**A INTERFERÊNCIA DA REVOGAÇÃO DA ISENÇÃO FISCAL NA ESTRUTURA CONTÁBIL DAS ENTIDADES FILANTRÓPICAS EDUCACIONAIS.**

Jhon Lennon Schmidt dos Santos

Ana Paula Corrêa

**RESUMO**

No Brasil existem três setores nos quais a contabilidade está envolvida: o primeiro é representado pelo Estado; o segundo, pelas empresas privadas, e o terceiro setor é representado pelas organizações sem fins lucrativos. O campo de entidade do terceiro setor é enorme e no Brasil as suas principais categorias são: Associações, Organizações filantrópicas, beneficentes e de caridade, Organizações não governamentais (ONGs), Fundações Privadas e Organizações Sociais. No ano de 2017, o governo propôs o fim das isenções filantrópicas. Diante deste quadro que demonstra a falta de regras e a busca para acabar com os incentivos fiscais, este estudo tem como objetivo analisar a interferência da revogação da isenção fiscal na estrutura contábil das entidades filantrópicas educacionais. Com base nos levantamentos obtidos, analisaremos a interferência direta da revogação da lei na estrutura contábil das entidades educacionais filantrópicas, tais como: Balanço Patrimonial, DRE, Fluxo de Caixa e DMPL. Será desenvolvida uma pesquisa qualitativa, realizada por pesquisa de campo e documental através de análise transversal, tendo como modelo duas instituições educacionais filantrópicas de Porto Alegre. A metodologia utilizada é de natureza aplicada. Espera-se avaliar através dos resultados obtidos as mudanças geradas na escrituração contábil dessas entidades com o fim das isenções fiscais. Por fim, espera-se contribuir com o meio acadêmico através da análise dos dados obtidos e subsidiar novos estudos para enriquecer os conhecimentos relacionados ao terceiro setor.

**Palavras-chave:** demonstrações contábeis; entidades educacionais filantrópicas; terceiro setor; isenções fiscais; estrutura contábil

INTRODUÇÃO

A contabilidade é uma ciência social, sua função é registrar os atos e fatos de uma empresa, buscando interpretar os fenômenos que afetam o patrimônio de uma entidade sendo lucrativa ou não lucrativa (IUDÍCIBUS, 2008).

“As informações apresentadas são de interesse aos sócios, acionistas, administradores, diretores, executivos, bancos, capitalistas, emprestadores de dinheiro, governos, economistas governamentais e pessoa física” (IUDÍCIBUS, 2008, p 21).

As normas e práticas registradas na contabilidade são apresentadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), são elas: NBC T 10.4 – Fundações (Resolução CFC nº 837/99), NBC T 10.18 – Entidades sindicais e associações de classe (Resolução CFC nº 838/99), de 22 de fevereiro de 1999), NBC T 10.19 – Entidades sem finalidades de lucros (Resolução CFC nº 877/00, alterada pelas resoluções CFC nº 926/2001 nº 966/2003).

Para Anthony (1970 APUD IUDÍCIBUS, 2008), a contabilidade tem duas finalidades básicas, o controle e o planejamento. O controle é a base para se saber se o planejamento está sendo executado e serve como meio de comunicação, meio de motivação, e de verificação e planejamento, decidindo o caminho a ser traçado após as atividades realizadas no controle (ANTHONY, 1970 APUD IUDÍCIBUS, 2008).

No Brasil, existem três setores aonde a contabilidade está envolvida. Para TACHIZAWA(2002), o primeiro setor é representado pelo Estado, tendo como uma das principais características a relação aos recursos. O segundo setor é representado pelas empresas privadas e tem como característica principal visar o lucro. O Terceiro setor é representado pelas organizações sem fins lucrativos. A característica principal dessas organizações é que não visam lucro, e os recursos são oriundos da própria atividade, além de doações, subvenções e financiamentos, públicos ou privados, sendo a aplicação de tais valores integralmente destinada à manutenção do objetivo à qual foi instituída, de acordo com o estatuto (TACHIZAWA, 2002 APUD OLIVEIRA, 2014).

São muitas entidades espalhadas no território nacional e estão divididas entre associações, organizações filantrópicas, beneficentes e de caridade, organizações não governamentais (ONGs), fundações privadas e organizações sociais. (OLAK, 2010 APUD RODRIGUES, 1998).

As entidades do terceiro setor tem uma grande peculiaridade. A Constituição Federal no artigo 150 proibi através do inciso VI na letra C que a União, Estados, Distrito Federal e os Municípios instituam impostos para patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive de suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. (CRFB. Art. 150).

No dia 26 de fevereiro de 2017, o site O GLOBO publicou uma reportagem sobre a solicitação do deputado Arthur Maia do partido popular socialista (PPS-BA), propondo o fim das isenções filantrópicas. Segundo ele, esse benefício fiscal provoca uma perda anual de R$ 12 bilhões aos cofres públicos e, em muitos casos, favorece entidades com interesses políticos que não trazem benefícios significativos à sociedade. Maia colocará o fim da isenção em seu relatório sobre a reforma, permitindo apenas que as filantrópicas que prestam 100% de serviços gratuitos possam deixar de recolher a contribuição previdenciária. (BACK. 2017).

Diante deste quadro que demonstra a falta de regras e a intenção de acabar com os incentivos fiscais, este estudo tem como objetivo responder à pergunta: **Qual a interferência da revogação da isenção fiscal na estrutura contábil das entidades filantrópicas educacionais?**

**OBJETIVO GERAL**

Analisar a interferência da revogação da isenção fiscal na estrutura contábil das entidades filantrópicas educacionais.

**OBJETIVO ESPECÍFICOS**

1. Examinar o enquadramento tributário das entidades do terceiro setor, com o intuito de evidenciar as interferências que podem alterar sua estrutura através da mudança da legislação que isenta a obrigatoriedade dos impostos.
2. Verificar qual alteração pode ocorrer na estrutura contábil comparando com as entidades do segundo setor.
3. Analisar a forma de escrituração das entidades do terceiro setor com base na legislação vigente.
4. Avaliar o objeto da demonstração das mutações do patrimônio líquido, comparando com empresas do segundo setor.

**JUSTIFICATIVA**

As demonstrações contábeis são uma das principais ferramentas, conforme aborda REIS (2009), às demonstrações financeiras ou contábeis e são importantes para apresentar informações corretas aos gestores e para uma avaliação adequada dos resultados. Por isso, surge o interesse em saber qual o impacto dessas mudanças no terceiro setor e se afetam não somente a geração de valor mas também suas estruturas contábeis e, por consequência, a forma como se é apresentada a escrituração dos fatos contábeis destas instituições.

Ainda reforçando a importância das demonstrações, ASSAF NETO (2015, p. 59) menciona:

Somente pelo entendimento da estrutura contábil das demonstrações é que se pode desenvolver avaliações mais acuradas das empresas. Mais especificamente, todo processo de análise requer conhecimentos sólidos da forma de contabilização e apuração das demonstrações contábeis, sem os quais ficam seriamente limitadas as conclusões extraídas sobre o desempenho da empresa.

Desta forma, com esta pesquisa busca-se entender melhor este Setor Econômico, como são feitas suas demonstrações contábeis além de suas necessidades e características. Este estudo tem por objetivo ressaltar aos profissionais envolvidos com o terceiro Setor e interessados pela área a analisarem a relevância das demonstrações contábeis e o que mudará com a ausência da isenção e imunidade fiscal das entidades deste Setor. Espera-se também contribuir com o meio acadêmico através da análise dos dados obtidos e subsidiar novos estudos para enriquecer os conhecimentos relacionados ao terceiro setor.

**2- REFERENCIAL TEÓRICO**

No material a seguir será apresentado conceitos sobre contabilidade com o objetivo de informar quais são as estruturas e as isenções fiscais dentro das entidades do terceiro setor.

**2.1- CONTABILIDADE GERENCIAL**

Atualmente, a contabilidade tem mais visibilidade no mercado empresarial, pois cada dia os empresários estão percebendo a importância de se ter um profissional contábil capacitado e com condições de apresentar informações relevantes e conhecimentos necessários para uma gestão empresarial satisfatória (ATKINSON, et al 2011). Além disso, com a contabilidade gerencial de uma empresa bem organizada é possível identificar quais são os pontos críticos e de que forma devem ser administrados os recursos e como projetar estratégias futuras (CORONADO, 2012). Os registros também são importantes para que diretores, fornecedores e sociedade consigam acompanhar a evolução da empresa como geradora de valor (PADOVEZE, 2010).

De acordo com IUDÍCIBUS (1998, p.21):

De maneira geral, portanto, pode-se afirmar que todo procedimento, técnica, informação ou relatório contábil feitos “sob medida” para que a administração os utilize na tomada de decisões entre alternativas conflitantes, ou na avaliação de desempenho, recai na contabilidade gerencial.

Contudo, o papel do profissional de contabilidade é fundamental como facilitador das informações geradas pela contabilidade gerencial para ajudar nas tomadas de decisões (GARRISON, 2012).

2.1.2- Funções da contabilidade gerencial

De acordo com ALVES (2013, p.3) “a contabilidade gerencial será responsável por gerar os dados para uma leitura e consequentemente produção de informações indispensáveis para administração de qualquer empresa”. Segundo IUDÍCIBUS (1998), num sentido mais profundo, a contabilidade está voltada para a Administração da Empresa e procura suprir as informações que se encaixam de uma maneira efetiva no modelo decisório do administrador.

A função principal é trabalhar com a informação, pois o levantamento e apresentação de um relatório com informações corretas e claras gera credibilidade aos envolvidos e, desta forma, incentiva o investimento nos negócios (FREZATTI, 2014). Neste sentido, conforme MARION E RIBEIRO (2011, p.5), “a contabilidade gerencial tem por fim orientar os agentes responsáveis pela gestão do patrimônio da organização nas suas tomadas de decisões”.

O mercado empresarial está passando por constantes mudanças, é função da contabilidade gerencial tornar o processo de adaptação mais fácil, oferecendo ferramentas e instrumentos para o planejamento, controle e tomada de decisão (JIAMBALVO, 2009).

2.1.3 –Escrituração contábil

A escrituração contábil é o processo de registro de todos os atos e fatos metodicamente ocorridos em uma empresa, com o objetivo de fornecer dados necessários para qualquer verificação a respeito deles (ARAUJO, 2009). A escrituração obedece ao método universalmente aceito, denominado Partidas Dobradas, que foi publicado pelo Frei Lucas Paccioli, com o nome de TRACTATUS DE CO PUTIS ET SCRIPTURIS, que tratava de forma sistemática o método das partidas dobradas. Paccioli não inventou as partidas dobradas, apenas escreveu sobre o método utilizado em Veneza (SILVA, 2010).

Para CREPALDI (2003), o processo das partidas dobradas nasceu da necessidade de se explicar, pelo registro, a causa e o efeito do que acontecia, baseado no princípio do “todo débito” na correspondência a um “crédito”.

*No Brasil* a forma que a escrituração deve ser efetuada com base na (BRASIL, LEI nº 6.404 1976). “Os registros serão mantidos permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e aos Princípios de Contabilidade geralmente aceito” (SILVA, 2010 p.55). Para que exista a escrituração, as atividades oriundas da empresa, em virtude da busca por mais controle, necessita de registros, e os benefícios apresentados são: Controle financeiro, documentos comprobatórios das negociações da empresa, apuração de regime tributário para melhor organizar a entidade (FRANCO, 2009).

Existem outras ferramentas para análise da escrituração e estaremos apresentando a seguir.

**2.1.4- Lançamentos contábeis**

A contabilidade é feita de fatos ocorridos que são comprovados através de documento válido, consoante lei vigente (GARRISON, 2012).

E conforme menciona PADOVEZZI (2017, p.91), “Podemos definir lançamento como escrituração ou registro de cada transação de cada evento econômico nos livros contábeis”.

Segundo PEYON (2004, p.76), “é o ato de inscrever os fatos da Entidade através de processo manual, mecanizado ou eletrônico. Normalmente se usam guias de lançamento, também chamadas de SLIP.”

Existem algumas informações importantes que devem constar no lançamento destes documentos para que seja fácil a identificação do lançamento a que se refere ― ele deve conter data, indicar a conta de débito, indicar a conta de crédito, deve ser indicado um histórico com detalhes do evento e o valor (PADOVEZZI,2017).

Os principais livros utilizados para os registros são o *Diário* e o *Razão*, que, de acordo com as leis vigentes, a maioria das empresas necessitam registrar seus lançamentos nestes livros com exceção do empresário individual (FABRINI, 2003)

Conforme menciona o Código Civil Brasileiro (Lei nº 10.406/2002):

Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

Está dispensado da escrituração contábil, pelo Código Civil, somente o pequeno empresário.

**2.1.5 - Demonstrações Contábeis**

Demonstrações contábeis de propósito geral (referidas simplesmente como demonstrações contábeis) são aquelas cujo propósito reside no atendimento das necessidades informacionais de usuários externos que não se encontram em condições de requerer relatórios especificamente planejados para atender às suas necessidades peculiares (CPC 26, p.3).

A demonstrações são compostas por um conjunto de comprovações, são o balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício - DRE, demonstração das mutações do patrimônio líquido - DMPL, demonstração do fluxo de caixa - DFC, demonstração do valor adicionado - DVA, demonstração do resultado abrangente – DRA (LINS, 2012 p. 24).

2.1.5.1- Balanço Patrimonial

O Balanço é a demonstração contábil que tem como objetivo apresentar a situação do patrimônio da empresa um determinado momento, com referência a critérios de avaliação. Ele é a conclusão das demonstrações entre ATIVO, PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO (SZUSTER, 2009).

Os fatos apresentados na contabilidade demonstram aumentos e diminuições nos componentes patrimoniais. A estrutura contábil é formalizada na seguinte forma:

O ativo representa os bens e direitos que uma entidade tem junto aos seus investimentos ou aplicações dos recursos. O passivo é a parte do balanço que representa suas obrigações e deveres, também conhecido como as origens de recurso como empréstimos para financiar a atividade de empresa. O Patrimônio líquido é a diferença entre o ativo e o passivo (SILVA, 2010).

As contas que são registradas no Balanço devem ser classificadas de forma ordenada e uniforme, para permitir aos usuários uma adequada análise e interpretação da situação patrimonial e financeira (IUDÍCIUS et.al. 2010).

2.1.5.2- Demonstrações do resultado do exercício – DRE

A demonstração do resultado do exercício - DRE apresenta de forma resumida as ações efetuadas pela empresa durante um exercício social (IUDÍCIBUS, et.al, 2010). O balanço patrimonial, desenvolvido ao mesmo tempo com as demonstrações do resultado, exibi em um breve relatório, informando um dos valores mais importantes às pessoas nelas interessadas, o resultado líquido do exercício, lucro ou prejuízo (HOSS, et. al., 2012).

A estrutura, conforme o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC 26-2011, define a base para apresentação das demonstrações do DRE, e deve no mínimo incluir as seguintes classificações: a) Receita; b) custo dos produtos, das mercadorias ou dos serviços vendidos; c) lucro bruto; d) despesas com vendas, gerais, administrativas e outras despesas e receitas operacionais; e) parcela dos resultados de empresas investidas reconhecidas por meio do método de equivalência patrimonial; f) resultado antes das receitas financeiras; g) despesas e receitas financeiras; h) resultado antes dos tributos sobre o lucro; i) despesa com tributos sobre o lucro; j) resultado líquido das operações continuadas; k) valor líquido do resultado das atividades; l) menos despesas de venda ou na baixa dos ativos ou do grupo de ativos à disposição para venda que constituem a unidade operacional descontinuada; m) resultado líquido do período. O objetivo fundamental da DRE é apurar o resultado das operações das organizações em determinado período de tempo.

2.1.5.3- Fluxo de caixa

A necessidade de caixa para a empresa exige dos administradores um controle correto, com objetivo de zelar pelas obrigações financeiras. A estrutura financeira de uma empresa se sustenta com geração do caixa, o seu objetivo é ajudar no princípio da continuidade desta entidade fazendo que usas obrigações sejam liquidadas (PADOVESE, 211).

Em uma situação complicada de falta de liquidez, a priorização da empresa será sempre o caixa. Empresas em processo de falência, com dificuldades de negócios, se colocam desesperadamente nas mãos do fluxo de caixa para conseguir sair da grande dificuldade que sua entidade está passando (FREZATTI, 2014).

A administração necessita de organização, e as entradas e saídas de um caixa devem ser previstos conforme a programação futura. Para que a entidade não tenha que buscar recursos de terceiros (bancos, empresas financeiras) e sem prejudicar seu caixa com juros, é obrigatório ter estas projeções (SILVA, 2010).

Para analisar o fluxo de caixa existem dois métodos, o direto e indireto. Estes métodos ajudam os contabilistas a avaliar qual foi as mutações do caixa, ou seja, descobrir o destino do dinheiro (SZUSTER, 2009).

ARAÚJO (2009) explica os dois métodos utilizados pela contabilidade,

O método direto possibilita apresentar os elementos mais relevantes dos fluxos (entradas e saídas do caixa ou equivalentes de caixa) por valores brutos. Assim, devem ser demonstrados os recebimentos de clientes; juros, lucros e dividendos recebidos; pagamentos a fornecedores e empregados; juros pagos; impostos, taxas e contribuições pagos; entre outros recebimentos e pagamentos relevantes. O método indireto permite apresentar o fluxo de caixa a partir do lucro líquido do exercício e é obtido por meio da movimentação líquida das contas que influenciam os fluxos de caixa das atividades operacionais, de investimentos e de financiamentos, devidamente ajustadas pelas movimentações dos itens que não geram caixa ou equivalentes de caixa, tais como: depreciação, amortização, exaustão, entre outros (ARAÚJO p.124, 2009).

A resolução nº 1255-2009 do Conselho Federal de Contabilidade no item 7.9A incentiva a utilização do método indireto.

2.1.5.4- Demonstração da Mutação do Patrimônio Líquido- DMPL

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido - DMPL apresenta todas as variações do Patrimônio Líquido, permitindo a avaliação das movimentações dos recursos próprios da empresa (YAMAMOTO, et.al. 2011).

O Patrimônio Líquido apresentado pela DMPL indica a origem e o valor de cada acréscimo ou diminuição no Patrimônio durante um exercício. Estas informações completam os dados do Balanço Patrimonial. A utilização apresenta claramente todas as reservas, e não apenas das originadas por lucros. Auxiliará na compreensão, inclusive no cálculo de dividendo obrigatório (IUDÍCIBUS, et. al. 2010).

SILVA (2010) apresenta um exemplo de Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| DESCRIÇÃO | Capital Social | | Reservas de Lucros | | L/Prej.  Acumul. | Patrim.  Líquido |
| Cap. Soc. | Cap. Int. | Res. Legal. | Res. Cont. |
| Sdo. Anterior | 2000 | 500 | 100 | 50 | -0- | 2.650 |
| Aum. Capital | 30 | -0- | (30) | -0- | -0- | -0- |
| Res. Exer. | -0- | -0- | -0- | -0- | (90) | (90) |
| Amort. Res. | -0- | -0- | -0- | (50) | 50 | -0- |
| Integr. Cap. | -0- | (200) | -0- | -0- | -0- | (200) |
| Total PL | 2.030 | 300 | 70 | -0- | (40) | 2.360 |

A Lei 6404-76 não obriga a apresentação da DMPL, das Sociedades por ações, mas sua publicação foi exigida pela CVM em instrução nº 59/86 para companhias de capital aberto.

2.1.6- Estrutura tributária

No Brasil, a história da existência do tributo é apresentada por REZENDE (2010 p. 12). Durante o período pré-colonial, que vai da data do descobrimento até 1530, a preocupação de Portugal resumiu-se em manter a posse das terras. A primeira atividade econômica, iniciada nesse período, foi a extração do pau-brasil. Como o Rei não possuía recursos para arcar com os custos da exploração, esta foi feita por meio de concessões a terceiros. Os concessionários obrigavam-se a iniciar a colonização, construir fortificações ao longo da costa e pagar o Quinto (quinta parte do produto da venda da madeira). O Quinto foi o primeiro tributo pago no Brasil, tendo por base a legislação portuguesa.

A necessidade da criação do tributo começa com a iniciação do Estado como organizador dos padrões e civis da sociedade. Através da cobrança dos tributos o Estado administra o interesse comum da sociedade, buscando equilibrar a desigualdade social. Sua estrutura é formada por três pilares: Estado, Governo e Povo. (REZENDE, et. al., 2010)

O governo, através da necessidade de arrecadar os recursos para melhor administrar as cidades, desenvolveu uma estrutura para recebimento dos tributos. Alguns impostos utilizam como base de cálculo a receita das empresas, independente do setor de atividade, o Programa de Integração Social (PIS), Programa de Formatação do Patrimônio do Servidor Público(PASEP) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) (FABRETTI, 2009).

**2.2 - Contabilidade do Terceiro Setor**

Um dos setores da economia é chamado de terceiro Setor, é neste grupo que estão representados as instituições sem fins lucrativos. De acordo com CABRAL (2015, p.11):

A gestão peculiar das organizações que atuam nesse espaço público se caracteriza por reproduzir valores sociais e por pretender resultados que afetam a vida das pessoas, de forma que seus processos não podem ser apropriados imediatamente ou copiados de outros modos de gestão.

De acordo com Rezende, Cruz e Olak (2012, p.4) “o terceiro setor pode ser entendido como uma conjunção do primeiro com o segundo setor, pois as entidades que compõem o terceiro setor possuem características tanto do Estado quanto do mercado”

Já PAES (2011, p.8) define o terceiro setor como:

Terceiro Setor, com a função primordial de ser um agente equalizador da igualdade social. Tal setor atua ao lado do Estado e do segundo setor, este representado pelo mercado, a fim de capacitar os cidadãos com recursos que os tornem ativos perante as desigualdades sociais.

Conforme menciona ARISTEU E VALDO (2014, p.27 APUD SALAMON 2000, p. 92) “o Terceiro Setor é um conjunto de instituições que encarnam os valores da solidariedade e os valores da iniciativa individual em prol do bem público”

As entidades do terceiro setor no Brasil são distribuidoras nas seguintes categorias:

1. Associações – São organizações baseadas em contratos estabelecidos livremente entre os indivíduos para exercerem atividades comuns ou defendem interesses comuns, mútuos.

2. Organizações filantrópicas, beneficentes e de caridade – São voltadas para seus clientes na promoção de assistência social (Abrigos, orfanatos, centro para indigentes, distribuição de roupa e comida) e de serviços sociais nas áreas de saúde e educação (colégios e hospitais religiosos e universidades).

3. Organizações não governamentais (ONGs) – Como no caso das associações, são organizações comprometidas com a sociedade civil, movimentos sociais e transformação social.

4. Fundações Privadas – São uma categoria de conotação essencialmente legal.

5. Organizações Sociais – Trata-se de um modelo de organização pública não estatal destinado a absorver atividades publicitáveis (áreas de educação, saúde, cultura, meio ambiente e pesquisa científica). (OLAK, pag. 13, 2010 apud LANDIM, Leilah, RODRIGUES, 1998:37).

Após formalmente constituídas, VALMOR SLOMOSKI et. Al (2012, p.8) menciona que:

As entidades podem obter reconhecimento governamental requerendo títulos, certificados ou qualificações em todas as es- feras do governo, sendo que os de âmbito federal são: título de Utilidade Pública Federal (UPF); Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS); qualificação como Organização Social (OS); e qualificação como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP).

**2.3.1- Estrutura contábil nas entidades filantrópicas educacionais**

Conforme Rezende, Cruz e Olak, (2012, p.18):

A estrutura proposta, de contabilidade para entidades do terceiro setor apresentada, compreende as seguintes demonstrações: Demonstração da posição financeira (Balanço Patrimonial), demonstração do desempenho financeiro (DRE), Demonstração das mutações do Patrimônio Líquido, Demonstração dos fluxos de caixa, Demonstração orçamentária, Notas explicativas e Demonstração de Origens e aplicação de recurso, por força da legislação vigente relacionada ao setor.

De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade, através da **NBC T10.19- Entidades sem finalidades de lucro**, as entidades do terceiro setor também são obrigadas a apresentarem sua estrutura e demonstrações contábeis de forma padronizada e organizada para satisfazer as exigências contábeis e demonstrarem seu desempenho para gestores e sociedade em geral. Assim, garantem o princípio da transparência da gestão dos recursos, de como foram investidos, conforme menciona o conselho Federal de contabilidade

A forma como é apresentada as demonstrações contábeis serve para resumir de maneira fácil e acessível o desempenho da entidade ao longo do exercício e auxilia na visualização da aplicação dos recursos desta entidade no plano econômico e financeiro (BORGES,2003).

2.3.2 - Isenções Fiscais

A legislação exige que toda pessoa jurídica apresente declarações informando seus rendimentos anual, e a receita federal, ao receber o IRPJ, analisa sua arrecadação e suas retenções.

As entidades reconhecidas através do art. 150 da CF como filantrópicas são imunes ou isentas sobre os impostos como patrimônio, renda ou serviço. Nas atividades destas empresas são exigidas declarações conforme abaixo:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **OBRIGAÇÕES GERAIS** | **ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS(ESFL) ESTÃO SUJEITAS A ESSAS OBRIGAÇÕES GERAIS** | **PERIODICIDADE** |
| **RFB** |  |  |
| DIPJ | Todas as entidades imunes ou isentas | Anual |
| DIRF | Entidades imunes ou isentas que tenham pago 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 do PIS Pasep sobre pagamentos efetuados a outras pessoas jurídicas. | Anual |
| DCTF | Todas as entidades imunes ou isentas | Mensal ou Semestral |
| DACON | Entidades imunes ou isentas cujo valor mensal das contribuições a serem informadas no Dacon seja superior a R$ 10.000,00 (dez mil reais) | Mensal ou Semestral |
| **MTE** |  |  |
| RAIS | Todas as ESFL, com ou sem empregados | Anual |
| GFIP | ESFL sujeitas ao recolhimento do FGTS ou às contribuições e ou informações à previdência Social | Anual |
| CAGED | ESFL que tenham admitido, desligado ou transferido empregado com contrato de trabalho regido pela CLT. | Mensal |
| **Ministério Público** |  |  |
| Exame dos atos constitutivos | Fundações | No momento da constituição |
| Prestação de contas | Fundações | Anual |

**FONTE: (OLAK, p. 199, 2010)**

**3. METODOLOGIA**

O presente estudo será expressado de forma exploratória, de acordo NIQUE E LADEIRA (2014) este formato “tem como finalidade encontrar dados iniciais sobre um problema de pesquisa”. A abordagem será de natureza aplicada e qualitativa, para SAMPIEIRI (2013, p. 33) “o enfoque qualitativo busca entender a perspectiva dos participantes sobre os fenômenos que os rodeiam, aprofundar em suas experiências, ponto de vista, opiniões e significados”. Quanto aos procedimentos realizados para análise da pesquisa, utilizaremos de forma documental que para Gil (2007, p. 44), “os exemplos mais característicos desse tipo de pesquisa são sobre investigações sobre ideologias ou aquelas que se propõem à análise das diversas posições acerca de um problema”. A pesquisa documental recorre a fontes mais diversificadas e dispersas, sem tratamento analítico, tais como: tabelas estatísticas, jornais, revistas, relatórios, documentos oficiais, cartas, filmes, fotografias, pinturas, tapeçarias, relatórios de empresas, vídeos de programas de televisão, etc. (FONSECA, 2002, p. 32). O estudo será de formar transversal, SAMPIEIRI (2013) a pesquisa transversal tem como objetivo coletar dados de um só momento, em um tempo único.

A pesquisa será delimitada entre a estrutura contábil das entidades do terceiro setor, com recorte na entidade educacional de Porto Alegre.Será avaliado dentro dos documentos que informam a percepção do campo atual e as possíveis mudanças das demonstrações contábeis (PEYON, 2004).

Para coleta dos dados para analise, foi utilizado livros que apresentem a estrutura contábil sendo comparados com as demonstrações das entidades do terceiro setor. Foi necessário após a análise uma avaliação de um especialista que pode responder algumas perguntas com base na possível alteração. A ferramenta foi utilizada com o objetivo de organizar e assessorar a análise dos dados, abordados ao longo do referencial teórico.

**4. RESULTADO**

A seguir serão apresentados os resultados da análise. A técnica utilizada foi redução de dados para melhor avaliação.

**4.1 ISENÇÃO FISCAL**

As entidades educacionais registradas no terceiro setor são imunes dos tributos necessário que são cobrados pelo governo, em contrapartida eles são exigidos reverter a isenção em gratuidades para crianças carentes. Sua obrigação está vinculada em apresentar declarações fiscais para os órgãos competentes.

Os registros dos atos e fatos destas entidades são registrados de forma diferente das entidades do segundo setor, a nomenclatura apresentada segue alguns padrões exigidos. Os lucros não são distribuídos entre sócios, sendo necessário apenas reverter para sua própria manutenção. Sendo alterado a legislação das isenções, o seu patrimônio líquido pode ser repassado para sua mantenedora caso a empresa entre em falência. O regime tributário destas empresas poderá ser escolhido conforme avaliação que possibilite não pagar muito tributo, sendo lucro real, simples nacional e lucro presumido. As obrigações de pagamento dos tributos podem fazer com que empresas entre em falência devido as baixas mensalidades cobradas por elas.

A revogação da lei que isenta as empresas do terceiro setor pode afetar o princípio da continuidade. O mercado já sendo competitivo dentro das áreas educacionais acabam forçando estas entidades a investirem para se equiparar com a concorrência, sendo cobrado os impostos, os preços deveram aumentar e o custo passara para o consumidor.

**4.2 ESTRUTURA CONTÁBIL**

As empresas necessitam de registrar todas as movimentações da sua entidade. A estrutura contábil das entidades do terceiro setor são parecidas com as outras empresas, sendo utilizada as normas da lei 6404/76 o seu resultado é revertido para sua própria empresa para melhorias do ativo.

A conta de subvenção que são registrados os benefícios fiscais, deverão ser apresentados, informar o quanto que é e onde que está investido, não sendo mostrado o valor deve ser devolvido integralmente.

Os custos destas entidades através da alteração, deverão ser registrados com muito cuidado para que não exista um desperdício desnecessário. O plano de conta que registram as receitas e despesas são organizados conforme o estatuto da entidade. O caixa da empresa deverá ser bem estruturado, os tributos como INSS patronal sendo necessários o pagamento poderá acarretar um grande passivo para entidade, e comprometendo o fluxo do caixa, fazendo com que as obrigações não sejam liquidadas.

A necessidade alterar a legislação da filantropia para entidades poderá prejudicar diretamente o financeiro. O governo está vivendo uma grande crise de poder, e o Brasil está sendo prejudicado pela forma de administração, através desta realizada a cobrança dos impostos podem fazer com que a máquina pública não pare, mas esta decisão pode prejudicar muitas empresas.

**CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Este trabalho teve como objetivo analisar a estrutura contábil das entidades educacionais do terceiro setor buscando verificar quais são as necessidades para se adaptar se casualmente acontecer a revogação da lei que isentas as entidades do terceiro setor.

Por se tratar de uma entidade educacional ela está desobrigada a se enquadrar no regime de lucro real (Código Civil, Lei 9718/98), por tanto, caso perca seus benéficos fiscais é através do faturamento que será enquadrada ao seu devido regime tributário. Podendo ser Simples Nacional, Lucro Presumido, Lucro Real ou caso sofra arbitração lucro.

Atualmente a entidade filantrópica não recolhe tributos sobre seu faturamento. Quanto a tributação pela prestação de serviço educacional, a entidade passaria a recolher o percentual sobre o faturamento de acordo com a legislação de cada município da federação.

Analisando a questão do PIS e COFINS que são apurados também através do faturamento, passariam a recolher os percentuais conforme seu regime tributário.

Observando os impostos sobre o lucro a entidade passaria a recolher 9% sobre a contribuição social e 15% sobre o imposto de renda pessoa jurídica.

Tratando-se de benefícios fiscais sobre contribuições sociais observa-se que as entidades sem fins lucrativos adquirem o benéfico da isenção. Passariam a recolher 20% do INSS sobre a folha de pagamento. Os percentuais destinados fundo de aposentadorias 15% destinada a previdência social.

Podemos verificar que a estrutura contábil das entidades educacionais não pouco diferente das empresas do primeiro setor, a análise realizada apresenta que a escrituração contábil do terceiro setor segue a legislação 6404/76 sendo alterada a legislação de isenção fiscal a estrutura contábil destas entidades não terão mutação em suas demonstrações contábeis.

Além das análises realizadas observamos que as entidades sofrerão também com esta irregularidade financeiro que esta perda de beneficio ocasionará. Visto que as entidades não estão preparadas para suportar um acréscimo em suas despesas.

Devido ao assunto ser amplo, aconselho a pesquisa ser mais aprofundada; por ser um setor que não tem muita leitura para embasar as ideias, a pesquisa se torna limitada. Sugerimos para os próximos pesquisadores a realizarem novamente este estudo a fim de verificar se os mesmos resultados que foram identificados serão válidos diante de um cenário diferente do atual.

**REFERÊNCIAS**

ARAUJO**,** I. P. S.**Introdução à Contabilidade:** Atualizada em conformidade com a lei n.11.638/2011. 3.ed. rev. e atual. São Paulo, 2009.

CABRAL. E. H. S. **Terceiro setor:** Gestão e controle social. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CREPALDI, S. A. CREPALDI, G. S. **Contabilidade Gerencial:** teoria e prática. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

CORONADO, O. **Contabilidade Gerencial básica**. 2.ed. São Paulo. 2012.

### CPC 26 (R1) - Apresentação das Demonstrações Contábeis. 2011.

FABRETTI, L. C.**Contabilidade Tributária**. 11ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FABBRINI, I. **Assessoria contábil para advogados das áreas comercial e empresarial.** São Paulo: Atlas, 2003.

FRANCO, H. **Contabilidade geral.** 23 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GARRISON, R. H., NOREEN, E. W., BREWER, P. C. **Contabilidade Gerencial**, 14.ed*.* AMGH, 2012.

HOSS, O. **Introdução à contabilidade: ensino e decisão**. São Paulo: Atlas, 2012.

IUDÍCIBUS, S. **FIPECAFI - MANUAL DE CONTABILIDADE SOCIETÁRIA**. São Paulo. 2010.

LINS, L. S. **Fundamentos e análise das demonstrações contábeis:** uma abordagem interativa**.**São Paulo: Atlas, 2012.

MARION, J. C. **Introdução à contabilidade gerencial.** São Paulo. 2011.

MARION, J. C. e RIBEIRO, O. M. **Introdução à contabilidade gerencial**. 1 ed. Edição.

OLIVEIRA, A. **Manual do terceiro setor e instituições religiosas: trabalhista, previdenciária, contábil e fiscal**. – 4. ed. – São Paulo: Atlas, 2014.

PEYON, L. F. **Gestão Contábil para o terceiro setor.** Rio de Janeiro. Freitas Bastos,2004.

PAES. J. E. S.**Terceiro setor e tributação.** Rio de Janeiro: Forense, 2015.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade Gerencial: Um enfoque em sistemas de**

**Informação contábil**. São Paulo: Atlas, 2009.

PADOVEZE, C. L. **Manual de contabilidade básica:** contabilidade introdutória e intermediária. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

REZENDE, R. **Demonstrações contábeis**: Análise e Estrutura. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade Conselho Federal de Contabilidade. 3. ed. Brasília: CFC, 2008. 17:09.

BRASIL, Código tributário Nacional- Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/leis/L5172.htm -](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm%20-%20) em 9-out-2017.

SILVA, L. L. **Contabilidade Geral e Tributária**. 6.ed. São Paulo. IOB, 2010.

SZUSTER. N. **Contabilidade geral**: Introdução à contabilidade Societária. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009

YAMAMOTO, M. M. PACCEZ, J. D. MALACRIDA, M. J. C. **Fundamentos da Contabilidade:** A nova contabilidade no contexto global.Editora Saraiva. São Paulo. 2011

Quadro 1 – Framework de análise dos fatores críticos de sucesso.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| CATEGORIA | ELEMENTO (composição do referencial) | AUTORES |
| Isenção Fiscal | Enquadramento | OLAK (2010)  FABRETTI (2009) |
| Tipos de Impostos | REZENDE (2010) |
| Declarações | CRUZ E REZENDE (2012) |
| Estrutura Contábil | Lançamentos | GARRISON (2012).  PADOVEZZI (2017)  PEYON (2004)  FABRINI (2003) |
| Escrituração | ARAUJO (2009)  SILVA (2010)  CREPALDI (2003)  FRANCO (2009) |
| Demonstrações Contábeis | LINS (2012)  ÍUDICIBUS (1998)  HOSS (2012)  SZUSTER (2009)  PADOVEZE (2011)  FREZATTI (2014)  SILVA (2010)  ARAUJO (2009)  YAMAMOTO (2011) |
| Estrutura Contábil do Terceiro Setor | BORGES (2003)  CRUZ E REZENDE (2012) |

|  |
| --- |
| **ROTEIRO INFORMAL DE PERGUNTAS COM AS RESPOSTAS REALIZADAS COM ESPECIALISTA EM CONTRABILIDADE TRIBUTÁRIA** |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| ISENÇÃOFISCAL | ENQUADRAMENTO | 1) Com as possíveis mudanças da legislação, qual alteração pode ser realizada no enquadramento tributário? | Bom, em questão na avaliação das mudanças, não conheço a profundidade da legislação mais normalmente elas se comprometem dentro do estatuto a não distribuir lucros, a reinvestir todo dinheiro arrecadado com o desenvolvimento da proposta dela. |
| 2) Qual alterações podem ocorrer com as mudanças no Patrimônio Líquido com relação a participação de lucros? | Sim, no caso patrimônio líquido da entidade ela é vertido no caso dela falir ou deixar de existir revertido para mantenedora dela. |
| 3) Em qual regime tributário a entidade pode se enquadrar se sendo obrigado a pagar tributos? | No caso quando ela perder a imunidade ou isenção ela é tratada como uma empresa qualquer, então o regime tributário dependendo do faturamento, se for alto, ela vai ter que se enquadrar no lucro real e por tanto vai ter que pagar seus tributos como empresa privada. |
| TIPOS DE IMPOSTOS  E IMPOSTOS | 4) Quais são as isenções que a entidade recebe do governo? | É que quanto as isenções do governo é que temos que ver as entidades normalmente as que tem o CEBAS elas tem isenção de PIS sobre a folha de pagamento e o INSS patronal. No caso se ela não está regular e perder este credenciamento ela vai ter que voltar a pagar esse. Então ela tem que estar sempre regular e cadastrada lá para ter esta imunidade. No momento da descredenciação, ela passa a ser tributada. |
| 5) Qual o impacto na entidade se a revogação for aprovada e as entidades perderem a isenção fiscal? | O impacto financeiro e as vezes comprometer a continuidade da empresa, da entidade NE. Ela vai desintegrar porque os custos tributários são muito altos para as empresas normais então ela se mantém por causa da filantropia. |
| DECLARAÇÃOES | 6) Devido a possível mudança da lei, qual é sua opinião com relação ao financeiro das entidades educacionais? | Vai comprometer todo do financeiro, as entidades elas vão se extinguir. Já estão sofrendo concorrência de cursos ead, e outras formas, no caso do ensino né?! e na área de saúde também. Então aumentando o tributo vão ter que aumentar as receitas as contribuições e por sua vez inviabiliza. |
| 7) As declarações apresentadas para o governo, são obrigatórias? | As obrigações acessórias são muitas, como toda entidade, ela tem que entregar DIRF, DCTF, DIPJ, RAIS, SEFIP no INSS. Todas as obrigações acessórias. Que uma empresa tem a entidade também tem filantrópica ou não ela é obrigada a entregar. (então, elas são obrigadas a serem entregues até para manterem o certificado?) Todas, isto o controle dos órgão públicos, até porque o dia que ela deixar eles tem a seqüência ali eles acompanham isso. |
| ESTRUTURA CONTÁBIL | LANÇAMENTO | 8) Como são realizadas os lançamentos contábeis em sua entidade? | Escrita contábil normal de acordo com as normas contábeis 6404, não muda em nada. Contabilização receita e despesa. E o resultado é uma situação liquida que vai ser revertida para a própria entidade ou benefícios ou no imobilizado, benfeitorias. |
| 9) Contas como subvenção serão alteradas conforme a mudança? | É, agora não só com essa PEC, mais o marco regulatório ele determina que toda subvenção, todo recurso público tem que ser divulgado e se não for divulgado ele tem que ser devolvido integralmente e então tu tem que ter portal de todo dinheiro publico ser posto para comunidade onde é que ta e quanto e como é que é o cronograma de realização. Não o sendo tem que devolver integralmente para descredencia-lo. |
| ESCRITURAÇÃO | 10) Como são registrados as movimentações da entidade? | Regime misto. Competência e caixa, normalmente. |
| DEMONSTRAÇÃO CONTÁBIL | 11) A forma e as apresentação das demonstrações serão alteradas? | Bem certo, vão ter que apurar seus custos com mais minúcia a miúde lá no detalhe para não ter daqui a pouco um buraco negro(desperdício)é, exatamente! |
| ESTRUTURA CONTÁBIL | 12) O plano de contas utilizado pela entidade são distribuídos de qual forma? | Plano de contas, normalmente ele é de acordo com o estatuto. Eu tenho que ter qual é o. pra que a entidade foi criada e aí aquelas atividades ao qual ela está habilitada eu tenho que te aberto, mesmo que eu não a desenvolva eu tenho que ter lá no meu plano de contas e aí depois eu vou ter a respectiva receita e seus custos eu tenho que demonstrar essa movimentação. Ela tem que se justificar socialmente, pra ela ser constituída, por que no momento que ela não atende aquilo que ela foi criada ela é descredenciada. Se perder o Sebas tem que pagar todos os tributos e a imunidade. |
| 13) Com a alteração da legislação, quais problemas podem ocorrer no fluxo de caixa? | Com certeza, vai criar um passivo gigantesco, por que quando... o governo ele não avisa quando vai descredenciar, e aí se vier eles pegam a prestação de contas de um ano quase no final do outro ano e aí imagina tu perdeu a isenção tu vai ter que recolher no momento da perda, tu vai ter que recolher todos os tributos a partir dali e tu não estava preparado. aí é quebra né?!, a fiscalização sempre é.muito depois então dá este descompasso financeiro gera esse passivo oculto. |
| 14) Os registros das demonstrações contábeis são diferentes das empresas privadas, qual nomenclatura das contas poderá ser alterada? | (Dei exemplo do PL) Não...Todas a entidades sempre envolvem isso, as vezes o déficit não é gerado na parte do operacional, por exemplo, tem um imobilizado muito antigo então as depreciações que não envolvem financeiro elas tem que obedecer as regras e as vezes ela reflete num déficit que na verdade operacionalmente não tem é um desgaste dos bens patrimoniais. E aí por isso que tem que olhar.  Não, mesma coisa a única coisa que vai ter estes tributos que vai tornar a ser obrigatório, vai ter que pagar e aí compromete a continuidade da entidade.Vai ter que repensar isso... |
| 15) Como será utilizada a participação dos lucros da entidade? | É, hoje em dia as entidades escolas, fundações elas usam estes recursos para se manter, a necessidade de melhoramento são sempre, ou as vezes através de um parque de inovação, tecnologia, tem que botar computadores, tem que ampliar as suas instalações tem que construir prédio, isso tem que utilizar muito recurso. Então, as vezes tem que capitanear muito tempo para fazer um projeto de ampliação. E aí perdendo uma isenção tu deixa de reinvestir e tem um decréscimo aí que daqui a pouco compromete. Eu vi muitas escolas fechando, não calculam o percentual de imobilização dentro do seu fluxo do ano, falham no planejamento. |
| 16) A accountability será fragilizada? | Tudo vai ser um reflexo, efeito cascata se tu diminuir o teu resultado, com certeza vai comprometer toda estrutura, tem que ser repensado. Estrutura é tudo, planejamento tem que ser bem feito para não perder e cuidar a miúde item a item, seguir a risca a cartilha...não previu é caro! |
|  |  | 17) Qual a opinião sobre a proposta do governo de retirar as isenções fiscais das entidades filantrópicas? | Na verdade, o governo está procurando onde puxar mais impostos, então ele quer retirar... fazer uma tributação de algo que de um benefício que é aplicado direto, então compromete toda economia, a continuidade, principalmente na educação, menos pessoas vão ter acesso à educação, e aí é excludente, socialmente é impactante. É catastrófico. |
|  |  | 18) Qual impacto pode ocorrer financeiramente dentro da instituição? | A consequência é pagamento de tributos. Todos os tributos, isso aumenta. Muitas instituições já trabalham com um valor de mensalidades de receita pequena então isso pode levar a falência, desintegração da entidade. |