.

3.3.1 – Conceito

3.3.1.1 – A demonstração do resultado é a demonstração contábil destinada a evidenciar a composição do resultado formado num determinado período de operações da Entidade.

3.3.1.2 – A demonstração do resultado, observado o princípio de competência, evidenciará a formação dos vários níveis de resultados mediante confronto entre as receitas, e os correspondentes custos e despesas.

3.3.2 – Conteúdo e Estrutura

3.3.2.1 – A demonstração do resultado compreenderá:

- a) as receitas e os ganhos do período, independentemente de seu recebimento;
- b) os custos, despesas, encargos e perdas pagos ou incorridos, correspondentes a esses ganhos e receitas.

3.3.2.2 – A compensação de receitas, custos e despesas é vedada.

3.3.2.3 – A demonstração do resultado evidenciará, no mínimo, e de forma ordenada:

- a) as receitas decorrentes da exploração das atividades-fins;
- b) os impostos incidentes sobre as operações, os abatimentos, as devoluções e os cancelamentos;
- c) os custos dos produtos ou mercadorias vendidos e dos serviços prestados;
- d) o resultado bruto do período;
- e) os ganhos e perdas operacionais;
- f) as despesas administrativas, com vendas, financeiras e outras e as receitas financeiras;
- g) o resultado operacional;

- h) as receitas e despesas e os ganhos e perdas não decorrentes das atividades-fins;
- i) o resultado antes das participações e dos impostos;
- j) as provisões para impostos e contribuições sobre o resultado;
- l) as participações no resultado;
- m) o resultado líquido do período.

NBC 3.4 - Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados

3.4.1 - Conceito

3.4.1.1 – A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados é a demonstração contábil destinada a evidenciar, num determinado período, as mutações nos resultados acumulados da Entidade.

3.4.2 – Conteúdo e Estrutura

3.4.2.1 – A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados discriminará:

- a) o saldo no início do período;
- b) os ajustes de exercícios anteriores;
- c) as reversões de reservas;
- d) a parcela correspondente à realização de reavaliação, líquida do efeito dos impostos correspondentes;
- e) o resultado líquido do período;
- f) as compensações de prejuízos;
- g) as destinações do lucro líquido do período;
- h) os lucros distribuídos;
- i) as parcelas de lucros incorporadas ao capital;
- j) o saldo no final do período.

3.4.2.2 – Os ajustes dos exercícios anteriores são apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.

3.4.2.3 – A Entidade que elaborar a demonstração das mutações do patrimônio líquido, nela incluirá a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados.

NBC T.3.5 – Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

3.5.1 – Conceito

3.5.1.1 – A demonstração das mutações do patrimônio líquido é a demonstração contábil destinada a evidenciar, num determinado período, a movimentação das contas que integram o patrimônio da Entidade.

3.5.2 – Conteúdo e Estrutura

3.5.2.1 – A demonstração das mutações do patrimônio líquido discriminará:

- a) os saldos no início do período;
- b) os ajustes de exercícios anteriores;
- c) as reversões e transferências de reservas e lucros;
- d) os aumentos de capital discriminando sua natureza;
- e) a redução de capital;
- f) as destinações do lucro líquido do período;
- g) as reavaliações de ativos e sua realização, líquida do efeito dos impostos correspondentes;
- h) o resultado líquido do período;
- i) as compensações de prejuízos;
- j) os lucros distribuídos;
- l) os saldos no final do período.

NBC T.3.6 – Demonstração das Origens e Aplicações Financeiras

3.6.1 – Conceito

3.6.1.1 – A demonstração das origens e aplicações de recursos é a demonstração contábil destinada a evidenciar, um determinado período, as modificações que originaram as variações no capital circulante líquido da Entidade.

3.6.2 – Conteúdo e Estrutura

3.6.2.1 – A demonstração das origens e aplicações de recursos discriminará:

- a) o valor resultante das operações da Entidade, correspondente ao resultado líquido do período, retificado por valores que não geraram movimentação de numerário ou não afetaram o capital circulante, que tanto poderá constituir-se em origens ou em aplicação de recursos;
- b) as origens dos recursos, compreendendo:
 - 1) os aportes de capital;
 - 2) os recursos provenientes da realização de ativos de longo prazo e permanente;
 - 3) os recursos provenientes de capital de terceiros de longo prazo.
- c) as aplicações dos recursos, compreendendo:
 - 1) os recursos destinados ao pagamento das participações nos lucros aos sócios ou acionistas;
 - 2) os recursos aplicados na aquisição do permanente e no aumento dos ativos de longo prazo;
 - 3) os recursos aplicados na redução de obrigações de longo prazo;
 - 4) os reembolsos de capital.

d) a variação do capital circulante líquido, resultante da diferença entre os totais das origens e das aplicações dos recursos.

e) a demonstração da variação do capital circulante líquido, compreendendo os saldos iniciais e finais do ativo e do passivo circulante, e respectivas variações líquidas do período.

ANEXO - B

NBC T 6 – DA DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

NBC T 6.1 – DA FORMA DE APRESENTAÇÃO

6.1.1 – CONCEITO

6.1.1.1 – A divulgação é o ato de colocar as demonstrações contábeis da Entidade à disposição de seus usuários.

6.1.1.2 – São meios de divulgação:

- a) a publicação das demonstrações contábeis na imprensa, oficial ou privada, em qualquer das suas modalidades;
- b) a remessa das demonstrações contábeis a titulares do capital, associados, credores, órgãos fiscalizadores ou reguladores, bolsas de valores, associações de classe, entidades de ensino e pesquisa, e outros interessados;
- c) a comunicação de que as demonstrações contábeis estão à disposição dos titulares do capital, associados e demais interessados, em local ou locais identificados.

6.1.1.2.1 – Os meios de divulgação referidos nos itens a, b e c podem decorrer tanto de disposições legais, regulamentares ou regimentais, como de iniciativa da própria Entidade.

6.1.1.3 – A forma de apresentação das demonstrações contábeis para divulgação obedecerá aos modelos definidos em interpretações técnicas.

6.1.2 – OBJETIVOS E CONTEÚDO

6.1.2.1 – A divulgação das demonstrações contábeis tem por objetivo fornecer, aos seus usuários, um conjunto mínimo de informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física e social que lhes possibilitem o conhecimento e a análise da situação da Entidade.

6.1.2.2 – O conteúdo, a forma de apresentação e a divulgação das demonstrações contábeis de Entidades com atividades atípicas ou com regulamentação específica são tratados em normas próprias.

NBC T 6.2 - Do Conteúdo das Notas Explicativas

6.2.1 – Disposições Gerais

6.2.1.1 – Esta norma trata das informações mínimas que devem constar das notas explicativas. Informações adicionais poderão ser requeridas em decorrência da legislação e outros dispositivos regulamentares específicos em função das características da Entidade.

6.2.2 – DEFINIÇÃO E CONTEÚDO DAS NOTAS EXPLICATIVAS

6.2.2.1 – As notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis.

6.2.2.2 – As informações contidas nas notas explicativas devem ser relevantes, complementares e/ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis propriamente ditas.

6.2.2.3 – As notas explicativas incluem informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física e social, bem como os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis e eventos subsequentes ao balanço.

6.2.3 – ASPECTOS A OBSERVAR NA ELABORAÇÃO DAS NOTAS EXPLICATIVAS

6.2.3.1 – Os seguintes aspectos devem ser observados na elaboração das notas explicativas:

- a) as informações devem contemplar os fatores de integridade, autenticidade, precisão, sinceridade e relevância;
- b) os textos devem ser simples, objetivos, claros e concisos;
- c) os assuntos devem ser ordenados obedecendo a ordem observada nas demonstrações contábeis, tanto para os agrupamentos como para as contas que os compõem;
- d) os assuntos relacionados devem ser agrupados segundo seus atributos comuns;
- e) os dados devem permitir comparações com os de datas de períodos anteriores;
- f) as referências a leis, decretos, regulamentos, normas brasileiras de contabilidade e outros atos normativos devem ser fundamentadas e restritas aos casos em que tais citações contribuam para o entendimento do assunto tratado na nota explicativa.

NBC T 6 – DA DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

NBC T 6.3 - Das Republicações

6.3.1 – DISPOSIÇÕES GERAIS

6.3.1.1 – A nova divulgação das demonstrações contábeis – nesta norma denominada de republicação – ocorre quando as demonstrações publicadas anteriormente contiverem erros significativos e/ou quando não foram divulgadas informações relevantes para o seu correto entendimento ou que sejam consideradas insuficientes.

6.3.1.2 – A republicação de demonstrações contábeis não deve ser confundida com a publicação de informação tipo "errata". Esta tem por objetivo corrigir erro na publicação.

6.3.2 – FUNDAMENTOS E PROCEDIMENTOS PARA REPUBLICAÇÃO

6.3.2.1 – A republicação de demonstrações contábeis aplica-se quando:

- a) as demonstrações forem elaboradas em desacordo com os princípios fundamentais de contabilidade, ou com infringência de normas de órgãos reguladores; e
- b) a assembleia de sócios ou acionistas, quando for o caso, aprovar a retificação das Demonstrações Contábeis Publicadas.

6.3.2.2 – As demonstrações contábeis quando republicadas devem destacar que se trata de "republicação", bem como explicitar as razões que a motivaram e a data da primeira publicação.

6.3.2.3 – Não é necessária a republicação de demonstrações contábeis, quando a assembléia de sócios ou acionistas alterar apenas a destinação de resultados proposta pela administração da Entidade.

ANEXO - C

NBC T 10.4 – Fundações

10.4.1 – DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

10.4.1.1 – Esta norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registro contábeis e de estruturação das demonstrações contábeis das Fundações. Estas são organizações destinadas a fins de interesse coletivo (art. 11 da Lei de Introdução ao Código Civil e podem ser "fundação pública de natureza jurídica de direito público" ou "pessoas jurídicas de direito privado". São compostas por uma coletividade humana organizada, e, como tais, são entidades econômicas, com existência distinta de cada um dos indivíduos ou entidades que as compõem, com capacidade jurídica para exercer direitos e obrigações patrimoniais, econômicos e financeiros.

10.4.1.2 – Aplicam-se às Fundações os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como, com as alterações tratadas nos itens 10.4.5.1, 10.4.5.2, 10.4.6.1, 10.4.6.2 e 10.4.7.1, todas as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

10.4.2 – DO REGISTRO CONTÁBIL

10.4.2.1 – As Fundações devem constituir provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas com base em estimativas de seus prováveis valores de realização e baixar os prescritos, incobráveis e anistiados.

10.4.2.2 – As doações e contribuições para custeio são contabilizadas em conta de receita. As doações e subvenções patrimoniais são contabilizadas no patrimônio social.

10.4.2.3 – As receitas de doações e contribuições para custeio são consideradas realizadas quando da emissão de nota de empenho ou da comunicação dos doadores, conforme o caso, devendo ser apropriadas, em bases mensais, de acordo com os períodos a serem beneficiados, quando estes forem identificáveis.

10.4.3 – DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

10.4.3.1 – As demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas Fundações são as seguintes, determinadas pela NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações

Contábeis: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstrações das Origens e Aplicações de Recursos.

10.4.4 – DO BALANÇO PATRIMONIAL

10.4.4.1 – O Balanço Patrimonial das Fundações deve evidenciar os componentes patrimoniais que lhe são pertinentes, de modo a possibilitar aos seus usuários a adequada interpretação da sua posição patrimonial e financeira.

10.4.4.2 – A conta Capital (itens 3.2.2.12 I) será substituída pela conta Patrimônio Social e a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados (item 3.2.2.12 III) pela Conta Superávits ou Déficits Acumulados.

10.4.5 – DA DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO

10.4.5.1 – A denominação da Demonstração do Resultado (item 3.3 da NBC T 3) é alterada para Demonstração do Superávit ou Déficit, a qual deve evidenciar a composição do resultado de um determinado período. Além dessa alteração, a NBC T 3 é aplicada substituindo a palavra resultado dos itens 3.3.2.3 d, 3.3.2.3, g e 3.3.2.3, m, pela expressão superávit ou déficit.

10.4.5.2 – A demonstração do resultado deve evidenciar, de forma segregada, as contas de receitas e despesas, estas, quando identificáveis, por tipo de atividade.

10.4.6 – DA DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

10.4.6.1 – A denominação Da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (item 3.5 da NBC T 3) é alterada para Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, que deve evidenciar, num determinado período, a movimentação das contas que integram o seu patrimônio. Além dessa alteração, a NBC T 3 é aplicada com a substituição da palavras lucros dos itens 3.5.2.1 c, 3.5.2.1.f e 3.5.2.1.h, pela palavra superávit e a palavra prejuízo do item 3.5.2.1 i, pela palavra déficit.

10.4.6.2 – As Fundações estão dispensadas da elaboração da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (item 3.4), por estar incluída na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social.

10.4.7 – DA DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS

10.4.7.1 – Na Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (item 3.6 da NBC T 3), a palavra resultado do item 3.6.2.1, a, é substituída pela expressão superávit ou déficit.

10.4.8 – DA DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

10.4.8.1 – A divulgação das demonstrações contábeis deve obedecer à NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis.

10.4.9 – DAS NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

10.4.9.1 – As notas explicativas devem incluir informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física e social, tais como:

- a) as principais atividades desenvolvidas pela Fundação;
- b) as principais práticas contábeis adotadas;
- c) os investimentos relevantes efetuados no período e os anteriormente existentes;
- d) a origem e natureza das principais doações e outros recursos de valor significativo;
- e) os detalhes dos financiamentos a longo prazo;
- f) os detalhes das contingências na data do encerramento do exercício e dos prováveis efeitos futuros.

ANEXO - D

NBC T 10.18 – Entidades Sindicais e Associações de Classe

10.18.1 – DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

10.18.1.1 – Esta Norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação de registro contábeis e de estruturação das demonstrações contábeis das Entidades Sindicais e Associações de Classe e aplica-se às entidades sindicais de todos os níveis, sejam confederações, centrais, federações e sindicatos; a quaisquer associações de classe; a outras denominações que possam ter, abrangendo tanto as patronais como as de trabalhadores. Requisito básico é aglutinarem voluntariamente pessoas físicas ou jurídicas, conforme o caso, unidas em prol de uma profissão ou atividade comum.

10.18.1.2 – Não estão abrangidos por esta Norma os Conselhos Federais, Regionais e Seccionais de profissões liberais, criados por lei federal, de inscrição compulsória para o exercício legal de uma profissão, assim como as Entidades Sem Finalidade de Lucros.

10.18.1.3 – Aplicam-se às Entidades e Associações abrangidas por esta Norma os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como, com as alterações tratadas nos itens 10.18.5.1, 10.18.6.1, 10.18.7.1 e 10.18.8.1 todas as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

10.18.2 – DO REGISTRO CONTÁBIL

10.18.2.1 – As receitas de contribuições baseadas em estatuto, ou em documento equivalente, aquelas derivadas de legislação específica e as demais, bem como as despesas, devem ser registradas em obediência aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, sempre considerado o tempo decorrido e a periodicidade mensal.

10.18.2.2 – As Entidades Sindicais e Associações de Classe devem constituir provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas, com base em estimativas de seus prováveis valores de realização, e baixar os prescritos, incobráveis e anistiados.

10.18.3 – DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

10.18.3.1 – As demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas Entidades Sindicais e Associações de Classe são as seguintes, determinadas pela NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstrações das Origens e Aplicações de Recursos.

10.18.4 – DO BALANÇO PATRIMONIAL

10.18.4.1 – O Balanço Patrimonial das Entidades Sindicais e Associações de Classe deve evidenciar os componentes patrimoniais, de modo a possibilitar aos seus usuários a adequada interpretação da sua posição patrimonial e financeira.

10.18.4.2 – A conta Capital (item 3.2.2.12, I) será substituída pela conta Patrimônio Social e a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados (item 3.2.2.12, III) pela conta Superávits ou Déficits Acumulados.

10.18.5 – DA DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO

10.18.5.1 – A denominação Da Demonstração do Resultado (item 3.3 da NBC T 3) é alterada para Demonstração do Superávit ou Déficit, a qual deve evidenciar a composição do resultado de um determinado período. Além dessa alteração, a NBC T 3 é aplicada substituindo-se a palavra resultado dos itens 3.3.2.3, d, 3.3.2.3, g e 3.3.2.3, m, pela expressão superávit ou déficit.

10.18.5.2 – A demonstração do resultado deve evidenciar, de forma segregada, as contas de receitas e despesas, estas, quando identificáveis, por tipo de atividade.

10.18.6 – DA DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

10.18.6.1 – A denominação Da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (item 3.5 da NBC T 3) é alterada para Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, que deve evidenciar, num determinado período, a movimentação das Contas que integram o seu patrimônio. Além dessa alteração, a NBC T 3 é aplicada com a substituição de palavras "lucros dos itens 3.5.2.1, c, 3.5.2.1, f e 3.5.2.1, h, pela palavra superávit e a palavra prejuízo do item 3.5.2.1, i pela palavra déficit.

10.18.6.2 – As Entidades Sindicais e Associações de Classe estão dispensadas da elaboração da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (item 3.4) por estar incluída na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social.

10.18.7 – DA DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS

10.18.7.1 – Na Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (item 3.6 da NBC T 3), a palavra resultado do item 3.6.2.1 "a" é substituída pela expressão superávit ou déficit.

10.18.8 – DA DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

10.18.8.1 – A divulgação das demonstrações contábeis deve obedecer à NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis.

10.18.9 – DAS NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

10.18.9.1 – As notas explicativas devem incluir informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física e social, tais como:

- a) as principais atividades desenvolvidas pela Entidade Sindical ou Associação de Classe;
- b) as principais práticas contábeis adotadas;
- c) os investimentos relevantes efetuados no período e os anteriormente existentes;
- d) a origem dos recursos relevantes;
- e) os detalhes dos financiamentos a longo prazo;
- f) os detalhes das contingências na data do encerramento do exercício e dos prováveis efeitos futuros.