

UM ESTUDO SOBRE A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL À CONTABILIDADE DO TERCEIRO SETOR

Enedi do Nascimento¹
Jeferson Lozecky²

RESUMO

Um estudo sobre a legislação aplicável à Contabilidade do Terceiro Setor. Um dos segmentos da economia que tem crescido muito nos últimos anos é o chamado Terceiro Setor. Por esse motivo, constatou-se a importância de se fazer um trabalho voltado a essa área. O objetivo do trabalho é identificar o impacto causado na Contabilidade dessas entidades com a edição da Lei 12.101/2009. Trata-se de uma pesquisa aplicada, classificada como exploratória no que se refere aos objetivos, com abordagem qualitativa do problema. O método utilizado para a sua realização foi a pesquisa bibliográfica. Como resultado alcançado tem-se a comprovação de que todos os itens apresentados pela Lei 12.101/2009, que dizem respeito à Contabilidade das entidades, já eram exigidos em outras legislações. Porém, a partir de 2009, com a edição dessa Lei passou a ser mais explícita a obrigatoriedade do preenchimento de todos os requisitos, sob pena de não concessão do título de Entidade Beneficente de Assistência Social às entidades que não os cumprissem. Então a conclusão é de que a Lei não veio a afetar a contabilização dos atos das entidades, mas sim estabelecer um rigor maior para que elas se enquadrem num modelo de contabilização já existente, para que possa ter direito ao Certificado de Entidade Beneficente Assistência Social, CEBAS.

PALAVRAS CHAVE: Contabilidade; CEBAS; Terceiro Setor.

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, no Brasil, um dos setores que tem se destacado na economia e que vem ganhando força a cada dia que passa é o Terceiro Setor.

Na contramão desse crescimento, as entidades do Terceiro Setor sofrem uma grande falta de confiabilidade por parte de seus doadores, conforme afirmam diversos autores da área da Contabilidade e diversas reportagens. Isso ocorre porque algumas dessas entidades estiveram envolvidas em escândalos acerca de suas receitas, conforme se viu no noticiário brasileiro, com destaque para o segundo semestre de 2011.

Com isso, a Contabilidade pode ser cada vez mais importante para a mudança desse quadro, elaborando demonstrativos mais claros, que expressem a realidade dos atos praticados por essas entidades, tudo o que foi recebido e a forma que o dinheiro foi aplicado. Com esse apoio da Contabilidade, as entidades passariam a ter mais clareza em suas prestações de contas, conseguindo assim adquirir mais confiança e demonstrar que o dinheiro recebido foi aplicado verdadeiramente em benefício da sociedade.

¹ Bacharel em Ciências Contábeis e Especialista em Gestão Pública. UNICENTRO.

² Mestre em Ciências Sociais Aplicadas – Contabilidade, Professor do Departamento de Ciências Contábeis. UNICENTRO.



Apesar do grande crescimento do Terceiro Setor em nosso país, acima mencionado, ainda percebe-se uma falta de padronização na Contabilidade ou a falta de uma lei própria que estabeleça de que forma essas entidades devem proceder com relação à sua contabilização. Até o ano de 2009 utilizava-se a Lei 6.404/76, para definir a forma de contabilização das entidades do Terceiro Setor e para ter uma base de como proceder. Porém, essa Lei é muito específica para as entidades do Segundo Setor, dessa forma ficava meio distorcida sua aplicação ao Terceiro Setor. Nessa linha de pensamento, com a edição da Lei 12.101/09 acenou-se com a idéia de que seria suprida essa lacuna e que, finalmente, se tinha um modelo contábil para o Setor, sem precisar ficar fazendo adaptações no modelo contábil já existente.

Pressentia-se que com a edição da Lei 12.101/2009 e do Decreto 7.237/2010 se passaria a ter uma nova visão de como fazer essa contabilidade. Entretanto, cabe salientar que a Lei refere-se aos requisitos básicos que as entidades devem apresentar para a obtenção do CEBAS (Certificação de Entidades Beneficentes de Assistência Social) e entre esses requisitos encontra-se um modelo de contabilização. Mesmo que algumas entidades já trabalhassem na forma disposta pela lei, o fato é que, com ela passa a ser obrigatório para as todas as entidades que queiram usufruir dos benefícios apresentados às entidades portadoras do certificado.

Mas, não é só para apresentar as mudanças trazidas, ou se houveram mudanças significativas com a nova Lei, que este trabalho se mostrou importante. Também se considera de grande importância para crescimento dessa área tão carente de profissionais. Espera-se ter trazido contribuições para o desenvolvimento intelectual e profissional de quem atua junto a tão importante setor econômico.

Com tudo isso surge o problema da pesquisa: qual o impacto causado na Contabilidade das entidades do Terceiro Setor com a edição da Lei 12.101/2009?

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Muito se tem ouvido falar de entidades do Terceiro Setor nos últimos anos, porém percebe-se que existe pouca clareza sobre o que realmente represente esse termo. Todavia, parece ser mais fácil explicar o que é esse Setor, iniciando pela explicação do que representam o primeiro e o segundo setores. Isso é feito a seguir.



2.1 O Primeiro Setor

Segundo Tachizawa (2004. p. 52) as organizações que constituem o primeiro setor são: “órgãos da administração direta (federal, estadual e municipal); órgãos da administração indireta; empresas públicas; sociedades de economia mista; autarquias; fundações; e estatais afins”.

A função do primeiro setor é a gestão da sociedade, pelo fornecimento de serviços públicos, como: construção e manutenção de rodovias, fornecimento de educação, atendimento à saúde da população, desenvolvimento de programas que ajude na redistribuição de renda, através de programas que beneficiem toda a população. Além disso, é esse setor que cuida do desenvolvimento e da aplicação de políticas econômicas para promover a estabilidade.

Os órgãos que fazem parte do primeiro setor são regidos pela Lei 4.320/1964, que estabelece as regras de contabilização de seus atos.

2.2. O Segundo Setor

Ao iniciar a explicação do segundo setor, pode-se resgatar o que apresenta o site Crescer.org:

É o setor que compreende as instituições privadas, com fins lucrativos. São indústrias, comércio e empresa de prestação de serviços, pautadas pelo que se chama mercado ou livre iniciativa. Embora tenham o lucro como principal foco, o segundo setor tem se preocupado e se voltado, mais recentemente, para práticas de responsabilidade social, essencialmente através de parcerias com o terceiro setor. Essas parcerias têm facilitado a redução dos desequilíbrios sociais, principalmente com a assessoria e as ferramentas de gestão, transmitidas, por exemplo, por organizações que tem divulgado o tema e trabalhado em articulações.

As empresas que fazem parte do segundo setor contam com a lei 6.404/1976, com suas alterações, que estabelece algumas regras de contabilização para seus atos. Dentre elas pode-se citar, por exemplo: quais demonstrativos devem ser apresentados, qual plano de contas deve ser adequado a cada empresa. Enfim, esse setor tem essa lei para norteá-lo.

2.3 O Terceiro Setor

Há muito tempo a sociedade civil tem se organizado, seja para tentar suprir as lacunas deixadas pelo ente público, seja para lutar por interesses comuns, seja para encontrar formas de melhorar a vida da população.

Não é de hoje que o governo tem se mostrado incapaz de preencher todas as lacunas sociais existentes na sociedade, o que faz com que alguns membros mais



sensibilizados dessa sociedade se reúnam buscando alternativas para preenchê-las. Daí surgem as entidades que compõem o que se denomina de Terceiro Setor.

Com o avanço da tecnologia, com a estabilidade econômica, com a facilidade cada vez maior de se comunicar, houve um aumento significativo do número de entidades nesse Setor da economia. Também aumentam os tipos de entidades e de expressões que as descrevem: associações, institutos, fundações, cooperativas, OCs, OSCIPs, ONGs, entidades religiosas, entidades filantrópicas, entre outras.

O terceiro setor é constituído por organizações sem fins lucrativos e não governamentais. Para Olak e Nascimento (2006, p. 4) “o lucro não é a razão dessas entidades, mas é um meio necessário para manutenção e continuidade das mesmas”.

Nessa mesma linha de raciocínio, Dias (2004, p. 65) diz que:

O espaço ocupado na sociedade por essas organizações constitui-se como um *terceiro setor*, público não-estatal, onde tomam relevância novos valores, particularmente a solidariedade, em contraposição aos valores predominantes no setor privado – o lucro – e no setor público – o poder. Esse terceiro setor compreende as organizações sem fins lucrativos: fundações, institutos, entidades filantrópicas, entidades de serviços sociais, entidades religiosas, as organizações não governamentais (ONGs), associações comunitárias e as mais diversas organizações de defesa dos direitos civis.

Ainda sobre terceiro setor, loschpe, citado por Araújo (2005, pg. 2), diz que o termo é utilizado para:

[...] designar o conjunto composto de organizações sem fins lucrativos, cujo papel principal é a participação voluntária, fora do âmbito governamental, que dão suporte as praticas de caridade, da filantropia e do mecenato, voltadas para a garantia do direito de cidadania da sociedade.

Continuando com a ideia de se demonstrar o que realmente é o Terceiro Setor e o que ele representa para a sociedade, Drucker, citado por Olak e Nascimento (2006, p.1) diz que:

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

As entidades do terceiro setor prestam serviços em diversas áreas da sociedade, como por exemplo: saúde, educação, assistência social, direitos humanos, lazer, etc. Para que uma entidade possa ser considerada como uma entidade do terceiro setor ou como uma entidade beneficente de assistência social, precisa comprovar que realmente é uma entidade com finalidade filantrópica. Segundo Freemans e Schoulders, citados por Olak e Nascimento (2006. Pg.3) as



principais características das entidades sem fins lucrativos são:

- a) Quanto ao lucro (*profit*): o lucro não é a razão de ser dessas entidades.
- b) Quanto a propriedade (*ownership*): pertencem à comunidade. Não são normalmente caracterizadas pela divisibilidade do capital em partes proporcionais, que podem ser vendidas ou permutadas.
- c) Quanto às fontes de recursos (*resources*): as contribuições com recursos financeiros não dão direito ao doador de participar proporcional nos bens ou serviços da organização.
- d) Quanto às principais decisões políticas e operacionais (*policy & operating decisions*): as maiores decisões políticas e algumas decisões operacionais são tomadas por consenso de voto, na assembleia geral, por membros de diversos segmentos da sociedade direta ou indiretamente eleitos.

2.4 Classificação das Pessoas Jurídicas, o Código Civil e o Terceiro Setor.

Classificar as entidades do Terceiro Setor não é tarefa muito fácil, tendo em vista que não há nenhuma classificação em termos oficiais dessas entidades, por esse motivo os autores procuram classifica-las em grupos homogêneos. Oliveira e Romão (2006) dizem que a classificação pode ser: quanto às suas Funções e Capacidade, quanto à sua Estrutura e quanto à sua Nacionalidade. Por sua vez Olak e Nascimento (2006) classificam as entidades do Terceiro Setor: quanto as atividades que desempenham; quanto à origem dos recursos financeiros e materiais; e quanto a extensão dos benefícios sociais.

2.4.1 Classificação Quanto as funções e Capacidade

Na classificação das funções e capacidades Oliveira e Romão seguem o que diz o Código Civil, que classifica em: Pessoas Jurídicas de Direito Público Interno e Externo e Pessoas Jurídicas de Direito Privado.

Isso é tratado pelo Código Civil, em seus artigos 40 a 45:

Art. 40. As pessoas jurídicas são de direito público, interno ou externo e de direito privado.

Art. 41. São pessoas jurídicas de direito público interno:

I - a União;

II - os Estados, o Distrito Federal e os Territórios;

III - os Municípios;

IV - as autarquias, inclusive as associações públicas;

V - e as demais entidades de caráter público criadas por lei. [...].

Art. 42. São pessoas jurídicas de direito público externo os Estados estrangeiros e todas as pessoas que forem regidas pelo direito internacional público.

[...].

Art. 45. Começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo, averbando-se no registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo.



2.4.2. Classificação quanto a estrutura

Quanto à classificação que se refere à estrutura pode ser: Organizações Religiosas, Partidos Políticos, Associações e Fundações.

Em se tratando das Organizações Religiosas o Código Civil em seu artigo 44 diz que: “são livres a criação, a organização, a estruturação interna e o funcionamento das organizações religiosas, sendo vedado ao poder público negar-lhes reconhecimento ou registro dos atos constitutivos e necessários ao seu funcionamento”.

Quanto aos Partidos Políticos, o Código Civil, em seu artigo 44 diz que os mesmos “serão constituídos e funcionarão conforme o disposto em lei específica”.

As Associações: segundo o art. 53 do Código Civil, as associações “constituem-se pela união de pessoas que se organizam para fins não econômicos”.

Ainda se tratando da classificação referente à estrutura das entidades, temos as fundações, segundo o Código Civil, em seu artigo 62 para a criação de uma fundação “o seu instituidor fará, por escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina, e declarando, se quiser a maneira de administrá-la”.

2.4.3. Classificação quanto a nacionalidade

Por fim tem-se a classificação quanto à nacionalidade. Segundo essa classificação as pessoas jurídicas podem ser nacionais ou estrangeiras.

2.4.4 Classificação quanto à atividade que desempenham

Essa classificação separa as entidades conforme a atividade desempenhada em diversos grupos homogêneos. Para Olak e Nascimento (2006, p.9) essa separação pode ser em:

- entidades de caráter beneficente, filantrópico e criativo;
- entidades de assistência à saúde;
- entidades religiosas;
- entidades de caráter educacional, cultural, instrutivo, científico, artístico e literário;
- entidades de caráter recreativo e esportivo;
- associações de classe;
- entidades sindicais;
- sociedades cooperativas.

2.4.5 Quanto à origem dos recursos financeiros e materiais

Conforme enfatizado no item 2.7 deste trabalho, as entidades não possuem receitas semelhante às empresas do segundo setor. Elas recebem suas receitas



através de contribuições, subvenções e doações. Por esse motivo, ainda seguindo a ideia de Olak e Nascimento (2006), pode-se fazer uma sub-separação desse grupo de entidades, que seria:

a) As que dependem fundamentalmente das subvenções governamentais

Essas são as entidades que recebem dinheiro do governo para manter a instituição, como por exemplo, para folha de pagamento, para material de uso e consumo e para demais gastos da entidade. As subvenções recebidas para manutenção da folha de pagamento e material de uso e consumo, geralmente são recebidas através de subvenções periódicas. Existem também as subvenções esporádicas que são recebidas de acordo com projetos apresentados. As entidades que se enquadram nesse grupo, geralmente são as entidades consideradas de Utilidade Pública e portadoras do CEBAS.

b) As que não dependem de subvenções governamentais

Como o nome do grupo já diz, essas organizações são as que não recebem subvenções governamentais, elas são mantidas através de contribuições, doações e de taxas cobradas por serviços prestados dos sócios, associados e da comunidade em geral. Porém elas podem receber subvenções de outras empresas privadas. Como exemplo desse tipo de associação, pode-se citar as entidades religiosas e associações classistas.

2.4.6 Quanto à extensão dos benefícios sociais

As entidades sem fins lucrativos, como o nome já diz, não têm como objetivo a obtenção de lucros, são criadas apenas para beneficiar a população. Algumas trabalham para atender a comunidade de forma irrestrita, sempre com o intuito de colaborar com o Poder Público, como por exemplo, as igrejas. E outras restringem seus benefícios a seus sócios ou associados ou a seus dependentes, têm-se aqui as entidades sindicais e entidades de recreação e lazer (clubes).

2.5 O Terceiro Setor no Brasil

No Brasil, até alguns anos atrás não se ouvia muito falar em Terceiro Setor, porém segundo Oliveira e Romão (2006), desde 1824 o Terceiro Setor já se faz presente. Nesse ano a Constituição Federal atribuiu a sindicatos e associações profissionais o dever de participar de algumas atividades que eram consideradas



atividades do Estado, como por exemplo, o amparo à maternidade e à infância e o amparo aos desvalidos. Esse é conhecido como o princípio da solidariedade humana, segundo o mesmo autor.

Depois disso, já em 1937, foi atribuída pela Constituição às empresas privadas a responsabilidade do desenvolvimento de artes, de ciência e de ensino e além das entidades privadas, foi-se exigido contribuições do Estado para esse fim.

Até então as empresas faziam esse trabalho apenas para cumprir com o que a Constituição mandava, porém, a partir de 1946 as empresas passaram a obter benefícios fiscais por participarem dessas iniciativas.

Oliveira e Romão (2006) finalizam essa análise histórica quando trazem que essa participação das empresas nas atividades do Estado vinham sendo cumpridas desde então e só em 1988 com a nova Constituição Federal é que foi realmente criado o chamado Terceiro Setor.

2.6 Legislação aplicável ao terceiro setor no Brasil

Até meados de 2009, as entidades do terceiro setor não tinham uma lei específica para elas, mas, menções pulverizadas em outras leis. Porém com a edição da Lei 12.101/2009, foram apresentados diversos aspectos na forma de contabilização dos atos dessas entidades. A Nova Lei da Filantropia, como ficou conhecida a Lei 12.101, é uma Lei que trata da concessão do certificado para as entidades. Quando se fala em certificados, refere-se principalmente ao CEBAS (Certificação de Entidades Beneficentes de Assistência Social). Com a obtenção desse certificado a entidade passa a usufruir de diversos benefícios, entre eles, isenção de impostos, possibilidade de firmar convênios, contratos e de receber repasses feitos pela Administração Pública.

Conforme já citado, apesar de as Entidades não terem uma lei específica para elas, mas havia várias resoluções e normas que tratavam da contabilização de seus atos. Entre elas pode-se citar: a Resolução CFC 837/99 que aprova a NBC T 10.4 que trata dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas, o item: NBC T 10.4 – Fundações. Essa NBC T trata dos assuntos relativos à avaliação, ao registro contábil e à estruturação das demonstrações contábeis das fundações. Existe também a Resolução CFC 877/2000 que aprova a NBC T 10.19 que trata dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas, o item: NBC T 10.19 – Entidades sem finalidade de lucros, que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observados quando da realização de trabalhos pelas entidades,



além de tratar dos registros e das demonstrações contábeis e ainda orientar ao atendimento às exigências legais sobre procedimentos contábeis a serem cumpridos pelas entidades.

Já a Resolução CFC 926/2001, aprova a inclusão da letra k na NBC T 10.19. Essa inclusão diz: “k) as entidades beneficiadas com a isenção de tributos e contribuições devem evidenciar em Notas Explicativas, suas receitas com e sem gratuidade, de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados.”

Não se pode esquecer da Portaria 3355/2010, do Ministério da Saúde que dispõe sobre o processo de Certificação das Entidades Beneficentes de Assistência Social na área Saúde – CEBAS – Saúde.

Por fim, o objeto deste estudo, a Lei 12.101/2009 que traz em sua sumula:

Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de contribuições para a seguridade social; altera a Lei nº 8.742 de 07 de dezembro de 1993; revoga dispositivos das Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 9.429, de 26 de dezembro de 1996, 9.732, de 11 de dezembro de 1998, 10.684, de 30 de maio de 2003, e da Medida Provisória nº 2.187-13, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências.

A certificação das entidades beneficentes de assistência social, também conhecida como CEBAS, é a certificação que as entidades precisam para poder obter alguns benefícios, tais como isenção ou redução de impostos. Para obter essa certificação as entidades podem ser certificadas em três áreas: na área da saúde, da educação ou da assistência social.

Para saber em qual das áreas a entidade se enquadra para fazer a solicitação do CEBAS basta definir em qual das atividades a entidade tem predominância, se ela presta mais serviços na área da saúde, da educação ou da assistência social. Porém, vale ressaltar que não basta apenas ter a atividade predominante na prática, essa atividade deve ser a mesma que consta no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica – CNPJ da entidade.

Após definir a atividade predominante a entidade deve preparar toda a documentação necessária e enviar ao Ministério responsável pela sua entidade.

2.7 Formas de receitas recebidas por entidades do Terceiro Setor

Conforme já dito, as entidades que fazem parte do terceiro setor são consideradas entidades sem fins lucrativos, por esse motivo elas não tem receitas iguais as das empresas consideradas como sendo do segundo setor. As receitas das entidades, normalmente são geradas através de interações com o Estado, de



contribuições, de doações e de subvenções.

a) contribuições e doação: de acordo com o Dicionário Aurélio, disponível no site aureliopositivo.com.br (2011) são consideradas o “Ato jurídico pelo qual uma pessoa transfere a outra gratuitamente uma parte ou a totalidade de seus bens”.-.

b) subvenções: conforme consta no Dicionário Aurélio, disponível no site aureliopositivo.com.br (2011), subvenção é o “Auxílio pecuniário concedido pelo Estado, pela coletividade local, por uma sociedade ou por um mecenas, a um indivíduo, a uma associação, a uma entidade etc.; subsídio, patrocínio, ajuda de custo”.

Pelo fato dessas entidades receberem dinheiro público, elas precisam ter transparência em todos os seus atos e prestar conta de todos os recursos que lhes foram repassados. Nesse processo de transparência, a Contabilidade é considerada de grande importância na elaboração dos demonstrativos de forma que evidenciem todos os atos das entidades, portanto, conforme ocorre a evolução dessas entidades, também tem que ocorrer a evolução da sua Contabilidade e do conhecimento dos profissionais da área contábil.

2.8 A LEI 12.101/2009

Conforme já citado no capítulo 2.6 deste trabalho, já havia uma vasta legislação que tratava da contabilização dos atos das entidades do Terceiro Setor, sendo que essas entidades eram obrigadas a se adequar aos modelos aplicados às empresas comerciais, por não ter uma lei específica.

A edição da Lei 12.101/2009 não veio trazer um novo modelo de contabilização, mas sim, consolidar os requisitos dos modelos já existentes.

Com a edição da Lei 12.101/2009, a responsabilidade de concessão do CEBAS que até então era do Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS, passa a ser de responsabilidade dos Ministérios de Desenvolvimento Social e Combate à Fome, da Saúde e da Educação.

Como saber em qual dos Ministérios a Entidade deverá encaminhar a documentação necessária para a concessão do CEBAS?

Se a entidade tiver atividade em mais de uma área de atuação, o pedido deverá ser encaminhado para o Ministério Responsável pela sua atividade predominante. Por exemplo, se a atividade predominante for na área da saúde o pedido de certificação deverá ser enviado ao Ministério da Saúde, se a atividade



predominante for na área da educação o pedido deverá ser enviado ao Ministério da Educação e se for a assistência social o pedido deverá ser enviado ao Ministério de Desenvolvimento Social e Combate à Fome. Cabe salientar que vale predominante a atividade que constar no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica – CNPJ.

Justamente o aspecto de todos os requisitos propostos e o impacto que ele teve na contabilidade que é o alvo deste estudo, conforme apresentado no capítulo 4 do mesmo.

3 METODOLOGIA

Pode-se dizer que a pesquisa é a busca para aquisição de conhecimento sobre o tema que está sendo abordado. Segundo Medeiros (2000, p. 40) “a pesquisa se constitui num procedimento formal para aquisição do conhecimento sobre a realidade. Não se resume na busca da verdade; aprofunda-se na procura de respostas para todos os por quês envolvidos pela pesquisa”.

Gil (1996, p. 19) ao tratar de pesquisa diz que:

Pode-se definir pesquisa como um procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos. A pesquisa é requerida quando não se dispõe de informação suficiente para responder ao problema, ou então quando a informação disponível se encontra em tal estado de desordem que não possa ser adequadamente relacionado ao problema.

3.1 Tipologia da pesquisa

Para a realização do trabalho foi utilizada a abordagem de pesquisa qualitativa. A modalidade de pesquisa qualitativa procura obter dados descritivos através de contato direto com a situação objeto do estudo. O pesquisador ao fazer essa modalidade de pesquisa procura entender os fenômenos e a interpretação dos fenômenos estudados. Segundo Severino (1993, p. 109) características de pesquisa qualitativa são “quaisquer que sejam as distinções que se possam fazer para caracterizar as várias formas de trabalho científicos, é preciso afirmar preliminarmente que todos eles tem em comum a necessária procedência de um trabalho de pesquisa e de reflexão que seja *pessoal, autônomo, criativo e rigoroso.*”

Quanto ao objetivo da pesquisa pode-se dizer que foi um estudo o exploratório. Segundo Zanella (2009, p. 79) a pesquisa exploratória tem o objetivo de:

Tem a finalidade de ampliar o conhecimento a respeito de um determinado fenômeno. Segundo o autor, esse tipo de pesquisa, aparentemente simples, explora a realidade buscando maior conhecimento, para depois planejar uma pesquisa descritiva. O planejamento da pesquisa exploratório é bastante flexível, já que o pesquisador não possui clareza do problema nem



da hipótese a serem investigados. Veja a seguir alguns exemplos de pesquisa exploratória.

A leitura exploratória consiste em uma leitura rápida do livro ou artigo, ou qualquer outro material utilizado para a realização da bibliografia do trabalho.

3.2 Procedimentos metodológicos

Para a realização deste trabalho foi utilizado o método de pesquisa bibliográfica. Esse método consiste na consulta em material já elaborado e publicado. Segundo Gil (1999, p.65) a pesquisa bibliográfica:

[...] É desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. Embora em quase todos os estudos seja exigido algum tipo de trabalho dessa natureza, há pesquisas desenvolvidas exclusivamente a partir de fontes bibliográficas. Parte dos estudos exploratórios podem ser definidos com pesquisas bibliográficas, assim como certo número de pesquisas desenvolvidas a partir da técnica de análise de conteúdo.

Arantes (1971, p. 17) diz que a pesquisa bibliográfica “é o ato de ler, selecionar, fichar, organizar e arquivar tópicos de interesse para a pesquisa em pauta”.

A coleta de dados foi feita através de livros, sites oficiais e da legislação no que se trata de terceiro setor, além de sites de conselhos de contabilidade e site do Planalto.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Conforme apresentado no decorrer deste trabalho, para as entidades serem caracterizadas como entidades sem finalidade de lucros e usufruir de alguns benefícios, precisam preencher uma série de requisitos. Por esse motivo editou-se a Lei 12.101/2009, para norteá-las, pois havia várias legislações que tratavam do assunto, mas, nenhuma de forma específica.

Como dito no item 2.6, a Lei 12.101/2009, em sua súmula: “Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social [...]”, entre outras questões que aborda. Basicamente, o objetivo da Lei é apresentar os requisitos necessários para a concessão do CEBAS às entidades.

De acordo com a Lei 12.101/2009, a entidade deve solicitar o certificado de acordo com sua atividade predominante, por exemplo, se a entidade tiver a predominância na área da saúde precisa solicitar o certificado para o Ministério da Saúde e precisa prestar seus serviços ao SUS no percentual mínimo de 60%, além



de preencher todos os requisitos exigidos para a concessão do CEBAS – Saúde.

Se a entidade tiver atividade predominante na área da educação, além dos requisitos mínimos exigidos para a concessão do certificado, deve ainda comprovar que aplica pelo menos 20% da renda recebida na forma de gratuidade.

Se a entidade tiver como predominante a atividade de assistência social, deve comprovar que observou todos os requisitos apontados na Lei 8.742/1993 (LOAS), além de prestar no mínimo 60% de sua capacidade de atendimento ao sistema de assistência social.

O objetivo deste trabalho é apresentar os impactos causados na Contabilidade do Terceiro Setor com a edição da Lei 12.101/2009. Para isso listou-se os itens desta Lei que tratam diretamente dos aspectos contábeis e buscou-se identificar se isso é novidade ou se a Contabilidade já devia ser feita e evidenciada dessa forma.

Em seu artigo 29, os itens I a VIII tratam diretamente da Contabilidade. A seguir é apresentado parágrafo por parágrafo e é feita uma análise sobre seu caráter inovativo ou não.

O item I do artigo 29, diz que:

I – não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos:

Esse item não pode ser considerado uma novidade trazida pela Lei 12.101/2009, pois, ele já era um requisito apresentado na Resolução nº 177 de 10 de agosto de 2000 do CNAS como obrigatório para a concessão do título de entidade beneficente de assistência social às entidades.

O item II do artigo 29, diz que o título de beneficente de assistência social será concedido à entidade que além dos outros requisitos: “Aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais”.

Esse item também não é uma novidade apresentada pela Lei 12.101/2009, pois, também já constava na Resolução do CNAS nº 177 de 10 de agosto de 2000 como uma exigência para a concessão do título de entidade beneficente de assistência social.

No que se refere ao item III, determina à entidade que “apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos



administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS”.

Esse item é uma novidade trazida pela Lei 12.101/2009 para a concessão do certificado, porém, não é completamente novo, pois, esse requisito já era de conhecimento das entidades, sendo que, frequentemente a certidão era exigida por parte do próprio poder público e por alguns compradores de serviços.

Já o item IV do artigo 29, exige que “mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade”.

A NBC T 10.19, emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade em aprovação pela Resolução 877/2000 que trata das entidades sem fins lucrativos, em seu item 10.19.2.5 já dizia:

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.

A Contabilidade segregada, que foi um dos maiores motivos de dúvidas e preocupações por parte das entidades, já era exigida desde 2000. Porém, como não era um requisito para a obtenção do CEBAS algumas entidades acabaram por não fazer a Contabilidade dessa forma.

Não era dada muita importância a essa segregação, mas com a edição da Lei 12.101 tiveram que passar a fazer. Por isso, para muitos esse item é considerado como novidade mesmo sendo bem antigo do ponto de vista da ciência contábil.

Seguindo, chega-se ao item V do estudado artigo, que traz: “não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto”.

Esse item também não é uma novidade trazida pela Lei 12.101/2009, ele já se fazia presente na Lei Complementar 104/2001, como requisito para caracterizar uma entidade como sendo sem fins lucrativos.

Nada de novo também no item VI, que prescreve: “conserva em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial”.



Esse item, como vários dos demais apresentados, também não é uma novidade trazida pela edição da Lei 12.101/2009, pois, o Decreto-Lei 486 de 03 de março de 1969 já trazia em seu artigo 4º o texto:

[...] é ainda obrigado a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.

Um item que até parece desnecessário é o item VII, que exige que a entidade “cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária”.

Ora, cada tributo, quando estabelecido, traz consigo a obrigação principal que é do seu recolhimento e uma série de obrigações acessórias, que existem para facilitar o trabalho de fiscalização pelo recebedor do tributo. Mesmo que o tributo seja isentado para algum tipo de empresa ou entidade, normalmente restam algumas dessas obrigações acessórias para ser cumpridas. Portanto, esse item também não é novidade trazida pela Lei 12.101, essa Lei veio apenas ressaltar a importância do cumprimento dessas obrigações, salvo se dispensadas pela própria lei que normatiza o tributo específico.

Finalmente, o item VIII, do artigo 29, determina para as entidades que menciona, que cada uma delas:

[...] apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Esse item também não é uma novidade trazida pela Lei 12.101, a auditoria externa já era uma exigência da Resolução 177 do CNAS de 2000. Porém, de acordo com essa Resolução só precisariam ser auditadas as entidades que tivessem uma receita bruta anual superior ao R\$ 1.200.000,00. Com a edição da Lei 12.101/2009 esse limite passou a ser de R\$ 2.400.000,00. Houve, portanto, apenas um aumento no valor.

Seguindo na análise dos artigos relacionados à Contabilidade, tem-se ainda o artigo 33 da Lei que diz que: “A entidade que atue em mais de uma das áreas a que se refere o art. 1º deverá, na forma de regulamento, manter escrituração contábil segregada por área, de modo a evidenciar o patrimônio, as receitas, os custos e as despesas de cada atividade desempenhada”.

Conforme já mencionado, quando se falou do item IV do art. 29, a NBC T 10.19 do Conselho Federal de Contabilidade, em seu item 10.19.2.5, já dizia que a



Contabilidade deveria ser feita de forma segregada de acordo com cada atividade da entidade.

Portanto o art. 33 também não é considerado uma das novidades trazidas com a edição da Lei 12.101.

5 CONCLUSÃO

A partir da realização deste trabalho pôde-se constatar que a edição da Lei 12.101/2009 não trouxe novidades relacionadas à contabilização dos atos das Entidades do Terceiro Setor, ela veio apenas consolidar um modelo contábil já existente e trazer uma exigência maior para que esse modelo seja cumprido e todos os seus requisitos preenchidos, sob pena de perda do certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS. O objetivo da Lei 12.101/2009, conforme o próprio texto de sua súmula traz, é apenas dispor sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social, e não modificar o modelo contábil já existente em outras legislações.

Dessa forma, o objetivo do trabalho que era evidenciar as mudanças trazidas pela Lei e se houveram mudanças foi completamente alcançado. Pode-se dizer que não houve mudança alguma e que a ideia formada em sua edição, de que a Lei viria para modificar o modelo de contabilização utilizado pelas entidades, não era procedente.

Com a consolidação do modelo que as entidades foram obrigadas a adotar a partir de 2009 passou-se a ter uma clareza maior dos atos dessas instituições, a partir daí a ciência contábil passa a ser cada vez mais importante, elaborando demonstrativos que provem que realmente essas entidades são beneficentes de assistência social e com isso consigam a obtenção ou renovação do CEBAS.

O trabalho é considerado de grande importância, pois vem para esclarecer dúvidas que ainda pairavam no ar acerca da Lei 12.101/2009 e apresentar que tudo o que está na referida Lei já vem de outras legislações mais antigas. Portanto, se alguma entidade ainda não vinha cumprindo as Leis em sua íntegra a partir de 2009 tiveram que se adaptar para poder usufruir do CEBAS.

REFERÊNCIAS

ARANTES, Ferraz. Pesquisa Bibliográfica. São Paulo: USP, 1971.

ARAUJO, Osório Cavalcante. Contabilidade para Organizações do Terceiro Setor. São Paulo: Atlas, 2005.



BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, publicada em 05 de outubro de 1988 no Diário Oficial da União.

BRASIL. Decreto 7.237, de 20 de julho de 2010, publicado em 21 de julho de 2010 no Diário Oficial da União.

BRASIL. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002, publicada em 11 de janeiro de 2002 no Diário Oficial da União.

BRASIL. Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009, publicada em 30 de novembro de 2009 no Diário Oficial da União.

BRASIL. Lei 4.320, de 17 de março de 1964, publicada em 23 de março de 1964 no Diário Oficial da União.

BRASIL. Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, publicada em 15 de dezembro de 1976, no Diário Oficial da União.

BRASIL. Lei 8.742 de 07 de dezembro de 1993, publicada em 08 de dezembro de 1993 no Diário Oficial da União.

BRASIL. Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006, publicada em 15 de dezembro de 2006, no Diário Oficial da União.

DIAS, Reinaldo. Sociologia e Administração. Campinas: Átomo e Alínea, 2004.

GIL, Antonio Carlos. Métodos e Técnicas de Pesquisa Social. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GIL, Antônio Carlos. Métodos e Técnicas em Pesquisa Social. São Paulo: Atlas, 1999.

MEDEIROS, J. B. Redação Científica, 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 2000.

OLAK, Paulo Arnaldo e NASCIMENTO, Diogo Toledo do. Contabilidade para Entidades sem Fins Lucrativos. São Paulo: Atlas, 2006.

OLIVEIRA, Aristeu de e ROMÃO, Valdo. Manual do Terceiro Setor e Instituições Religiosas. São Paulo: Atlas, 2006.

Portaria 3355 de 04 de novembro de 2010, publicada em 05 de novembro de 2010 no Diário Oficial da União, disponível no site www.apaebrasil.org.br, acessado em 02/05/2012.

Resolução 177 de 2000, publicada em 15 de agosto de 2000 no Diário Oficial da União, disponível no site www.mds.gov.br, acessado em 02/05/2012.

Resolução 837 de 1999, publicada em 02 de março de 1999 no Diário Oficial da União, disponível no site www.cfc.org.br, acessado em 02/05/2012.

Resolução 877 de 2000, publicada em 20 de abril de 2000 no Diário Oficial da União, disponível no site www.cfc.org.br, acessado em 02/05/2012.

Resolução 926 de 2002, publicada em 03 de janeiro de 2002 no Diário Oficial da União, disponível no site www.cfc.org.br acessado em 02/05/2012.

Segundo setor, disponível no site: www.crescer.org.br, acessado em 01/10/2011.

SEVERINO, Antonio Joaquim. Metodologia do Trabalho Científico. 19ª Ed. São Paulo: Cortez, 1993.

Site www.aureliopositivo.com.br, acessado em 02/05/2012.

Site www.cebas.mec.gov.br, acessado em 02/05/2012.



