

ROSELI MARIA REPTCZUK

AS PECULIARIDADES DA CONTABILIDADE DO TERCEIRO SETOR

Monografia apresentada para Conclusão do Curso de Especialização em Contabilidade e Finanças do Departamento de Contabilidade do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná – UFPR.

Orientador: Prof. Dra Simone Bernardes Voese.

AGRADECIMENTOS

A DEUS por me dar forças sempre, aos meus pais pelo incentivo, orientação e exemplo de vida.

RESUMO

O terceiro setor tem um papel relevante na sociedade brasileira, desse modo, a transparência destas entidades sem fins lucrativos, em relação aos recursos recebidos e a prestação de serviços realizada, mostra-se como uma necessidade, perante os doadores, para garantir assim, um fluxo contínuo de recursos, o que possibilitaria uma melhor atuação na sociedade. Este trabalho tem o objetivo de demonstrar como funcionam essas entidades sem fins lucrativos e como servem de alicerce para auxílio aos mais necessitados. Desta forma pretende-se evidenciar como é realizada a contabilidade do Terceiro Setor, a utilização da legislação específica para as instituições sem fins lucrativos, a forma como são demonstradas suas prestações de contas e suas Demonstrações Contábeis. As Instituições tiveram início nos países desenvolvidos e com o tempo chegaram ao Brasil, mas aqui estas instituições tiveram dificuldades de desenvolver um trabalho de gestão adequado a elas assim como aonde iniciaram. O Brasil possui muitas leis, mas na área do Terceiro Setor ainda sente falta de determinadas regulamentações, como a padronização contábil que será demonstrada nesta pesquisa, onde os profissionais da área contábil utilizam as leis da empresa privada e da pública, pois as Instituições, seja para se manter como para desenvolver projetos, utilizam verbas públicas e/ou privadas. No Brasil ainda não se tem uma definição precisa do que é o Terceiro Setor, este fica entre o primeiro e o segundo setor, o primeiro são as entidades privadas e o segundo entidades públicas, e o terceiro setor que hora trabalha com bens monetários/patrimoniais da mesma forma como uma empresa privada, que possui seus próprios bens e por meio de projetos liberados pelo governo, está trabalhando com bens do governo, portanto ainda é questionável sua definição. Foi realizada a pesquisa bibliográfica, por meio de livros, revistas e internet, com um estudo de caso para demonstrar a forma prática de desenvolver a contabilidade com suas peculiaridades no Terceiro Setor.

Palavras Chaves – Terceiro Setor, Contabilidade e Planejamento.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	06
1.1	PROBLEMATICA.....	08
1.2	OBJETIVOS.....	08
1.3	JUSTIFICATIVA.....	09
1.4	METODOLOGIA.....	09
2	TERCEIRO SETOR.....	10
2.1	O PAPEL DAS INSTITUIÇÕES DO TERCEIRO SETOR.....	10
2.2	CARACTERÍSTICAS DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS.....	11
2.3	A IMPORTÂNCIA DAS INSTITUIÇÕES DO TERCEIRO SETOR.....	13
2.4	A CONSTITUIÇÃO E FUNCIONAMENTO DE ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR.....	14
2.4.	FUNDAÇÕES.....	15
2.4.1	ASSOCIAÇÕES.....	15
2.5	CONCESSÃO DE REGISTROS E TÍTULOS POR ÓRGÃOS GOVERNAMENTAIS DE ÂMBITO FEDERAL.....	17
2.5.1	TÍTULO DE UTILIDADE PÚBLICA.....	18
2.5.2	REGISTRO NO CONSELHO NACIONAL DE ASSISTÊNCIA SOCIAL (CNAS).....	19
2.5.3	CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL (CEBAS).....	20
2.5.4	QUALIFICAÇÃO COMO ORGANIZAÇÃO SOCIAL (OS).....	22
2.5.5	QUALIFICAÇÃO COMO ORGANIZAÇÃO DA SOCIEDADE CIVIL DE INTERESSE PÚBLICO – OSCIP.....	23
2.5.6	SÍNTESE DAS OBRIGAÇÕES GERAIS DAS ENTIDADES SEM FINS ECONÔMICOS.....	24
2.6	A TRIBUTAÇÃO DO TERCEIRO SETOR.....	26
2.7	SISTEMA CONTÁBIL DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS.....	28
2.7.1	CONTAS: ORIGEM, FUNÇÃO, IMPORTÂNCIA E CLASSIFICAÇÃO.....	29
2.7.1.1	Ativo Circulante e Realizável a Longo Prazo.....	30
2.7.1.2	Ativo Permanente.....	31
2.7.1.3	Passivo Exigível a Longo Prazo.....	31

2.7.1.4 Patrimônio Líquido.....	32
2.7.2 DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS A SEREM ADOTADAS PELAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR.....	32
2.7.2.1 Balanço Patrimonial.....	32
2.7.2.2 Demonstração De Superávit ou Déficit do Exercício.....	33
2.7.2.3 Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.....	34
2.7.2.4 Notas Explicativas.....	35
3. ESTUDO DE CASO: INSTITUIÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS.....	37
3.1 APRESENTAÇÃO DA ENTIDADE.....	37
3.2 OS MECANISMOS DE CAPTAÇÃO DE RECURSOS.....	38
3.3 COMO É REALIZADO O PROJETO.....	38
3.4 DEFINIÇÃO DAS CONTAS CONTÁBEIS.....	38
3.5 LOCAÇÃO DOS RECURSOS E SUAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	39
3.6 PRESTAÇÃO DE CONTAS.....	40
3.7 TRIBUTAÇÃO.....	40
4 CONCLUSÃO.....	42
5 REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS.....	44
6 ANEXOS.....	46

1 INTRODUÇÃO

Nos dias de hoje houve se falar muito em entidades do Terceiro Setor ONG's, sobre quem são, quais são suas utilidades, principalmente se são confiáveis, realmente trazem os resultados esperados. Existem seminários, palestras, organizações, grupos de estudo, publicações onde o foco principal é estudar essas instituições.

Essas instituições surgiram por meio de movimentos mundiais que levantaram para suprir uma deficiência enorme na área de educação, saúde, cultura, meio ambiente onde o Governo apresenta dificuldade de controlar sozinho por toda a demanda da sociedade. Essas entidades são formadas por pessoas comuns, que trabalham principalmente com a sociedade mais carente, pois a mesma é a mais atingida.

Essas entidades vêm se desenvolvendo cada vez mais e dessa forma o seu papel dentro da sociedade torna-se cada vez mais importante porque a característica principal delas é que são instituições que não tem finalidade lucrativa. Algo que diferencia das entidades do segundo setor, o privado, é que a maioria dos trabalhos realizados é por voluntários. Contudo, dentro dessas instituições também tem seus empregados formais que servem para controlar os recursos recebidos por estas instituições e administrá-los para suas devidas prestações de contas para os órgãos públicos e para a sociedade.

Essas instituições recebem recursos de órgãos públicos e privados, esses recursos são repassados para executar principalmente as ações básicas nas comunidades. Como a arrecadação de fundo para sustentar as entidades é tida como uma das principais dificuldades das organizações sem fins lucrativos é fundamental que se invista em melhorar a forma de gestão destas instituições.

As instituições do Terceiro Setor recebem recursos para executar suas atividades por meio de convênios, parcerias, contratos e doações. O repasse efetuado cabe a entidade prestar contas ao seu "financiador" e é nessa hora que muitas entidades não conseguem cumprir suas obrigações, causando transtornos

futuros, como não aprovação das contas pela concedente, multas, processos administrativos, perdas de certidões negativas de débitos perante os órgãos públicos implicando na não aprovação de novos convênios. Desta forma muitas instituições foram fechadas e encontram-se sobre investigação no Tribunal de Contas de seus Estados de origem e também pelo TCU – Tribunal de Contas da União.

Para que não incorram desses problemas, as organizações devem trabalhar com profissionais competentes, sempre trabalhando na busca da excelência dos resultados, pois o quanto melhor forem os resultados alcançados, melhor serão reinvestidos na entidade.

Este trabalho vem demonstrar como funcionam essas entidades e como servem de alicerce para auxílio aos mais necessitados, e assim, acabar com a visão deturpada que muitas pessoas tem sobre as entidades sem fins lucrativos. Acontecem comentários em meios populares que não realizam doações a essas entidades pelas fraudes já demonstradas por algumas instituições que tiveram em seu corpo funcional diretores que não agiam de acordo com a missão da organização.

Com o esclarecimento é possível aumentar a arrecadação de recursos e, conseqüentemente, aumentar assim as pessoas atendidas nos diversos níveis de nossa sociedade.

Para realização desta pesquisa, no primeiro capítulo será demonstrado o Problema, os Objetivos, a Justificativa e a Metodologia utilizada. No segundo, a descrição sobre o Terceiro Setor, o papel e a importância destas instituições. Após, serão apresentados os aspectos legais e as obrigações acessórias dessas instituições. No quarto capítulo, será demonstrado a Concessão dos Registros e Títulos por Órgãos Governamentais, em seguida será apresentado a Tributação e sexto capítulo, a contabilização e suas demonstrações contábeis obrigatórias para as Entidades do Terceiro Setor. E no, sétimo capítulo será apresentada a conclusão e considerações finais do respectivo trabalho.

1.1 PROBLEMATICA

A partir da busca para demonstrar melhor seus resultados é que chega-se a contabilidade, pois a mesma está diretamente ligada a gestão, as demonstrações financeiras, prestações de contas realizadas pelas entidades, pois o quanto mais clara for a gestão melhor serão desenvolvidos os projetos dentro das Organizações do Terceiro Setor e demonstrados para a sociedade, sem dificuldades para entender como foram geridas e processadas as informações, pois estarão seguindo normas, as Normas Brasileiras de Contabilidade.

Se encontra muitas publicações sobre o assunto Terceiro Setor, mas ainda são pequenas as que dizem respeito a contabilidade do terceiro setor.

Apesar de existir a obrigatoriedade de cada instituição ter a sua contabilidade demonstrada, assim como em empresas normais e órgãos governamentais, não se tem desenvolvido uma contabilidade própria para o Terceiro Setor. Portanto, surge como questão norteadora: *Quais são as peculiaridades destinadas aos Terceiro Setor para trazer a transparência das prestações de contas para a sociedade?*

1.2 OBJETIVOS

Esta pesquisa tem o objetivo de demonstrar as características e peculiaridades das Práticas Contábeis do Terceiro Setor, descrevendo as regras utilizadas por parte da Contabilidade Comercial e da Contabilidade Governamental.

Os objetivos específicos a serem alçados são:

- Demonstrar as características das ONG's;
- Demonstrar a forma de contabilização das ONG's e de seus Projetos;
- Demonstrar as regras contábeis de empresas Públicas e Privadas, relacionadas as ONG's e,
- Demonstrar as peculiaridades das Práticas Contábeis do Terceiro Setor, descrevendo as regras utilizadas por parte da Contabilidade Comercial e da Contabilidade Governamental.

1.3 JUSTIFICATIVA

A escolha do tema acima especificado é justificada pela escassez de material de pesquisa relativos à contabilização do Terceiro Setor, onde é um assunto relevante porque traduz a transparência da contabilidade em Instituições do Terceiro Setor por meio de suas demonstrações onde é possível uma melhor avaliação do desempenho na aplicação dos recursos recebidos e, assim mostrando maior confiabilidade nas empresas e órgãos repassadores de recursos para essas Instituições. Desta forma as Instituições têm maior poder de captação de recursos sejam eles, financeiros, físicos e humanos.

Desta forma, esta pesquisa se caracteriza como uma contribuição ao meio acadêmico ao auxiliar estudantes e profissionais que trabalham com Instituições sem fins lucrativos a aprofundar suas bases teóricas e também utilizá-las na prática, sendo mais um artifício de pesquisa relacionada a contabilidade do terceiro setor.

Além disso, contribui também para a sociedade, ao discutir os aspectos e peculiaridades contábeis para registro e controle, proporcionando maior confiabilidade nas informações prestadas pelas organizações sem fins lucrativos que precisam prestar contas das doações recebidas em suas diversas formas.

1.4 METODOLOGIA

A metodologia utilizada será realizada por meio de um estudo de caso, onde será concentrado em uma Instituição do Terceiro Setor. Em se tratando da tipologia da pesquisa quanto à abordagem do problema, o estudo demanda uma abordagem qualitativa. Para responder quais são as peculiaridades da aplicação da contabilidade nas organizações do terceiro setor, é preciso considerar as características qualitativas e não quantitativas, pois não será empregado instrumentos estatísticos e sim a qualidade da informação repassada pela Instituição.

2 TERCEIRO SETOR

2.1 O PAPEL DAS INSTITUIÇÕES DO TERCEIRO SETOR

Antes de iniciar a descrever sobre o tema a ser analisado nesta monografia, necessário se faz uma breve conceituação do primeiro, segundo e terceiro setor, vez que o primeiro é definido como o Estado o segundo o mercado em seus interesses privados, sendo que até hoje não foi possível à criação de um conceito único e geral para o terceiro setor.

Até então o Terceiro Setor vem sendo representado pelas Entidades de Interesse Social ou Organizações Não Governamentais (ONG's). É um impulsionador de iniciativas voltadas para o desenvolvimento social e ocupa posição intermediária entre o Estado e as empresas Privadas.

Segundo o Ministro do STJ José Augusto Delgado (2005, p. 9) "O primeiro setor é o administrado pelo Governo. Ele tem sua sustentação constitucional vinculada à vontade popular a quem cabe, pelo voto, escolher os agentes que o desenvolve com laços absolutos aos princípios, entre outros, gravados no art. 37, caput, da Constituição Federal: legalidade, impessoalidade, publicidade, moralidade e eficiência".

Quanto ao segundo setor, Delgado (2005, p.9) ensina que, "é denominado de privado. Este opera no mercado protegido pelo princípio da livre iniciativa, tendo o lucro como seu objetivo fundamental. Integra a ordem econômica e financeira que, conforme as regras do art. 170 da Constituição Federal de 1988, é fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa".

O Terceiro Setor o autor conceitua como "o setor desenvolvido por instituições com preocupações voltadas para a execução de práticas sociais, sem fins lucrativos, gerando, direta ou indiretamente, bens e serviços que se assemelham aos prestados pelo Poder Público" (Delgado, 2005, p.9).

Já Paes (2001, pag. 68) conceitua Terceiro Setor como "o conjunto de organismos, organizações ou instituições dotadas de autonomia e administração própria que apresentam como função e objetivo principal atuar voluntariamente

junto à sociedade civil visando ao seu aperfeiçoamento”.

Segundo Bettiol Júnior (2005, p. 10): “O terceiro setor é composto por um diversificado grupo de instituições que atuam no fornecimento de bens e serviços públicos, tendo como objetivo principal a melhoria das condições de vida de todos os indivíduos”. Para Vilanova (2004, p. 32) “O terceiro setor é o conjunto de organizações privadas que desenvolvem ações que visam à prestação de serviços considerados de interesse público, cujos resultados alcançados se revertem à própria sociedade”.

Analisando as entidades de terceiro setor no Brasil, Salomon (1997, p.346) conclui que: “[...] o setor sem fins lucrativos brasileiro é fragmentado e heterogêneo. As numerosas organizações são extremamente variadas [...]”.

As organizações do Terceiro Setor não devem deixar de lado, apesar de serem entidades sem fins lucrativos, a área administrativa, que devem manter um controle rígido sobre suas obtenções de recursos, para que seus objetivos, suas metas sejam atingidas da melhor forma possível e sem problemas futuros principalmente na hora das prestações de contas sejam elas para os órgãos públicos que de onde geralmente vem os recursos como para a sociedade que é a área que necessita integralmente do serviço da instituição.

Porque Segundo DRUCKER (1994, XIV) as organizações sem fins lucrativos tem por objetivo provocar mudanças sociais. “[...] 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.”

2.2 CARACTERÍSTICAS DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS

Considera-se muito difícil caracterizar o terceiro setor, devido principalmente as grandes diferenças entre as organizações. Todavia, Falconer (1999) identifica o terceiro setor no Brasil, apresentando as categorias de organizações que mais freqüentemente são identificadas: (1) o setor formado por instituições religiosas e entidades ligadas a Igrejas, (2) as organizações não-

governamentais e novos movimentos sociais, (3) os empreendimentos "sem fins lucrativos" no setor de serviços, (4) o setor para-estatal e nascido sob a tutela do Estado e (5) o setor de fundações e entidades empresariais.

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

Pela definição acima, verifica-se que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade do Conselho Federal de Contabilidade invocou dois aspectos fundamentais, a não distribuição do eventual resultado positivo e nomenclatura do resultado apurado. Entretanto, não contemplam toda a complexidade e abrangência desse segmento.

Aliás, as *fundações* e as *entidades sindicais* e as *associações de classe*, contempladas pelas NBC T 10.4 e NBC T 10.18, respectivamente, também são, em sentido *lato*, "entidades de fins não lucrativos"; portanto, poderiam ser contempladas sob a mesma sigla, ou seja, "Entidades sem Finalidade de Lucros". Isso fica evidente quando a própria NBC T 10.19, item 10.19.1.5, cita que "essas entidades são constituídas sob a forma de fundações públicas ou privadas, ou sociedades civis, nas categorias sindicais, culturais, associações de classe, partidos políticos, ordem dos advogados, conselhos federais, regionais e seccionais de profissões liberais, ..." (sem grifo no original). Reafirma o item 10.19.1.: "por se tratar de entidades sujeitas aos mesmos procedimentos contábeis, devem ser aplicadas, no que couber, as diretrizes da NBC T 10.4 - Fundações e NBC T 10.18 - Entidades Sindicais e Associações de Classe."

Como normas técnicas, convém mencionar, são muito significativas as contribuições apresentadas, especialmente as que tratam do reconhecimento das receitas e despesas. Nessas entidades, as principais fontes de recursos - as doações, subvenções e contribuições -, não guardam relação direta com os custos e despesas, tão visível nas atividades empresariais.

A experiência permite-nos afirmar que as receitas de muitas entidades sem fins lucrativos oscilam de forma totalmente desproporcional ao volume de custos e despesas, com *superávits* fantásticos em certos períodos e com *déficits* em outros.

Nesse sentido, faz-se necessário, preliminarmente, caracterizar as entidades sem fins lucrativos, mesmo correndo o risco de, em função das limitações deste estudo, deixar-se de abordar particularidades importantes desse segmento como, por exemplo, as relacionadas com o marco legal do setor (isenções, imunidades e outras). OLAK (1996, p. 45) identifica quatro como sendo as principais características dessas entidades:

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

O autor, a partir dessas características, define as entidades sem fins lucrativos da seguinte forma: "são instituições com propósitos específicos de provocar mudanças sociais e cujo patrimônio é constituído, mantido e ampliado, a partir de contribuições, doações e subvenções e que, de modo algum, se reverte para os seus membros ou mantenedores."

2.3 A IMPORTÂNCIA DAS INSTITUIÇÕES DO TERCEIRO SETOR

Peter Drucker (1993) destaca a importância do terceiro setor para a formação pessoal dos indivíduos em relação à conscientização para a ajuda ao

próximo e para o aumento do bem-estar da população.

Salomon (1993) afirma que “por mais que se vangloriem de sua flexibilidade, as organizações não-lucrativas continuam a ser organizações. À medida que crescem em escala e complexidade, ficam vulneráveis a todas as limitações que afligem outras instituições burocráticas: indiferença, criação de obstáculos, rotinização e falta de coordenação”.

Em vista de que o Estado não consegue, hoje, cumprir o seu papel em sua totalidade e suprir às necessidades da população, o futuro nos mostra que esta dificuldade tende a aumentar com o crescimento da população.

No Brasil, o Estado, apresenta dificuldade de cumprir com suas obrigações constitucionais, principalmente relacionado aos “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” (CF, art. 6º). E de acordo com o crescimento da sociedade essas dificuldades só tendem a aumentar.

De acordo com Ramos (2003, p. 4) “[...] a importância do terceiro setor pode ser mensurada pela extensão de sua participação na economia”. E segundo Milani Filho (2004, p. 122) o terceiro setor: “[...] mostra-se cada vez mais significativo sob o aspecto econômico, não somente no panorama nacional, mas em todo o mundo”.

2.4 A CONSTITUIÇÃO E FUNCIONAMENTO DE ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR

As Entidades do Terceiro Setor, que são pessoas jurídicas de direito privado, podem ser constituídas de duas formas, Associações ou Fundações, conforme Código Civil Brasileiro, art. 44 Lei nº 10.406, de 10/01/2002, alterado pela Lei 10.825 de 22/12/2003.

2.4. FUNDAÇÕES

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

O que quer dizer, que apenas um indivíduo pode criar uma Fundação, não necessitando que exista uma reunião de pessoas, como acontece nas demais pessoas jurídicas.

2.4.2 ASSOCIAÇÕES

As associações são pessoas jurídicas formadas pela união de pessoas que se organizam para a realização de atividades não-econômicas, ou seja sem finalidades lucrativas.

Para a criação de uma associação, os associados devem seguir a legislação pertinente constante no novo Código Civil Brasileiro, conforme segue abaixo:

“Art. 53. Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos.”

Art. 54. Sob pena de nulidade, o estatuto das associações conterá:

I – a denominação, os fins e a sede da associação.

II – os requisitos para a admissão, demissão e exclusão de associados;

III – os direitos e deveres dos associados;

IV – as fontes de recursos para sua manutenção;

V - o modo da constituição e funcionamento dos órgãos deliberativos e administrativos;

VI – as condições para a alteração das disposições estatutárias e para a dissolução.”

“Art. 55. Os associados devem ter iguais direitos, mas o estatuto poderá

instituir categorias com vantagem especiais.”

“Art. 56. A qualidade de associado é intransmissível, se o estatuto não dispuser o contrário”.

Parágrafo único. Se o associado for titular de quota ou fração ideal do patrimônio da associação, a transferência daquela não importará, de per si, na atribuição da qualidade de associado ao adquirente ou ao herdeiro, salvo disposição diversa no estatuto.

Art. 57. A exclusão do associado só é admissível havendo justa causa, obedecido ao disposto no estatuto; sendo este omissivo, poderá também ocorrer se for reconhecida a existência de motivos graves, em deliberação fundamentada, pela maioria absoluta dos presentes à assembléia geral especialmente convocada para esse fim.

Parágrafo único. Da decisão do órgão que, de conformidade com o estatuto, decretar a exclusão, caberá sempre o recurso à assembléia geral.

Art. 58. Nenhum associado poderá ser impedido de exercer direito ou função que lhe tenha sido legitimamente conferido, a não ser nos casos e pela forma previstos na lei ou no estatuto.

Art. 59. Competente privativamente à assembléia geral:

- I – eleger administradores;
- II – distribuir os administradores;
- III – aprovar as contas;
- IV – alterar o estatuto.

Parágrafo único. Para as deliberações a que se referem os incisos II e IV é exigido o voto concorde de dois terços dos presentes à assembléia especialmente convocada para esse fim, não podendo ela deliberar, em primeira convocação, sem a maioria absoluta dos associados, ou com menos de um terço nas convocações seguintes.

Art. 60. A convocação da assembléia geral far-se-á na forma de estatuto, garantindo a um quinto dos associados o direito de promovê-la.

Art. 61. Dissolvida a associação, o remanescente do seu patrimônio líquido, depois de deduzidas, se for o caso, as quotas ou frações ideais referidas

no parágrafo único do art. 56, será destinado à entidade de fins não econômicos designada no estatuto, ou, omissa esta, por deliberação dos associados, a instituição municipal, estadual ou federal, de fins idênticos ou semelhantes.

§ 1º. Por cláusula do estatuto ou, no seu silêncio, por deliberação dos associados, podem estes, antes da destinação do remanescente referida neste artigo, receber em restituição, atualizando o respectivo valor, as contribuições que tiverem prestado ao patrimônio da associação.

§ 2º. Não existindo no Município, no Estado, No Distrito Federal ou no Território, em que a associação tiver sede, instituição nas condições indicadas neste artigo, o que remanescer do seu patrimônio se devolverá à Fazenda do Estado, do Distrito Federal ou da União.

2.5 CONCESSÃO DE REGISTROS E TÍTULOS POR ÓRGÃOS GOVERNAMENTAIS DE ÂMBITO FEDERAL

Após a sua constituição, a entidade sem fins lucrativos pode requerer títulos, registro, certificados e qualificações. Para solicitar esses enquadramentos legais, a entidade deverá observar os requisitos necessários a sua obtenção, bem como as obrigações decorrentes.

Cada título possui uma legislação específica que deve ser cumprida pela entidade interessada em obtê-lo, ressalvando-se que nem todos os títulos são cumulativos (se pode ter um nem sempre pode ter outro).

Os objetivos para concessão de títulos, qualificações e registros são:

- 1) Diferenciar as entidades que os possuem, inserindo-as num regime jurídico específico;
- 2) Demonstrar à sociedade que a entidade possui credibilidade;
- 3) Facilitar a captação de investimentos privados e a obtenção de financiamentos;
- 4) Facilitar o acesso a benefícios fiscais;
- 5) Possibilitar o acesso a recursos públicos, assim como a celebração de convênios e parcerias com o Poder Público e;

6) Possibilitar a utilização de incentivos fiscais pelos doadores.

Segundo Violin (2002, p. 195) “todos são títulos concedidos a pessoas jurídicas de direito privado, devidamente constituídas, em forma de associações e fundações privadas, nos termos da legislação civil, os quais permitem a concessão de benefícios às entidades qualificadas, via subvenções, auxílios, convênios, contratos de gestão, termos de parceria, etc”.

Assim considera-se como principais títulos, registros e certificados:

- a) Título de Utilidade Pública Federal (UPF);
- b) Registro no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS);
- c) Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas);
- d) Qualificação como Organização Social (OS);
- e) Qualificação como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip).

2.5.1 TÍTULO DE UTILIDADE PÚBLICA

É a declaração outorgada pelo Ministério da Justiça à entidade que desenvolve atividades úteis ao público, de relevante valor social, que realiza o bem em prol da coletividade, e que cumpre os requisitos legais para fazer jus a tal titulação.

Conforme Violin (2002, p. 195) o Título de Utilidade Pública Federal é disciplinado pela Lei nº 91/35, regulamentada pelo Decreto nº 50.517/61 e Decreto nº. 60.931/1967.

Essas normas se aplicam as entidades sem fins lucrativos, constituídas no país, com personalidade jurídica, que tenham estado em funcionamento regular nos últimos três anos, que sirvam desinteressadamente à coletividade, que não remunerem, por qualquer forma, a diretoria, sendo que esta deve possuir idoneidade moral comprovada que não distribuam lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados; e que comprovadamente promovam a educação ou exerçam atividades científicas, culturais, artísticas ou

filantrópicas.

São direitos das entidades portadoras do título de utilidade pública federal:

a) Receber doações da União; receber receitas das loterias federais; realizar sorteios; ser isentas de recolher a cota patronal para o INSS;

b) Permitir que pessoas físicas e jurídicas pudessem deduzir do Imposto de Renda da sua doação.

Segundo Alves (2005) a vantagem em se obter o Título de Utilidade Pública consiste no fato de poder oferecer dedução fiscal no imposto de Renda, em doações de pessoas jurídicas; de ter acesso a subvenções e auxílios da União e suas autarquias; ter possibilidade de realizar sorteios, desde que autorizado pelo Ministério da Fazenda.

Além disso, também o portador deste título pode requerer ao INSS a isenção da cota patronal observada os demais requisitos necessários e ainda receber como doações os bens apreendido, abandonados ou disponíveis administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Contudo, as entidades portadoras do título de utilidade pública apresentam como obrigações a necessidade de apresentar anualmente (até o dia 30 de abril) ao Ministério da Justiça um relatório circunstanciado de atividades e demonstração das receitas e despesas realizadas no período. Caso parte das receitas tenha sido fruto de subvenção da União, o relatório deve ser acompanhado da prova de publicações das demonstrações financeiras (Alves, 2005).

2.5.2 REGISTRO NO CONSELHO NACIONAL DE ASSISTÊNCIA SOCIAL (CNAS)

O registro no CNAS é um pré-requisito para a obtenção do Cebas, descrito no Quadro 3, que visa reconhecer aquelas entidades que se caracterizam pelo seu caráter filantrópico. Esse certificado também deve ser solicitado ao Conselho Nacional de Assistência Social, sendo que, semelhante ao título de Utilidade Pública Federal, só será concedido àquelas entidades que possuam mais de três

anos de existência legal.

Segundo Alves (2005) o Registro no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) é regido pela Lei nº 8.742/1993; Res. CNAS 31/1999 e destina-se as entidades sem fins lucrativos, legalmente constituídas, que promovam as seguintes atividades:

- proteção à família, à maternidade, à adolescência e a velhice; amparo às crianças e aos adolescentes carentes;
- ações de prevenção, habilitação, reabilitação e integração à vida comunitária de pessoas portadoras de deficiência;
- integração ao mercado de trabalho;
- assistência educacional ou de saúde;
- desenvolvimento da cultura;
- atendimento e assessoramento aos beneficiários da lei Orgânica da Assistência Social e defesa e garantia de seus direitos.

Além disso, para a obtenção desse registro as entidades não podem distribuir resultados e não remunerar diretores, conselheiros, sócios, instituidores, benfeitores ou equivalentes. Assim como, apliquem suas rendas, recursos e eventual resultado integralmente no território nacional e na manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos institucionais; que em caso de dissolução ou extinção destinem o patrimônio remanescente à entidade congênere registrada no CNAS ou à utilidade pública.

Esse registro possibilita o acesso a recursos públicos por meio de subvenções ou convênios com o CNAS e fundos.

2.5.3 CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL (CEBAS)

O Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social é o título outorgado pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), órgão vinculado ao Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, às entidades que comprovem o desenvolvimento de atividades de assistência social.

A obtenção deste certificado é regulamentada pelas seguintes leis e decretos: Lei nº. 8.742/1993, Decreto nº. 2.536/1998, Decreto nº. 3.504/2000, Decreto nº. 4.381/2002, Decreto nº. 4.499/2002, Res. CNAS 177/2002, Res. CNAS 2/2002 e Res. CNAS 107/2002.

As normas legais definem que para obter o certificado a entidade deve possuir como finalidade o desenvolvimento de uma das seguintes atividades: (a) proteger a família, a infância, a maternidade, a adolescência e a velhice; (b) amparar crianças e adolescentes carentes; (c) promover ações de prevenção, habilitação e reabilitação de pessoas portadoras de deficiência; (d) promover, gratuitamente, assistência educacional ou de saúde; (e) promover a integração ao mercado de trabalho e; (f) promover o atendimento e o assessoramento aos beneficiários da Lei Orgânica da Assistência Social e a defesa e garantia dos seus direitos.

Segundo a legislação este certificado aplica-se às entidades sem fins lucrativos, legalmente constituídas no país e em efetivo funcionamento, nos três anos anteriores à solicitação do Certificado. Além disso, elas devem:

- atuar no sentido de proteger a família, a maternidade, a infância, a adolescência e a velhice.
- ampar crianças e adolescentes carentes;
- promover ações de prevenção, habilitação e reabilitação de pessoas portadoras de deficiência;
- promover gratuitamente assistência educacional ou de saúde;
- promover a integração ao mercado de trabalho;

Para obtenção deste certificado as entidades devem estar previamente inscritas no Conselho Municipal de Assistência Social do município de sua sede, se houver, ou no conselho correspondente no âmbito estadual e que estejam previamente cadastradas no CNAS. Também não podem distribuir resultados e não remunerar diretores, conselheiros, sócios, instituidores, benfeitores ou equivalentes.

Com relação aos recursos, elas precisam aplicar suas rendas e eventuais resultados integralmente no território nacional para a manutenção e

desenvolvimento de seus objetivos institucionais. É necessário aplicar as subvenções e doações recebidas nas finalidades a que estejam vinculadas e, anualmente, pelo menos 20% da receita bruta em gratuidade, cujo montante nunca será inferior à isenção de contribuições sociais usufruídas.

Alves (2005) destaca que os recursos obtidos não constituam patrimônio de indivíduo ou de sociedade sem caráter beneficente de assistência social e que sejam declaradas de utilidade pública federal. Assim, em caso de dissolução ou extinção o patrimônio remanescentes deve ser destinado a entidade congênere registrada no CNAS ou a entidade pública;

Com todas essas características, o portador do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social pode requerer a isenção de recolhimento da conta patronal da contribuição previdenciária, da Cofins e do Pis.

Todavia, a entidade necessita apresentar algumas obrigações perante ao Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome para a manutenção deste título. Os documentos e requerimentos devem ser apresentados ao CNAS quando é solicitada a concessão ou renovação do Cebas, que é válido por três anos. Entre esses documentos, encontram-se as Demonstrações Contábeis, relativas aos três últimos exercícios, sendo que essas devem ser submetidas à auditoria independente, dependendo do valor das receitas brutas da entidade. No caso de isenção da cota patronal da contribuição de previdenciária, outros documentos específicos devem ser apresentados anualmente (até o dia 30 de abril) ao INSS, como o relatório das atividades que foram realizadas no ano anterior.

2.5.4 QUALIFICAÇÃO COMO ORGANIZAÇÃO SOCIAL (OS)

A qualificação como organização social OS é disciplinada pela Lei nº 9.637/1998 e está inserida no Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, documento elaborado pelo Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado – MARE (atualmente suas atribuições são do Ministério do Planejamento e Orçamento) e aprovado pela Câmara de Reforma do Estado em 1995.

Por meio desta Lei as organizações sociais podem receber recursos orçamentários e bens públicos necessários ao cumprimento do contrato de gestão. Entende-se por contrato de gestão o instrumento firmado entre o Poder Público e a entidade qualificada como organização social, com vistas à formação de parceria entre as partes para fomento e execução de atividades que sejam dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde, atendidos aos requisitos previstos na Lei.

2.5.5 QUALIFICAÇÃO COMO ORGANIZAÇÃO DA SOCIEDADE CIVIL DE INTERESSE PÚBLICO - OSCIP

Os estatutos das pessoas jurídicas interessadas no título de OSCIP devem conter a observância dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade e eficiência. Além disso, também precisam apresentar práticas de gestão administrativa que coíbam a obtenção de privilégios em decorrência de participação nas decisões. Devem constituir o conselho fiscal com amplos poderes de fiscalização.

Também precisam fazer a previsão de que na dissolução da entidade o seu patrimônio líquido será transferido para outra OSCIP; a previsão de que na perda da qualificação o seu acervo patrimonial adquirido com recursos públicos durante a qualificação será transferido a outra OSCIP; a possibilidade de instituir remuneração aos dirigentes executivos da entidade e seus prestadores de serviços, respeitados os valores de mercado; e várias normas de prestação de contas fixadas no inc. VII do art. 4º da Lei nº 9.790/99.

Como observa PAES (2001, p. 101), a Lei 9.790/99 determina as OSCIP à obrigatoriedade de prestação de contas (art. 4º, VII, d) ao término de cada exercício financeiro (art. 10, V) diretamente ao órgão estatal parceiro (Decreto 3.100/99, art.12).

A prestação de contas será instruída com os seguintes documentos: relatórios sobre a execução do objeto do Termo de Parceria, contendo

comparativo entre metas propostas e os resultados alcançados; demonstrativo integral da receita e da despesa realizada na execução; parecer e relatório de auditoria, nos casos em que o montante de recursos for maior ou igual a R\$ 600.000,00; e entrega do extrato da execução física e financeira, conforme modelo estabelecido no art. 18 do Decreto nº 3.100/99.

2.5.6 SÍNTESE DAS OBRIGAÇÕES GERAIS DAS ENTIDADES SEM FINS ECONÔMICOS

As Entidades Sem Fins Lucrativos precisam encaminhar a Receita Federal do Brasil algumas declarações obrigatórias perante a Receita Federal do Brasil, como segue no quadro 1.

Quadro 1 - Síntese das obrigações junto a Receita Federal do Brasil das entidades sem fins lucrativos

Obrigações Gerais	Entidades sem fins lucrativos estão sujeitas a essas obrigações gerais	Periodicidade
DIPJ (Declaração De Informações Econômico-Fiscais Da Pessoa Jurídica)	Todas as entidades são imunes ou isentas	Anual
DIRF (Declaração De Imposto De Renda Retido Na Fonte)	- Entidades imunes ou isentas que tenham pagado ou creditado rendimentos que sofreram retenção do Imposto de Renda na Fonte (IRF) ou que tenham efetuado retenção da CSSL, da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep sobre os pagamentos efetuados a outras pessoas jurídicas.	Anual
DCTF (Declaração De Débitos e Créditos Tributários Federais)	- Todas as entidades imunes ou isentas.	Mensal ou Semestral
DACON (Demonstrativo De Apuração De Contribuições Sociais)	- Todas as entidades imunes ou isentas	Trimestral ou Semestral

Fonte: Alves (2005)

Além disso, as entidades sem fins lucrativos também precisam apresentar informações ao Ministério do Trabalho e Emprego. O Quadro 2 apresenta a síntese das declarações e a periodicidade que precisam ser entregues neste órgão.

Quadro 2 - Síntese das obrigações junto ao Ministério do Trabalho e Emprego das entidades sem fins lucrativos

Obrigações Gerais	Entidades sem fins lucrativos estão sujeitas a essas obrigações gerais	Periodicidade
RAIS (Relação Anual de Informações Sociais)	- Todas as entidades, imunes ou isentas com ou sem funcionários.	Anual
GFIP (Guia De Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social)	- Todas as entidades, imunes ou isentas com ou sem funcionários.	Mensal

Fonte: Alves (2005)

Como forma de reconhecimento da importância do trabalho prestado pelas entidades civis de assistência social, o Governo lhes concede os títulos acima discriminados, seguindo os requisitos legais, assim proporcionando benefícios como a imunidade e a isenção de tributos e a possibilidade do recebimento de recursos públicos, por meio de convênios, contratos, subvenções sociais, auxílios, doações e termos de parceria.

2.6 A TRIBUTAÇÃO DO TERCEIRO SETOR

As entidades do Terceiro Setor podem receber imunidade tributária. A imunidade tributária é uma limitação constitucional ao poder de tributar, vez que está contida de forma expressa pela Constituição Federal. Logo, tal observância, significa dizer que a pessoa ou o bem descrito pela Magna Carta não podem sofrer tributação, pois, ressalta-se novamente que, as imunidades, resguardam o equilíbrio federativo, a liberdade política, religiosa, associativa, intelectual, da expressão, da cultura e do desenvolvimento econômico.

O disposto no artigo 150, VI, "c" da Constituição Federal remete aos requisitos previstos em lei, para que as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos façam jus à imunidade tributária.

No que se refere à configuração da imunidade, o art. 14 do Código

Tributário Nacional, constitui-se em lei complementar. Esses requisitos configuradores da imunidade e constantes do art. 14 do Código Tributário Nacional são:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;

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

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

Gozam da imunidade dos impostos sobre o patrimônio, à renda e os serviços, desde que relacionados com as finalidades essenciais das entidades sem fins lucrativos, uma vez que a Constituição Federal de 1988 proíbe a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituírem impostos sobre: (art. 150, VI).

- templos de qualquer culto;
- partidos políticos, inclusive suas fundações;
- sindicato dos trabalhadores;
- instituição de educação;
- instituição de assistência social.

É bom frisar que a imunidade alcança somente o patrimônio, a renda e os serviços, desde que relacionados com as finalidades essenciais das entidades acima referidas. (Constituição Federal/1988, art. 150, § 4^o).

De fato, a imunidade constitucional busca resguardar as atividades de interesse público e por essa motivação pretende não onerar atividades que gerem benefícios diretos a sociedade, sendo que muitas atividades restam por atender direitos fundamentais que seriam de obrigação primordial do Estado atender, o que reforça mais ainda a aplicabilidade da imunidade ao terceiro setor.

A Constituição Federal de 1988, por meio de seu artigo 195, § 7º. Atribuiu incompetência a pessoas políticas para a instituição de contribuição para a seguridade social incidente sobre as entidades beneficentes de assistência social.

Embora a norma faça menção à isenção, há uma imprecisão técnica, pois, tratando-se de desoneração concedida pelo Texto Constitucional, configura-se imunidade abrangendo contribuições, condicionada ao atendimento dos requisitos estabelecidos em lei.

MÂNICA (2005 p.285), entende que “a questão não dá margem a grandes discussões. O § 7º do artigo 195 da CF/88, contém enunciado normativo que delimita expressamente a competência tributária outorgada à União, para que crie normas de incidência de contribuições para a seguridade social, a partir da qualificação expressa de determinada pessoa: *as entidades beneficentes de assistência social*”.

2.7 SISTEMA CONTÁBIL DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS

Uma das dúvidas mais freqüentes dos dirigentes de entidades sem fins lucrativos é quanto à legislação aplicável à contabilidade das instituições que administram. Neste trabalho é citado o aspecto fundamental de aplicação das práticas das normas com base na legislação pertinente.

O principal diploma legal brasileiro sobre regulamentação contábil é a Lei nº. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e suas atualizações que é aplicável às sociedades anônimas.

No entanto, a Lei nº. 9.790, de 23.3.99, e sua regulamentação inserem-se, como a legislação que deve servir de parâmetro e de referência para a contabilidade das entidades sem fins lucrativos, uma vez que as demonstrações que a Lei nº. 9.790/99 exige as entidades têm suas estruturas estabelecidas na Lei das Sociedades Anônimas.

Para as organizações do Terceiro Setor, o CFC, ao editar a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica n º 10 (NBC T – 10), dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas, das vinte que as compões, dedicou cinco

itens. Este descrevem os critérios e procedimento específicos de avaliação, registro dos componentes e variações patrimoniais e da estruturação das demonstrações contábeis. Além disso, apresenta as informações mínimas a serem divulgadas em nota explicativa, como forma de orientar o atendimento às exigências legais sobre procedimentos contábeis a serem cumpridos pelas pessoas jurídicas de direito privado sem finalidade de lucros.

O regulamento (Decreto nº. 3.100/99, art. 11, §2º, IV, V e VI) acrescentou aos demonstrativos a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e as Notas Explicativas. Todas essas demonstrações exigidas por lei e pelo regulamento são tipicamente de contabilidade comercial e possuem estrutura definida na Lei nº. 6.404/76 e na NBC T 3 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), sendo que a Resolução/CFC nº. 837/99 estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, do registro contábil e das estruturas das Demonstrações Contábeis das fundações.

Além da estrutura das empresas privadas, as entidades sem fins lucrativos também precisam atender determinadas sistemáticas aplicáveis ao poder público, atendendo a determinações da Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964, sob argumento de que, por serem entidades de interesse social, prestam serviço público, tornando-se coisa pública, portanto, devem ter tratamento contábil de ente público.

2.7.1 CONTAS: ORIGEM, FUNÇÃO, IMPORTÂNCIA E CLASSIFICAÇÃO.

A conta é a apresentação gráfica dos débitos e créditos dos fatos administrativos. Sua função é permitir que todos esses fatos sejam registrados, por meio de uma distribuição de elementos patrimoniais em débitos e créditos.

De acordo com Paes (1999, p. 288), a Lei nº. 6.404/76, em seus art. 178 e 182, estabelece a classificação das contas do Balanço Patrimonial, que serão dispostas no Ativo, em ordem decrescente do grau de liquidez e, no Passivo, pela ordem decrescente do grau de exigibilidade.

Por meio da Resolução nº. 837/99, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou a NBC T 10, que estabelece os aspectos contábeis específicos da contabilidade aplicável às fundações. Essa resolução, não tem força de lei, por isso não obriga as fundações (pessoas jurídicas de direito privado) ao seu fiel cumprimento. Contudo, há a obrigatoriedade quanto a sua observação, por se tratar de normas e procedimentos técnicos que foram estabelecidos em vista da inexistência da legislação.

A seguir serão demonstrados os procedimentos de escrituração das práticas contábeis praticadas pelas Entidades do Terceiro Setor no Brasil.

Em alguns aspectos, os procedimentos, diferem dos utilizados para as demais entidades jurídicas, conforme disciplinado pelas Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC T 10.4 – Fundações e NBC T 10.19 – Entidades sem finalidades de lucros), elaboradas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

As citadas NBCs reconhecem que essas entidades são diferentes das demais e recomendam a adoção de terminologias específicas para as contas de Lucros, Capital e para a denominação da Demonstração do Resultado, com a finalidade de adequação dessas terminologias ao contexto das referidas entidades.

Abaixo seguem comentários dos grupos e subgrupos de contas em relação à Contabilidade do Terceiro Setor. As normas citadas apresentam o detalhamento das contas para este segmento, podendo ser analisadas no Anexo.

2.7.1.1 Ativo Circulante e Realizável a Longo Prazo

As contas do Ativo Circulante e Realizável a Longo Prazo tem o mesmo tratamento contábil que recebem nas sociedades comerciais. A movimentação bancária deve ser objeto de contabilização apurada, para que não haja diferenças entre o registro contábil e a realidade espelhada nos extratos bancários.

Quanto ao caixa, se necessário, a entidade pode constituir um fundo fixo para pagamento de pequenas despesas.

2.7.1.2 Ativo Permanente

Normalmente as entidades recebem ou adquirem recursos móveis ou imóveis, que se destinam exclusivamente ao desempenho operacional das atividades, esses bens devem ser contabilizados no grupo Ativo Não Circulante, e a contabilização deve ser feita pelo custo de aquisição, consoante os princípios fundamentais de contabilidade.

Quanto à entidade recebe bens por meio de doação, onde normalmente não há um custo efetivo desse bem, portanto, a entidade deve contabilizar o custo pelo valor que foi despendido pelo doador, ou imputar-se ao bem um valor que, teoricamente, foi pago pelo mesmo.

Ao longo do tempo, deve ser realizada a reavaliação desse ativo, que tem por objetivo corrigir as distorções provocadas pela inflação ou por oscilações significativas do mercado.

2.7.1.3 Passivo Exigível a Longo Prazo

A contabilização das obrigações deve ser feita nos mesmos moldes das sociedades comerciais. A principal adaptação, decorrente justamente da forma da ação das entidades de interesse social, ocorre quando é firmado convênio com terceiros.

Por meio de convênios a entidade recebe recursos financeiros, que são aplicados em suas atividades finalísticas, com a obrigação de ao final, prestar contas mediante comprovação dos custos incorridos. Ao mesmo tempo em que há o ingresso de recursos (acréscimo do Ativo), há em contrapartida, a obrigação em relação aquela verba (aumento do Passivo), que não é em momento algum, propriedade da entidade, mas está ao seus cuidados, que será sujeito de prestação de contas junto ao órgão repassador.

2.7.1.4 Patrimônio Líquido

As entidades sem fins lucrativos devem ter em seus demonstrativos a conta Déficit ou Superávit e não Lucros ou Prejuízos Acumulados, pois o objetivo da própria entidade já demonstra que ela não pode ter lucros, conforme art. 10 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, deverá ser aplicado integralmente na manutenção e no desenvolvimento dos objetivos sociais da entidade.

De acordo com Martins (1990, p.136) "[...] pela sua própria natureza, não se utilizam as expressões "lucro" ou "prejuízo" nessas instituições, sendo substituídas por "superávit" e "déficit". Da mesma forma, é a conta de Capital pela conta de Patrimônio Social.

Conforme NBC T 10.4.4.2 – A conta Capital, deve ser substituída pela conta Patrimônio Social e a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados, pela conta Superávits ou Déficits Acumulados.

2.7.2 DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS A SEREM ADOTADAS PELAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR

As demonstrações contábeis exigidas pelas normas emanadas pelo CFC para entidades do Terceiro Setor são: o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Social e a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos. Sendo estas elaboradas de acordo com a NBC T 3, que estabelece o conceito, conteúdo, estrutura e a nomenclatura das demonstrações contábeis.

2.7.2.1 Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial, segundo Campiglia (1997, p. 35), é um "instrumento elaborado para evidenciar a situação financeira da instituição, empresa ou entidade, em determinada data, com seus elementos monetariamente expressos e tecnicamente intitulados e classificados".

Os elementos que compõem essa demonstração são o Ativo, o Passivo e o Patrimônio Líquido. Conforme Campiglia (1997, p. 37), “a natureza diversa dos elementos indica funções que transcendem o falso suposto de que o balanço nada mais é do que o simples resumo geral dos saldos das contas escrituradas nos registros analíticos de contabilidade da instituição”.

O Balanço é a demonstração que encerra a seqüência dos procedimentos contábeis de um determinado exercício. Sendo assim, é a peça da qual os usuários extraem informações sobre a situação patrimonial e financeira da entidade em um determinado momento.

O Balanço evidencia os recursos que a entidade possui: os de natureza circulante, os de natureza não circulante, aqueles que estão realmente disponíveis para a entidade e aqueles sobre os quais ela possui direitos. Entre esses direitos devem ser incluídos os realmente de fato, e não os valores que poderão vir por liberdade eventuais. Por outro lado, evidencia o nível de endividamento da entidade, tanto a curto como longo prazo, além de apresentar o nível de comprometimento do patrimônio, mostrando a parcela do patrimônio que está comprometida com terceiros e o quanto pertence à própria entidade.

2.7.2.2 Demonstração De Superávit ou Déficit do Exercício

Segundo a NBC T 3, item 3.3.1.1., “é a demonstração contábil destinada a evidenciar a composição do resultado formado num determinado período de operações da entidade”.

Assim, têm-se que a Demonstração de Resultado comunica qual o resultado – receitas menos custos e despesas – que uma organização obteve durante determinado período refletindo o empenho dos gestores na utilização dos recursos que lhes foram confiados.

A Norma do CFC, que trata das demonstrações contábeis para organizações do Terceiro Setor, determina a alteração da nomenclatura da linha final do resultado, que a NBC T 3 chama de resultado líquido do período, e a Lei nº. 6.404/76, em seu art. 187, VII, chama de lucro ou prejuízo do exercício, para

superávit ou déficit do período.

Essas duas expressões revestem-se de importância tendo em vista que o que se tem, na realidade, é um resultado positivo ou negativo, que o senso comum determina de lucro ou prejuízo pelo confronto de receitas com despesas de determinado empreendimento, enquanto superávit ou déficit está ligado à orçamentação de recursos para esse ou aquele empreendimento.

2.7.2.3 Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

Com a Lei nº. 6.404/76, foi criada a Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos – DOAR, que tem como objetivo principal demonstrar a variação do Capital Circulante Líquido (Ativo Circulante menos Passivo Circulante) durante o exercício, assim como a origem dessas variações.

Para Martins (1998, p. 48), “a Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos – DOAR é difícil entendimento para as pessoas não bastante afeitas à técnica contábil ou à administração financeira e tem-se tido, no mundo inteiro, 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.”

A legislação societária brasileira exige a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos para todas as Sociedades Anônimas abertas e Sociedades Anônimas de capital fechado com Patrimônio Líquido superior a R\$600.000,00 (Seiscentos mil reais).

A Portaria nº. 55-PGJ, de 26 de fevereiro de 1996, comentada em tópico específico, exige a apresentação dessa demonstração para as entidades em razão da relevância das informações que dela podemos extrair. E é por meio da DOAR que são analisados aspectos importantes, como a correta aplicação de recursos em itens não circulantes.

2.7.2.4 Notas Explicativas

As Notas Explicativas surgiram a partir da necessidade de evidenciar cada vez maior, relativamente às demonstrações financeiras, de forma a atender às necessidades igualmente crescentes e que tenham importância para os diversos usuários das demonstrações contábeis.

Como completo às demonstrações financeiras, a resolução estabelece que as notas explicativas devem incluir informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física e social.

De acordo com o §4º, art. 176 da Lei nº. 6.404/76, as Notas explicativas podem constituir-se de notas descritivas, quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessárias para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício. No §5º do mesmo artigo são relacionadas, de forma exemplificativa, algumas situações em que as notas devem ser incluídas nas demonstrações financeiras:

- a) os principais critérios dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo;
- b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes;
- c) aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações;
- d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes;
- e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
- f) (...)
- h) os ajustes de exercícios anteriores;
- i) os eventos subsequentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevantes sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia.

Mais específicas para as entidades sem fins lucrativos seriam as: 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.

No capítulo seguinte será demonstrado o estudo de caso dentro de uma Entidade Sem Fins Lucrativos, que terá como objetivo demonstrar o mais claro possível como funciona pelo menos parte da teoria aqui demonstrada na prática.

3. ESTUDO DE CASO: INSTITUIÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS

Com o objetivo de demonstrar a importância de se ter uma evidenciação contábil no âmbito das Entidades do Terceiro Setor, foi realizada uma pesquisa em uma Entidade Sem Fins Lucrativos, onde buscou a identificação da evidenciação contábil.

3.1 APRESENTAÇÃO DA ENTIDADE

A Entidade foi criada a partir da necessidade da existência de uma entidade formalmente constituída para gerenciar e executar as ações deliberadas nas reuniões plenárias dos Fóruns realizados no Paraná. A Entidade, pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, com autonomia administrativa, financeira e patrimonial, que por questões de proteção a imagem seu nome não será apresentado.

A Entidade atende pessoas em estado de risco social e pessoal, especialmente as que vivem (e sobrevivem) da coleta de lixo, residindo em áreas de ocupação e em periferias, tendo como principal fonte de renda a venda do material reciclável coletado nas ruas. Atualmente são acompanhados cerca de 30 (trinta) arranjos coletivos de catadores localizadas em Curitiba, Região Metropolitana e Litoral, além de 29 municípios da Bacia do Paraná III, por meio de um escritório administrativo em Foz do Iguaçu, envolvendo ao todo, direta e indiretamente, aproximadamente 2.000 (duas mil) famílias, e com cerca de 6.000 (seis mil) crianças e adolescentes.

A Entidade existe há mais de 3 (três) anos desenvolvendo diversos projetos e discussões direcionadas para a inclusão social, geração de renda, desenvolvimento da Sócio Economia Popular Solidária, erradicação o trabalho infantil e Conservação do Meio Ambiente. Assim como, também desenvolve projetos e discussões para a participação ativa nas frentes que buscam inserir os catadores de materiais recicláveis de maneira mais justa em toda cadeia gerada.

E ainda, por meio de diversas parcerias, entre elas o Ministério Público do

Trabalho, apresenta propostas ao Poder Público para efetiva participação dos catadores nos planos de gestão de resíduos sólidos municipais, promovendo assim o reconhecimento desta esfera e também de toda sociedade.

3.2 OS MECANISMOS DE CAPTAÇÃO DE RECURSOS

As formas de captação de recursos para custeio da Entidade são decorrentes de doações de pessoas físicas e jurídicas e de bazares. Além disso, a entidade apresenta projetos específicos para determinados Órgãos Governamentais e Não-Governamentais, considerados parceiros. Quando aprovados esses projetos, o custeamento pelo parceiro ocorre até sua finalização, independente do período de funcionamento.

3.3 COMO É REALIZADO O PROJETO

A Entidade possui cadastro no Sistema Informatizado do Governo Federal (Siconv) no qual são registrados todos os atos relativos ao processo de operacionalização das transferências de recursos por meio de convênios, desde a sua proposição e análise, passando pela celebração, liberação de recursos e acompanhamento da execução, até a prestação de contas.

É por meio do Siconv que o Governo disponibiliza o Orçamento da União. Assim quando a Entidade apresenta interesse em celebrar convênio a mesma deve apresentar proposta de trabalho no Siconv, em conformidade com o programa e com as diretrizes disponíveis no sistema. Uma vez aceita, a proposta passa a denominar-se Plano de Trabalho, que é o documento por meio do qual o gestor define como o objeto do convênio ou contrato de repasse deve ser realizado.

3.4 DEFINIÇÃO DAS CONTAS CONTÁBEIS

Para definição das contas contábeis, a Entidade adota a seqüência do

Plano de Contas regulamentado pela Lei nº 6.404/76 e, em conformidade com a NBC T 10.4 e 10.9, que são dispostas, no Ativo, em ordem decrescente do grau de liquidez e, no Passivo, pela ordem decrescente do grau de exigibilidade.

E por meio do modelo instituído pelo Manual de Prestação de Contas elaborado pelo Conselho Federal de Contabilidade, foram incluídas as contas de Recursos de Projetos, no Passivo, antes do grupo Exigível a Longo Prazo, fazendo com que os recursos, recebidos e gastos, destinados a projetos não alterem a Demonstração do Resultado de Déficit ou Superávit do Exercício da Entidade.

3.5 LOCAÇÃO DOS RECURSOS E SUAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Cada projeto tem um objetivo definido e um período pré-estabelecido para cumprir, portanto para ter uma visão melhor de cada um, é utilizada uma técnica bastante parecida com o sistema matriz/filial. Nessa técnica, as despesas e receitas da entidade são contabilizadas na “matriz” e para cada projeto abre uma “filial” fictícia. Cada projeto, representado uma “filial”, e dessa forma os recursos destinados são escriturados dentro de cada uma delas.

Assim, a medida que a entidade necessitar de um Balancete, uma relatório Razão, Diário apenas com dados da Instituição sem incluir os projetos, ela consegue, e visualiza com clareza obtendo somente dados da Entidade. E da mesma forma se trabalha com os projetos, cada um tem o seu balancete, o seu relatório, a sua contabilidade, e assim, fica mais transparente a utilização de cada recurso destinado ao projeto.

No final de cada período é emitido o Balanço da Instituição e de cada projeto, por último sendo o Balanço Consolidado, e seguindo a obrigatoriedade é emitido a Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício, a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos e por último as Notas Explicativas em conformidade com a Legislação Comercial.

3.6 PRESTAÇÃO DE CONTAS

Cada recurso recebido de forma restrita segue de início por meio de uma planilha orçamentária. A Instituição, como comentado no item anterior, gerencia os gastos dos mesmos por meio da escrituração contábil dentro da filial criada para ele, tendo controle diário dos gastos, por meio de balancetes e relatórios auxiliares (Diário e Razão). Quando se inicia o processo de prestação de contas, seja ao Tribunal de Contas da União, quando os recursos foram repassados pela União mediante convênios, ao Tribunal de Contas dos Estados, convênio com recursos do Estado, ou para o Ministério Público, a Entidade já tem todo o controle dos recursos gastos pelo projeto.

As prestações de contas de recursos estatais devem ser feita diretamente ao órgão parceiro, por meio de relatório da execução do objeto do Termo de Parceria, que deve conter a comparação entre as metas e os respectivos resultados; além disso, também deve haver o demonstrativo da receita e da despesa realizadas; extrato da execução física e financeira publicado conforme a Lei 9.790/99.

3.7 TRIBUTAÇÃO

Por se trata de uma Entidade com a finalidade de assistência social, faz jus a imunidade tributária conforme disposto no artigo 150, VI, "c" da Constituição Federal. Não havendo necessidade de efetuar o pagamento dos impostos sobre renda, contribuição social, pis e cofins.

Contudo, ressalta-se que mesmo apresentando imunidade tributária a Entidade necessita apresentar a declarações acessórias que são: Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON) a Receita Federal do Brasil e Relação Anual de Informações Sociais (RAIS) ao Ministério do Trabalho.

Diante do estudo exposto, entende-se que, a legislação ainda é precária em relação aos critérios adotados para a contabilização das entidades sem fins lucrativos mas que nem por isso a Entidade não pode se utilizar da contabilidade para manter controles e prestar contas de forma transparente, séria, para a sociedade, para os repassadores de recursos, atuando no desenvolvimento Instituição e principalmente na sociedade.

4 CONCLUSÃO

O tema discutido nesta pesquisa talvez ainda não tenha sido completamente esclarecido aqui, não por buscas incansáveis em livros, leis, artigos, normas, mas porque, apesar de o Terceiro Setor no Brasil já ter uma história, ainda não se tem uma lei específica para contabilização das Entidades do Terceiro Setor, portanto, se utiliza de leis destinadas as empresas privadas ou órgãos públicos.

Mas então, como fica a transparência das origens e destinos das doações realizadas para as Instituições do Terceiro Setor, se utilizando de leis que não foram criadas diretamente para elas, que não é nem uma empresa privada e nem um órgão público, como ficam as suas obrigações contábeis? Quais são suas peculiaridades?

A princípio se desenvolve um trabalho em conjunto com duas Leis, a Lei 6.404/76, Lei das Sociedade Anônimas destinadas as empresas privadas, e a Lei 4.320/1964, Lei das Finanças Públicas. Nas instituições do terceiro setor se trabalha com as duas, até que seja criada uma lei específica para contabilidade do terceiro setor.

A princípio se demonstra a escrituração contábil de bens monetários/patrimoniais da Instituição por meio da Lei das Sociedades Anônimas, assim como em empresas privadas, e quando se recebe recursos do governo ou mesmo de empresas privadas que destinados a projetos, deve se utilizar da lei dos órgãos públicos, pois os bens monetários ou bens patrimoniais são considerados de terceiros.

Para contabilização destes se utiliza as contas de compensação, para que os recursos repassados por meio de Projetos não afetem o patrimônio da Instituição, pois não fazem parte dela, são bens restritos (só podem ser gastos conforme consta em projeto) que ao final devem passar por uma prestação de contas e se não aceita pelo órgão repassador o recurso deve ser devolvido.

Neste sentido, apesar da lei não específica para as Entidades do Terceiro Setor, a Contabilidade impõe-se como uma ferramenta indispensável no processo

de transparência das ações realizadas pelas organizações do Terceiro Setor, por ser definida como o método de identificar, mensurar e comunicar informações com a finalidade de proporcionar julgamentos e decisões adequadas dos usuários internos e externos.

Além das exigências da legalidade contábil, se encontra ainda as obrigações acessórias, como Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), entregue a Receita Federal do Brasil, onde a Entidade deve informar as suas receitas e despesas do ano.

E por estarem sempre no foco da fiscalização, seja pelos órgãos repassadores de recursos, seja pela sociedade, que sabe que é aonde ela pode buscar auxílio e aonde o governo não consegue chegar, essas instituições devem estar bem geridas, com profissionais competentes, sempre atualizados, qualificados, para que o auxílio social esteja sempre disponível para as pessoas mais carentes, que o governo possa dividir com essas instituições o dever de desenvolver cada vez mais projetos para o desenvolvimento do ser humano dentro da sociedade.

5 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVES, Cássia Vanessa Olak. **Organizações da sociedade civil de interesse público e termos de parceria: um estudo sobre o processo de avaliação de resultados dos projetos sociais desenvolvidos com recursos governamentais no Brasil**. Dissertação de mestrado da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, USP São Paulo, 2005.

ARAÚJO, Osório Cavalcante, **Contabilidade para Organizações do Terceiro Setor**, 2005, Editora Atlas, São Paulo.

BRASIL, Conselho Federal de Contabilidade. **Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.19. Entidade sem finalidade de lucro**. Disponível em <www.cfc.org.br>. Acesso em 15 de julho de 2009.

CARVALHO, Fernando. **Práticas de Planejamento Estratégico e sua aplicação em organizações do Terceiro Setor**. 2004. 207 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Departamento de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

Conselho Federal de Contabilidade, CFC. **Manual de procedimentos contábeis para Fundações de interesse social**. Brasília: CFC, 2003.

DELGADO, José Augusto. **Reflexões sobre o sistema tributário aplicado ao terceiro setor**. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 3, n. 17, p. 9-38, set/out. 2005.

DRUCKER, Peter Ferdinand. **Administração de organizações sem fins lucrativos: princípios e práticas**. 5. ed. São Paulo: Pioneira, 1997.

FERNANDES, Rubem César. **Privado porém público: o Terceiro Setor na**

America Latina. Rio de Janeiro, Relume-Dumara, 1994.

FIPECAFI, Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável também às demais sociedades.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

FERRAREZI, Elisabete. **Oscip: Saiba o que são organizações da sociedade civil de interesse público.** Brasília: Agência de Educação para o Desenvolvimento, 2002.

6 ANEXOS

ANEXO 1

NBC T -10 - ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS EM ENTIDADES DIVERSAS

NBC T - 10.19 - ENTIDADES SEM FINALIDADE DE LUCROS

10.19.1 - DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

10.19.1.1 - Esta norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registros dos componentes e variações patrimoniais e de estruturação das demonstrações contábeis, e as informações mínimas a serem divulgadas em nota explicativa das entidades sem finalidades de lucros.

10.19.1.2 - Destina-se, também, a orientar o atendimento às exigências legais sobre procedimentos contábeis a serem cumpridos pelas pessoas jurídicas de direito privado sem finalidade de lucros, especialmente entidades beneficentes de assistência social (Lei Orgânica da Seguridade Social), para emissão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, da competência do Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS).

10.19.1.3 - As entidades sem finalidade de lucro 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.

10.19.1.4 - As entidades sem finalidade de lucros exercem atividades assistenciais, de saúde, educacionais, técnico-científicas, esportivas, religiosas, políticas, culturais, beneficentes, sociais, de conselhos de classe e outras, administrando pessoas, coisas, e interesses coexistentes e coordenados em torno de um patrimônio com finalidade comum ou comunitária.

10.19.1.5 - Essas entidades são constituídas sob a forma de fundações públicas ou privadas, ou sociedades civis, nas categorias de entidades sindicais, culturais, associações de classe, partidos políticos, ordem dos advogados, conselhos federais, regionais e seccionais de profissões liberais, clubes esportivos não-comerciais e outras entidades enquadradas no conceito do item 10.19.1.4.

10.19.1.6 - Aplicam-se às entidades sem finalidade de lucros os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

10.19.1.7 - Por se tratar de entidades sujeitas aos mesmos procedimentos contábeis, devem ser aplicadas, no que couber, as diretrizes da NBC T 10.4 - Fundações e NBC T 10.18 - Entidades Sindicais e Associações de Classe.

10.19.2 - DO REGISTRO CONTÁBIL

10.19.2.1 - As receitas e despesas devem ser reconhecidas, mensalmente, respeitando os Princípios Fundamentais de Contabilidade, em especial os Princípios da Oportunidade e da

Competência.

10.19.2.2 - As entidades sem finalidade de lucros devem constituir provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas, com base em estimativas de seus prováveis valores de realização, e baixar os valores prescritos, incobráveis e anistiados.

10.19.2.3 - As doações, subvenções e contribuições para custeio são contabilizadas em contas de receita. As doações, subvenções e contribuições patrimoniais, inclusive as arrecadadas na constituição da entidade, são contabilizadas no patrimônio social.

10.19.2.4 - As receitas de doações, subvenções e contribuições para custeio ou investimento devem ser registradas mediante documento hábil.

10.19.2.5 - Os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas e despesas, superávit ou déficit, de forma segregada, quando identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social, técnico-científica e outras, bem como, comercial, industrial ou de prestação de serviços.

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.

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 assembléia dos associados e após a sua aprovação, deve ser transferido para a conta Patrimônio Social.

10.19.3 - DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

10.19.3.1 - As demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas entidades sem finalidade de lucros são as determinadas pela NBC T 3 - Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis, e a sua divulgação pela NBC T 6 - Da Divulgação das Demonstrações Contábeis.

10.19.3.2 - Na aplicação das normas contábeis, em especial a NBC T 3, a conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido, e a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados por Superávit ou Déficit do Exercício.

10.19.3.3 - As demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações:

- a) o resumo das principais práticas contábeis;
- b) os critérios de apuração das receitas e das despesas, especialmente com gratuidades, doações, subvenções, contribuições e aplicações de recursos;
- c) as contribuições previdenciárias relacionadas com a atividade assistencial devem ser demonstradas como se a entidade não gozasse de isenção, conforme normas do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS);
- d) as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções;
- e) os fundos de aplicação restrita e responsabilidades decorrentes desses fundos;
- f) evidenciação dos recursos sujeitos a restrições ou vinculações por parte do doador;

- g) eventos subseqüentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade;
- h) as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
- i) informações sobre os tipos de seguro contratados;
- j) as entidades educacionais, além das notas explicativas, devem evidenciar a adequação das receitas com as despesas de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela Lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação;
- k) as entidades beneficiadas com isenção de tributos e contribuições devem evidenciar suas receitas com e sem gratuidade de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados.

ANEXO 2

Presidência da República
Casa Civil
Subchefia para Assuntos Jurídicos

LEI N^o 9.790, DE 23 DE MARÇO DE 1999.

Regulamento

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.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

CAPÍTULO I
DA QUALIFICAÇÃO COMO ORGANIZAÇÃO DA SOCIEDADE CIVIL
DE INTERESSE PÚBLICO

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

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

§ 2^o A outorga da qualificação prevista neste artigo é ato vinculado ao cumprimento dos requisitos instituídos por esta Lei.

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

- I - as sociedades comerciais;
- II - os sindicatos, as associações de classe ou de representação de categoria profissional;
- III - as instituições religiosas ou voltadas para a disseminação de credos, cultos, práticas e visões devocionais e confessionais;
- IV - as organizações partidárias e assemelhadas, inclusive suas fundações;
- V - as entidades de benefício mútuo destinadas a proporcionar bens ou serviços a um círculo restrito de associados ou sócios;
- VI - as entidades e empresas que comercializam planos de saúde e assemelhados;
- VII - as instituições hospitalares privadas não gratuitas e suas mantenedoras;
- VIII - as escolas privadas dedicadas ao ensino formal não gratuito e suas mantenedoras;
- IX - as organizações sociais;
- X - as cooperativas;

XI - as fundações públicas;

XII - as fundações, sociedades civis ou associações de direito privado criadas por órgão público ou por fundações públicas;

XIII - as organizações creditícias que tenham quaisquer tipo de vinculação com o sistema financeiro nacional a que se refere o art. 192 da Constituição Federal.

Art. 3^o A qualificação instituída por esta Lei, observado em qualquer caso, o princípio da universalização dos serviços, no respectivo âmbito de atuação das Organizações, somente será conferida às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, cujos objetivos sociais tenham pelo menos uma das seguintes finalidades:

I - promoção da assistência social;

II - promoção da cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico;

III - promoção gratuita da educação, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta Lei;

IV - promoção gratuita da saúde, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta Lei;

V - promoção da segurança alimentar e nutricional;

VI - defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável;

VII - promoção do voluntariado;

VIII - promoção do desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza;

IX - experimentação, não lucrativa, de novos modelos sócio-produtivos e de sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito;

X - promoção de direitos estabelecidos, construção de novos direitos e assessoria jurídica gratuita de interesse suplementar;

XI - promoção da ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos, da democracia e de outros valores universais;

XII - estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos que digam respeito às atividades mencionadas neste artigo.

Parágrafo único. Para os fins deste artigo, a dedicação às atividades nele previstas configura-se mediante a execução direta de projetos, programas, planos de ações correlatas, por meio da doação de recursos físicos, humanos e financeiros, ou ainda pela prestação de serviços intermediários de apoio a outras organizações sem fins lucrativos e a órgãos do setor público que atuem em áreas afins.

Art. 4^o Atendido o disposto no art. 3^o, exige-se ainda, para qualificarem-se como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, que as pessoas jurídicas interessadas sejam regidas por estatutos cujas normas expressamente disponham sobre:

I - a observância dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade e da eficiência;

II - a adoção de práticas de gestão administrativa, necessárias e suficientes a coibir a obtenção, de forma individual ou coletiva, de benefícios ou vantagens pessoais, em decorrência da participação no respectivo processo decisório;

III - a constituição de conselho fiscal ou órgão equivalente, dotado de competência para opinar sobre os relatórios de desempenho financeiro e contábil, e sobre as operações patrimoniais realizadas, emitindo pareceres para os organismos superiores da entidade;

IV - a previsão de que, em caso de dissolução da entidade, o respectivo patrimônio líquido será transferido a outra pessoa jurídica qualificada nos termos desta Lei, preferencialmente que tenha o mesmo objeto social da extinta;

V - a previsão de que, na hipótese de a pessoa jurídica perder a qualificação instituída por esta Lei, o respectivo acervo patrimonial disponível, adquirido com recursos públicos durante o período em que perdurou aquela qualificação, será transferido a outra pessoa jurídica qualificada nos termos desta Lei, preferencialmente que tenha o mesmo objeto social;

VI - a possibilidade de se instituir remuneração para os dirigentes da entidade que atuem efetivamente na gestão executiva e para aqueles que a ela prestam serviços específicos, respeitados, em ambos os casos, os valores praticados pelo mercado, na região correspondente a sua área de atuação;

VII - as normas de prestação de contas a serem observadas pela entidade, que determinarão, no mínimo:

a) a observância dos princípios fundamentais de contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade;

b) que se dê publicidade por qualquer meio eficaz, no encerramento do exercício fiscal, ao relatório de atividades e das demonstrações financeiras da entidade, incluindo-se as certidões negativas de débitos junto ao INSS e ao FGTS, colocando-os à disposição para exame de qualquer cidadão;

c) a realização de auditoria, inclusive por auditores externos independentes se for o caso, da aplicação dos eventuais recursos objeto do termo de parceria conforme previsto em regulamento;

d) a prestação de contas de todos os recursos e bens de origem pública recebidos pelas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público será feita conforme determina o parágrafo único do art. 70 da Constituição Federal.

Parágrafo único. É permitida a participação de servidores públicos na composição de conselho de Organização da Sociedade Civil de Interesse Público, vedada a percepção de remuneração ou subsídio, a qualquer título. (Incluído pela Lei nº 10.539, de 2002)

Art. 5^o Cumpridos os requisitos dos arts. 3^o e 4^o desta Lei, a pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos, interessada em obter a qualificação instituída por esta Lei, deverá formular requerimento escrito ao Ministério da Justiça, instruído com cópias autenticadas dos seguintes documentos:

I - estatuto registrado em cartório;

II - ata de eleição de sua atual diretoria;

III - balanço patrimonial e demonstração do resultado do exercício;

IV - declaração de isenção do imposto de renda;

V - inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes.

Art. 6^o Recebido o requerimento previsto no artigo anterior, o Ministério da Justiça decidirá, no prazo de trinta dias, deferindo ou não o pedido.

§ 1^o No caso de deferimento, o Ministério da Justiça emitirá, no prazo de quinze dias da decisão, certificado de qualificação da requerente como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público.

§ 2º Indeferido o pedido, o Ministério da Justiça, no prazo do § 1º, dará ciência da decisão, mediante publicação no Diário Oficial.

§ 3º O pedido de qualificação somente será indeferido quando:

- I - a requerente enquadrar-se nas hipóteses previstas no art. 2º desta Lei;
- II - a requerente não atender aos requisitos descritos nos arts. 3º e 4º desta Lei;
- III - a documentação apresentada estiver incompleta.

Art. 7º Perde-se a qualificação de Organização da Sociedade Civil de Interesse Público, a pedido ou mediante decisão proferida em processo administrativo ou judicial, de iniciativa popular ou do Ministério Público, no qual serão assegurados, ampla defesa e o devido contraditório.

Art. 8º Vedado o anonimato, e desde que amparado por fundadas evidências de erro ou fraude, qualquer cidadão, respeitadas as prerrogativas do Ministério Público, é parte legítima para requerer, judicial ou administrativamente, a perda da qualificação instituída por esta Lei.

CAPÍTULO II

DO TERMO DE PARCERIA

Art. 9º Fica instituído o Termo de Parceria, assim considerado o instrumento passível de ser firmado entre o Poder Público e as entidades qualificadas como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público destinado à formação de vínculo de cooperação entre as partes, para o fomento e a execução das atividades de interesse público previstas no art. 3º desta Lei.

Art. 10. O Termo de Parceria firmado de comum acordo entre o Poder Público e as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público discriminará direitos, responsabilidades e obrigações das partes signatárias.

§ 1º A celebração do Termo de Parceria será precedida de consulta aos Conselhos de Políticas Públicas das áreas correspondentes de atuação existentes, nos respectivos níveis de governo.

§ 2º São cláusulas essenciais do Termo de Parceria:

- I - a do objeto, que conterá a especificação do programa de trabalho proposto pela Organização da Sociedade Civil de Interesse Público;
- II - a de estipulação das metas e dos resultados a serem atingidos e os respectivos prazos de execução ou cronograma;
- III - a de previsão expressa dos critérios objetivos de avaliação de desempenho a serem utilizados, mediante indicadores de resultado;
- IV - a de previsão de receitas e despesas a serem realizadas em seu cumprimento, estipulando item por item as categorias contábeis usadas pela organização e o detalhamento das remunerações e benefícios de pessoal a serem pagos, com recursos oriundos ou vinculados ao Termo de Parceria, a seus diretores, empregados e consultores;
- V - a que estabelece as obrigações da Sociedade Civil de Interesse Público, entre as quais a de apresentar ao Poder Público, ao término de cada exercício, relatório sobre a execução do objeto do Termo de Parceria, contendo comparativo específico das metas propostas com os resultados

alcançados, acompanhado de prestação de contas dos gastos e receitas efetivamente realizados, independente das previsões mencionadas no inciso IV;

VI - a de publicação, na imprensa oficial do Município, do Estado ou da União, conforme o alcance das atividades celebradas entre o órgão parceiro e a Organização da Sociedade Civil de Interesse Público, de extrato do Termo de Parceria e de demonstrativo da sua execução física e financeira, conforme modelo simplificado estabelecido no regulamento desta Lei, contendo os dados principais da documentação obrigatória do inciso V, sob pena de não liberação dos recursos previstos no Termo de Parceria.

Art. 11. A execução do objeto do Termo de Parceria será acompanhada e fiscalizada por órgão do Poder Público da área de atuação correspondente à atividade fomentada, e pelos Conselhos de Políticas Públicas das áreas correspondentes de atuação existentes, em cada nível de governo.

§ 1º Os resultados atingidos com a execução do Termo de Parceria devem ser analisados por comissão de avaliação, composta de comum acordo entre o órgão parceiro e a Organização da Sociedade Civil de Interesse Público.

§ 2º A comissão encaminhará à autoridade competente relatório conclusivo sobre a avaliação procedida.

§ 3º Os Termos de Parceria destinados ao fomento de atividades nas áreas de que trata esta Lei estarão sujeitos aos mecanismos de controle social previstos na legislação.

Art. 12. Os responsáveis pela fiscalização do Termo de Parceria, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade na utilização de recursos ou bens de origem pública pela organização parceira, darão imediata ciência ao Tribunal de Contas respectivo e ao Ministério Público, sob pena de responsabilidade solidária.

Art. 13. Sem prejuízo da medida a que se refere o art. 12 desta Lei, havendo indícios fundados de malversação de bens ou recursos de origem pública, os responsáveis pela fiscalização representarão ao Ministério Público, à Advocacia-Geral da União, para que requeiram ao juízo competente a decretação da indisponibilidade dos bens da entidade e o seqüestro dos bens dos seus dirigentes, bem como de agente público ou terceiro, que possam ter enriquecido ilícitamente ou causado dano ao patrimônio público, além de outras medidas consubstanciadas na Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992, e na Lei Complementar nº 64, de 18 de maio de 1990.

§ 1º O pedido de seqüestro será processado de acordo com o disposto nos arts. 822 e 825 do Código de Processo Civil.

§ 2º Quando for o caso, o pedido incluirá a investigação, o exame e o bloqueio de bens, contas bancárias e aplicações mantidas pelo demandado no País e no exterior, nos termos da lei e dos tratados internacionais.

§ 3º Até o término da ação, o Poder Público permanecerá como depositário e gestor dos bens e valores seqüestrados ou indisponíveis e velará pela continuidade das atividades sociais da organização parceira.

Art. 14. A organização parceira fará publicar, no prazo máximo de trinta dias, contado da assinatura do Termo de Parceria, regulamento próprio contendo os procedimentos que adotará para a contratação de obras e serviços, bem como para compras com emprego de recursos provenientes do Poder Público, observados os princípios estabelecidos no inciso I do art. 4º desta Lei.

Art. 15. Caso a organização adquira bem imóvel com recursos provenientes da celebração do Termo de Parceria, este será gravado com cláusula de inalienabilidade.

CAPÍTULO III

DAS DISPOSIÇÕES FINAIS E TRANSITÓRIAS

Art. 16. É vedada às entidades qualificadas como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público a participação em campanhas de interesse político-partidário ou eleitorais, sob quaisquer meios ou formas.

Art. 17. O Ministério da Justiça permitirá, mediante requerimento dos interessados, livre acesso público a todas as informações pertinentes às Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público.

~~Art. 18. As pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos, qualificadas com base em outros diplomas legais, poderão qualificar-se como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, desde que atendidos os requisitos para tanto exigidos, sendo-lhes assegurada a manutenção simultânea dessas qualificações, até dois anos contados da data de vigência desta Lei.~~

~~§ 1^o Findo o prazo de dois anos, a pessoa jurídica interessada em manter a qualificação prevista nesta Lei deverá por ela optar, fato que implicará a renúncia automática de suas qualificações anteriores.~~

Art. 18. As pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos, qualificadas com base em outros diplomas legais, poderão qualificar-se como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, desde que atendidos aos requisitos para tanto exigidos, sendo-lhes assegurada a manutenção simultânea dessas qualificações, até cinco anos contados da data de vigência desta Lei. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.216-37, de 2001)

§ 1^o Findo o prazo de cinco anos, a pessoa jurídica interessada em manter a qualificação prevista nesta Lei deverá por ela optar, fato que implicará a renúncia automática de suas qualificações anteriores. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.216-37, de 2001)

§ 2^o Caso não seja feita a opção prevista no parágrafo anterior, a pessoa jurídica perderá automaticamente a qualificação obtida nos termos desta Lei.

Art. 19. O Poder Executivo regulamentará esta Lei no prazo de trinta dias.

Art. 20. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 23 de março de 1999; 178^o da Independência e 111^o da República.

FERNANDO HENRIQUE CARDOSO

Renan Calheiros

Pedro Mallan

Ailton Barcelos Fernandes

Paulo Renato Souza

Francisco Dornelles

Waldeck Ornélas

José Serra

Paulo Paiva

Clovis de Barros Carvalho

Este texto não substitui o publicado no D.O.U. de 24.3.1999