



ORGANIZAÇÃO E EVOLUÇÃO DO TERCEIRO SETOR COM ÊNFASE NAS CONTRIBUIÇÕES DA CONTABILIDADE

Evelyn Loreine Antonholi¹; Nathália Coutinho Santana²; Thiago Silva Prado³

¹Graduanda em Ciências Contábeis, UniALFA, evelynantonholi@gmail.com

²Graduanda em Ciências Contábeis, UniALFA, nathaliacoutinhosantana@gmail.com

³Doutorando em Educação, Universidade Estadual de Maringá (UEM), prof.thiagoprado@gmail.com

RESUMO

O objetivo geral do presente estudo envolveu, principalmente, a análise da evolução histórica e da legislação da contabilidade brasileira, com ênfase nas suas modificações para as entidades do Terceiro Setor. Como objetivos específicos, em síntese, apresentou a trajetória histórica e legislativa da contabilidade, bem como o funcionamento dessas entidades no Brasil. Para essa finalidade, foi realizada uma pesquisa bibliográfica, que buscou salientar informações primordiais para a apresentação de um breve histórico da contabilidade, desde seu início na história até sua trajetória no Brasil, o que são as entidades do Terceiro Setor e suas características, assim como as legislações que promoveram alterações na contabilidade e que impactaram diretamente as entidades que se configuram nessa categoria, além de legislações próprias. Com isto, observou-se que essa modalidade de organização, sejam em fundações ou associações, são relevantes para a sociedade como um todo e a contabilidade é um componente fundamental para que possam prosperar. O estudo possui suas limitações, pois ao se desenvolver de forma bibliográfica, dedicou-se ao levantamento teórico, sendo necessárias novas pesquisas, empíricas, para análises de situações pontuais nessas entidades.

Palavras-chave: Contabilidade. Terceiro Setor. Legislação.

1 INTRODUÇÃO

O presente artigo discorre sobre a evolução contábil no Terceiro Setor, objeto escasso de estudos e pesquisas. As entidades classificadas nessa categoria são pouco exploradas, principalmente no viés da contabilidade, sendo esta essencial para a manutenção e prosperidade das associações e fundações brasileiras. Diante disso, a problemática estabelecida buscou compreender como a evolução da contabilidade impactou o desenvolvimento do Terceiro Setor no Brasil.

Para elucidar tal questionamento, delineou-se como objetivo geral a análise histórica e a legislação da contabilidade brasileira, com ênfase nas suas modificações para as entidades do Terceiro Setor. Concomitantemente, o estudo buscou apresentar a trajetória da contabilidade, seu contexto histórico e legislação; identificar e caracterizar as entidades do terceiro setor; e apontar as principais alterações que ocorreram na contabilidade e que afetaram de alguma forma as entidades classificadas nessa categoria.

Nessa perspectiva, justifica-se ao esmiuçar um assunto tão pertinente na sociedade, com enfoque nas contribuições advindas das Ciências Contábeis. O estudo contribui com as entidades do Terceiro Setor, sendo as partes interessadas, propagando informações relevantes



sobre sua história e visão contábil. Também ilustra a relevância de cada uma delas para a sociedade, amalhando conhecimentos e desmistificando pontos específicos, de difícil acesso para as pessoas em geral.

Para alcançar os objetivos e propostas estabelecidas, os procedimentos metodológicos escolhidos para o estudo, envolveram, principalmente, a pesquisa bibliográfica e exploratória, por meio de uma análise qualitativa. Tais abordagens limitam-se ao presente levantamento, mas o objeto permite que pesquisas futuras possam acontecer de forma empírica, com estudos de casos, entrevistas e questionários junto às entidades classificadas como do Terceiro Setor. Este levantamento debruçou-se essencialmente em legislações, documentos e bibliografias que apontam para a evolução histórica e também para as contribuições da área da contabilidade para estas entidades.

O artigo está dividido em seções distintas, sendo iniciado pela introdução que o apresenta, seguido dos procedimentos metodológicos, que exibem os tipos de pesquisa utilizados. Na sequência adentra no desenvolvimento, o qual organizou-se em três etapas, onde a primeira delineou a trajetória da contabilidade no Brasil, a segunda apresentou, de forma geral e breve, as entidades do Terceiro Setor e a terceira apontou as principais alterações na contabilidade e seus impactos para essas entidades, com ênfase no cenário brasileiro. Por fim, constam as considerações finais dos autores sobre as análises e reflexões realizadas.

2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa configura-se de forma bibliográfica, demonstrando a relevância na definição e construção dos conceitos discutidos. Utilizou-se de fundamentos de autores que contribuíram para a construção de uma análise científica acerca do objeto delimitado. Fez-se presente uma análise aprofundada das legislações que regulam as entidades do Terceiro Setor, bem como a utilização de sites oficiais governamentais e dados públicos, proporcionando uma visão atualizada e coerente da realidade brasileira.

O procedimento bibliográfico é muito relevante quando busca-se desvendar assuntos que possuem pouca investigação, principalmente aqueles com defasagem de levantamentos empíricos com dados coletados em campo, por exemplo (Bocato, 2006). Gil (2002) ressalta que ao utilizar dessa abordagem adquire-se o benefício referente ao montante de informações descritas em diversas fontes. Para o autor, o pesquisador pode acumular conceitos, teses e



dados de forma subjetiva e ampla, sem limitações geográficas, o que hoje é muito potencializado, tendo em vista as facilidades promovidas pelos equipamentos digitais.

Além de bibliográfico, o estudo também possui uma característica exploratória, a qual concentra-se em descobrir ideias e percepções, para ocasionar maior habituação com a problemática pesquisada. Selltiz *et al.* (1965) enfatiza que as pesquisas com esse viés não precisam, necessariamente, de hipóteses previamente formuladas, podendo partir de outras premissas e curiosidades dos pesquisadores. Aker, Kumar e Day (2004), compartilham da mesma perspectiva, complementando que é comum nesse tipo de investigação a utilização do método qualitativo.

As investigações qualitativas são muito relevantes, pois permitem aos investigadores a subjetividade no momento da análise, uma vez que ao aprofundarem em determinadas elucubrações, partem de referenciais teóricos previamente definidos, que corroboram para reflexões pontuais acerca de seus objetos, muito bem delimitados (Marconi; Lakatos, 2001). Gil (2002) converge com as autoras, acrescentando que as investigações qualitativas envolvem materiais já analisados por diversos autores, podendo incluir, não só fontes bibliográficas, mas também dados e elementos estatísticos.

Ainda se destaca o teor documental do presente levantamento, tendo em vista que foram analisadas as legislações que apontaram a evolução da contabilidade, primeiramente em nível internacional e posteriormente nacional, indicando como esse movimento impactou nas atividades e efetividade de entidades do Terceiro Setor. Para Minayo (2014) este tipo de investigação é muito comum nas ciências humanas, mas pode ser incorporado em outras áreas do conhecimento, com o intuito de compreender aquilo que não está claro de forma suficiente para todos os envolvidos.

Assim, por meio de tais procedimentos, espera-se que o presente artigo possa favorecer as entidades do Terceiro Setor, bem como os demais sujeitos interessados no assunto, desmistificando um assunto tão relevante, que pode proporcionar tantos bens para a sociedade como um todo, podendo advir de ONGs (Organizações não governamentais), Associações e Fundações, destinadas, principalmente, para as áreas da Educação, Esporte, Saúde e Cultura.

3 TRAJETÓRIA DA CONTABILIDADE NO BRASIL

A definição de contabilidade é de uma ciência que potencializou sua sistematização com o intuito de controlar o patrimônio e apurar o resultado das *aziendas*, que é o mais amplo



conceito de empresa, além de conceder informações aos interessados em avaliar o patrimônio e desempenhos das atividades das organizações (Viceconti; Neves, 2017). Essa função é de relevância, pois auxilia os gestores e demais usuários da contabilidade a tomarem uma decisão mais assertiva.

Iudícibus (2010), afirma que a origem da contabilidade pode ser tão antiga quanto a origem do *Homo Sapiens*, espécie da qual fazemos parte, pois o homem em meio a sua evolução foi desenvolvendo a noção de conta para suprir suas necessidades, como, por exemplo, saber a quantidade de animais do rebanho ou até mesmo contar seus instrumentos de caça e pesca. No percurso histórico, os primeiros indícios explícitos de contas foram de 2000 a.C. Para Hendriksen e Breda (1999), no Oriente Médio e no Extremo-Oriente já existiam economias requintadas bem antes da Europa ascender, o que era possível identificar na dinastia Shang, na China, há aproximadamente 1600 a.C., e a sofisticada cultura indiana, que tem indícios de 2300 a.C.

A evolução da conta para o que hoje é conhecido como contabilidade foi relativamente lenta, até o surgimento da moeda. Na época do escambo, os comerciantes anotavam seus bens, direitos e obrigações com os demais, como espécie de inventário físico, sem valor numérico (Iudícibus, 2010). Atualmente, esses registros de obrigações das entidades são chamados de Livro Diário e são obrigatórios pela legislação comercial brasileira.

Refletindo sobre a sua concepção histórica, surge na Idade Média, mais precisamente em 1494, na cidade de Veneza, a obra *Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita*, que contribuiu para o avanço da contabilidade, sendo considerado o marco da contabilidade moderna (Luz, 2015). Outro documento escrito pelo frade Luca Pacioli, com o tema *Particularis de Computis Et Scripturis*: representa o famoso método das partidas dobradas, indicando que cada débito tem um crédito respondente. Método utilizado até os dias atuais, fazendo com que para muitos historiadores, contabilistas e economistas, Luca Pacioli seja considerado o pai da contabilidade.

A partir do século XV iniciou-se uma era de estagnação da evolução contábil, pois no cenário internacional, por exemplo, na Itália, devido a fatores diversos, houve certa decadência política e comercial, fazendo que novas rotas de comércio fossem abertas e os centros comerciais se dispersassem para Espanha e Portugal, posteriormente para os Países Baixos. O fim da morosidade da evolução da contabilidade se deu no início da Revolução Industrial, que se originou na Inglaterra, no século XVIII (Hendriksen; Breda, 1999). Conforme as necessidades



foram aumentando, a contabilidade foi evoluindo e a partir desse período, surgiram conceitos como depreciação e gestão de custos, além de especializações.

De acordo com Iudícibus, Marion e Faria (2009), a contabilidade até meados do século XIX era vista como uma atividade de escrituração, porém, a partir desse período, foi sendo reconhecida como uma ciência, com distintas produções acadêmicas, dentre elas a obra *La contabilità applicata alle amministrazioni private e pubbliche* de Francesco Villa. A partir dessa ideia, surgiram as escolas do pensamento contábil, como a Escola administrativa; Escola Controlista; Escola Reditualista; Escola matemática; Escola Norte-Americana; Escola Neocontista; Escola Alemã; Escola Aziendalista; Escola patrimonialista; Escola Neopatrimonialista, cada qual com suas influências ao redor do mundo (Schmidt, 2000).

No Brasil, a contabilidade iniciou-se com o período Colonial, que corresponde ao ano de 1500 até 1808, ou seja, do descobrimento até a chegada da família real portuguesa. Sá (2008), explica que era rotineiro as expedições marítimas possuírem um profissional da escrita e na expedição, sendo que neste período, de acordo com o autor, um profissional de notório conhecimento foi o escrivão Pero Vaz de Caminha, atuante na armada de Pedro Álvares Cabral.

A era do Brasil Império, período que se compreende de 1808 a 1889, foi marcada pela chegada da corte no território brasileiro devido a instabilidades políticas em Portugal, a qual entre os seus membros encontravam-se estudiosos da contabilidade. Durante o governo de Dom João VI, entre 1808 e 1821, destaca-se a criação do Banco do Brasil, em 1808, decretado em 1809, sendo que apenas estudantes de contabilidade e comércio poderiam fazer escrituração contábil (Silva; Mercial, 2019).

No governo de Dom Pedro I, para que ocorresse a Independência do Brasil, foi necessário o pagamento de uma quantia a Portugal, a qual foi possível devido um empréstimo feito pela Inglaterra. Por meio deste arranjo iniciou-se a dívida externa do Brasil, como preço da independência. Devido à grande dívida a ser quitada, foi necessário adotar um controle mais eficiente dos cofres públicos e, com isso, um fato que merece destaque é a obrigatoriedade do uso do método das partidas dobradas nas escriturações contábeis em 1830 (Silva; Mercial, 2019).

A partir de 1831, quando Dom Pedro II assumiu o poder, a figura do profissional que hoje é conhecido como contador e a própria contabilidade ganhou mais força. Dessa forma, a contabilidade foi dada como ciência no Brasil pela primeira vez, devido a publicação de Estevão



Rafael de Carvalho, intitulada A Metafísica da Contabilidade Comercial, sendo a primeira obra brasileira acerca da nova área que emergia (Silva; Mercial, 2019).

Ainda no governo de Dom Pedro II, muito semelhante aos dias atuais, a lei n.º 1.083 de 1860 estabeleceu que os gerentes e representantes das companhias deveriam fornecer o balanço e demonstrações ao governo, sob pena de multa (Brasil, 1860). Já em 1889 a monarquia chega ao fim no país e se inicia o período conhecido como Brasil República, onde a profissão de contador e a importância da contabilidade para a economia e sociedade se estabelece efetivamente. O marco histórico é caracterizado por datas e grandes conquistas, valendo ressaltar que em 1920 foram instaurados cursos profissionalizantes no âmbito contábil (Silva; Mercial, 2019).

A profissão de contador foi finalmente regulamentada em 1945, sendo que um ano mais tarde, surge o Conselho Federal de Contabilidade e os conselhos regionais de cada estado. Outros fatos acontecem nos anos seguintes, como, por exemplo, em 1981 entrando em vigor as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) e em 2005, quando se cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) (Silva; Mercial, 2019).

Desde 1946 com o Decreto Lei n.º 9.295, no que se refere ao Brasil, para ser um profissional de contabilidade são necessários alguns requisitos, os quais preveem direitos e deveres destes profissionais (Brasil, 1946). Destaca-se com isso, que primeiramente é indispensável possuir o bacharelado em Ciências Contábeis, resultado de uma graduação reconhecida pelo MEC (Ministério da Educação) de pelo menos quatro anos. Para exercer a profissão, é necessária aprovação no Exame de Suficiência para a inscrição no Conselho Regional competente de cada estado brasileiro e, para manutenção do registro no Conselho, a obrigação do pagamento de taxa anual. É importante ressaltar que escritórios de contabilidade, ou seja, pessoas jurídicas, também possuem a obrigatoriedade da taxa (Brasil, 1946).

Mediante ao que foi apresentado, compila-se que a contabilidade, ao longo dos anos, foi evoluindo tanto na esfera nacional quanto internacional e, também, adquirindo cada vez mais dimensão. Com essa evolução, foram surgindo ramificações e várias áreas de atuação. Uma dessas áreas é o Terceiro Setor, relativamente nova e pouco conhecida no meio. Sendo assim, a próxima seção destina-se para apresentar as entidades assim classificadas, apontando suas particularidades, junto ao sistema brasileiro.



4 ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR

Para melhor compreender a organização da sociedade, chegando a reflexões mais pertinentes sobre o Terceiro Setor, Bocchi (2013) ressalta que esta pode ser dividida em distintos setores, onde o primeiro é composto pela parte pública, responsável pelos direitos sociais, como, por exemplo, a saúde, educação e segurança. O segundo representado pelas atividades com fins lucrativos, formado por pessoas físicas ou jurídicas que almejam a geração de lucros para fins particulares. Enquanto, o Terceiro Setor seria uma via alternativa, movido pelo objetivo da geração de atividades sociais ou solidárias e ao mesmo tempo não governamental, sem o desejo de obter lucro.

Tal ramificação pode ser retratada como um conjunto de iniciativa da sociedade civil organizada, sem fins lucrativos e que anseia o desenvolvimento social com base na ação voluntária. Abrange uma diversidade de segmentos muito ampla, sendo que apenas a conceituação não engloba todas as diferenças presentes, já que este trabalha com diferentes áreas, formas de atuação, porte, público beneficiado, associados, entre outros (Nunes, 2007).

Conforme Teodósio (2002) e Nunes (2007) o Terceiro Setor se organiza por meio de diferentes tipos de entidades, como as Organizações Não Governamentais (ONGs), Associações Comunitárias, Instituições filantrópicas, Fundações, Igrejas e seitas, Organizações Sociais, bem como os Sindicatos desenvolvidos por empresas. Nesse sentido, a fim de esmiuçar a origem desta pluralidade, revela-se que o surgimento do Terceiro Setor ocorre pela junção de diferentes fatores, os quais têm por objetivo a promoção do bem comum. Apesar de cada instituição obter sua particularidade e estrutura diferentes, ambos lutam pelo mesmo ideal (Nunes, 2007).

Carvalho (2006) afirma que é possível identificar na evolução histórica quatro momentos marcantes. Primeiro, no Brasil, marcado pelas instituições sem fins lucrativos, sendo que estavam presentes desde a colonização no século XIX, onde neste período voltavam-se para a missão religiosa diretamente ligado à Igreja Católica, juntamente com suporte do Estado (Lima, 2018). Segundo Paes (2000), os princípios religiosos estavam ligados aos propósitos do Terceiro Setor, ou seja, a ajuda ao próximo, a partilha e a preocupação social. Nesse contexto, surgem as Santas Casas em 1543 comandadas pela igreja, as quais auxiliavam as comunidades mais carentes na área da saúde e educação.

O segundo marco se dá entre o período do governo de Getúlio Vargas (1930 – 1945), por meio de diretrizes que implementavam a intervenção estatal na economia e na sociedade. O



Estado objetivava, nesse momento, criar e formular políticas públicas com o auxílio das organizações sem fins lucrativos. Em 1935 é decretada a lei n.º 91, de 28 de agosto, a qual indica que estas entidades se materializaram como estrutura de utilidade pública. Assim em 1938 nasce o Conselho Nacional de Serviço Social (CNSS) proporcionando além da organização, subsídios governamentais para as organizações que estivessem inscritas neste conselho (Carvalho, 2006).

O período de ditadura militar no Brasil pode ser considerado o terceiro momento, decorrendo uma intensa mobilização na sociedade. Nesse contexto, em busca da redemocratização, surgem os chamados movimentos sociais, os quais tratavam de instituições de caráter filantrópico e assistencial, sendo o principal meio de expressão aos problemas sociais para as comunidades. O momento foi marcado pelo surgimento das ONGs (Organizações não governamentais), instituições ligadas à mobilização social e a contestação política (Lima, 2018).

A partir da redemocratização do País em 1980 e a decadência da intervenção estatal a partir de 1990, se configura o quarto marco na evolução histórica (Lima, 2018). Para Fischer (2002, p. 41) “a consolidação crescente do direito de acesso dos cidadãos a bens e serviços por um lado e a incapacidade do Estado em assumir seu papel provedor nesta demanda por outro” foi o marco para o fortalecimento das organizações que viriam a compor o Terceiro Setor, já que as pautas sobre direitos fundamentais e a cidadania passavam a ser o objetivo das instituições.

Por meio dessa retrospectiva histórica, é possível considerar que o Terceiro Setor diz respeito às organizações sem fins lucrativos prestando serviços de caráter público, por meio da participação voluntária (Diniz, 2019). De acordo com o Código Civil Brasileiro art. n.º 44, ficam denominadas pessoas jurídicas de direito privado “as associações; as sociedades; as fundações; organizações religiosas; os partidos políticos” (Brasil, 2002). Nessa perspectiva, as instituições passam a ser desenvolvidas por dois formatos jurídicos, sem fins lucrativos ou fundação privada.

Em uma associação civil sem fins lucrativos o fator principal é a união de pessoas que tem por intuito determinadas finalidades em comum (culturais, sociais, religiosas, recreativas etc.), são responsáveis por definirem a atividade fim da instituição, a qual indicará o propósito inicial até sua meta final e, para isso, agrega diversos e coletivos esforços. Todo o processo é dotado de personalidade jurídica, de direito privado, sem a finalidade de obtenção de lucro, regida por um estatuto social contendo as informações sobre direitos e deveres da associação e também dos associados (Nunes, 2007).



Já uma fundação privada possui personalidade jurídica de direito privado e sem fins lucrativos, contudo é constituída quando há destinação de um patrimônio para determinado fim. Nesse caso, o concesso pode ser uma pessoa física ou jurídica e, para ser considerado fundação, o estatuto é submetido à aprovação do Ministério Público. Diante disso, a finalidade, necessariamente precisa ser de natureza altruística, ora estimulando para a cultura e investigação científica, artística e literária, ora realizando finalidades filantrópicas (Nunes, 2007).

O Terceiro Setor reforça uma nova perspectiva de como as organizações não governamentais funcionam de fato, tendo como principal objetivo a promoção do desenvolvimento social, possibilitando melhorias na qualidade de vida da população, atuando de forma complementar ao Estado e ao setor privado. O principal desafio é a busca por recursos financeiros para manutenção e financiamento dos projetos e também a necessidade de prestar contas e ser transparente perante suas ações.

4.1 Principais alterações na contabilidade e seus impactos nas entidades do terceiro setor

As entidades sem fins lucrativos conforme o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), podem ser consideradas “em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido, e o lucro ou prejuízo é simplesmente e respectivamente, denominado de superávit ou déficit” (CFC, 2016, p.1). A norma aponta dois pontos relevantes, a nomenclatura a ser apresentada na apuração do resultado e sob a não distribuição do rendimento, de tal maneira, o resultado nas demonstrações do exercício não se dá pelo lucro ou prejuízo, pois não há objetivo de geração de lucro, ou seja, não tem por finalidade fins econômicos (Bocchi, 2013). Com isso, caso o resultado seja positivo este será representado por *superávit* e ao contrário será denominado como *déficit*. Também está instruído a não repartição do ganho caso a instituição obtenha um superávit (Reptczuk; Voese, 2011).

Olak (1996) identifica ao Terceiro Setor quatro principais características, dentre as quais o patrimônio a qual as instituições possuem deve pertencer à sociedade como um todo, onde os membros ou fundadores não possuem qualquer participação econômica; as fontes de recursos financeiros constituem-se pelas contribuições, doações e subvenções; o *superávit* não ser o objetivo das organizações, mas, um meio para garantir a continuidade do projeto e sua execução, de forma a alcançar seus propósitos e, por fim, a finalidade da instituição estar relacionada a mudanças sociais.



Nessa perspectiva, para constituir-se como uma entidade do Terceiro Setor, é necessário cumprir com a lei vigente acerca de suas características e finalidades. O Código Civil Brasileiro, Lei n.º 10.406/02, no artigo n.º 44, estabelece dois tipos de pessoas jurídicas, sendo as de direito público, que consistem na União, Estados, o Distrito Federal e os Territórios; os Municípios; as autarquias, inclusive as associações públicas e as demais entidades de caráter público criadas por lei e, as de direito privado, por meio de associações; sociedades; fundações; organizações religiosas e partidos políticos. As entidades de fins não lucrativos são classificadas como associações, fundações e organizações religiosas (Brasil, 2002).

O artigo n.º 53 do Código Civil Brasileiro expõe que “constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos” (Brasil, 2002). Interpreta-se que o fator principal é a união de indivíduos, com o mesmo objetivo, não objetivando lucros, característica principal das entidades do terceiro setor. Para Cardoso e Carneiro (2014), a principal finalidade das associações indica que os interesses dos associados devem ser defendidos e desenvolvidos, podendo classificar-se de acordo com a sua finalidade em três grupos, sendo eles o interesse particular dos associados por objetivo, não visando o lucro, como as sociedades recreativas ou literárias; a finalidade de realizar um feito alheio aos interesses dos associados, em benefício de terceiros, que fique dependente da associação ou se torne autônoma, como as associações beneficentes e, por fim, as associações que ficam dependentes de um feito comandado por terceiros.

Como citado anteriormente, as Instituições Religiosas, mais precisamente as igrejas católicas, foram as primeiras organizações do Terceiro Setor, mesmo não recebendo uma qualificação específica para isso no decurso do tempo. Para Muraro e Lima (2003), apenas igrejas, hospitais e colégios religiosos tinham evidências como organizações sem fins lucrativos. O artigo n.º 150, inciso V da Constituição Federal Brasileira de 1988, dispõe que templos de qualquer culto são imunes de impostos, exceto encargos trabalhistas para seus colaboradores (Brasil, 1988).

Disto isto, entende-se que diversas nomenclaturas designam as atividades sem fins lucrativos do Terceiro Setor. Contudo, apesar de terem objetivo social, cada expressão possui sua particularidade, como, por exemplo, a primeira terminologia no final do ano de 1940, o termo ONG, aparecendo primeiramente em documentos da Organização das Nações Unidas (ONU), a qual pautava sobre o desenvolvimento de comunidades, tratando as relações políticas dos países ricos sobre os países menos favorecidos no ocidente (Steil; Carvalho, 2001).



Para Landin (1999) a nomenclatura ONG é adotada pelas organizações no Brasil em meados dos anos 1980. O que ocorreu no intuito de obter o reconhecimento necessário para a sua especialização, profissionalização e autonomia como entidade (Steil; Carvalho, 2001). As ONGs Podem ser definidas por organizações sem fins lucrativos, as quais são direcionadas pelo trabalho voluntário e atuam para o desenvolvimento social da comunidade, auxiliando de forma colaborativa o Estado e o setor privado (Tenório, 1997).

A primeira expressão de forma legal é determinada pela Lei n.º 9.637 de 1998, intitulada por Organização Social, mas conhecido por “OS”, a lei qualifica as entidades para receber recursos orçamentários e bens públicos, sendo que em contrapartida, precisará atender aos critérios instituídos. Fica estabelecido que os objetivos relacionados à natureza social e sua área de atuação, não têm por finalidade a geração de lucro, tornando obrigatório o excedente financeiro ser aplicado à própria organização (Brasil, 1998).

Além disso, outros critérios incluem que nos termos do estatuto é preciso estabelecer um conselho de administração e uma diretoria, compostos por atribuições normativas e de controle conforme prevista nesta lei; ter a participação de órgãos colegiados de deliberação, por meio de representantes do governo e da comunidade escolhidos com base em competência profissional e ética, representando diferentes interesses; estar definido atribuições e a composição da diretoria; publicar anualmente os relatórios financeiros e de execução no diário oficial da união; aceitação de novos associados na forma de estatuto (Brasil, 1998).

Nota-se que tais critérios são extensos, envolvendo ainda que às instituições fica vedado a distribuição de bens em qualquer hipótese, inclusive em falecimento, desligamento ou retirada de associado; devem prever em seus estatutos a possibilidade de transferência de seu patrimônio, legados ou doações para outra organização social qualificada na mesma área de atuação ou para o patrimônio da União, estados, Distrito Federal ou Municípios, caso sejam extintas ou desqualificadas. Além disso, é necessário que a qualificação como organização social seja aprovada pelos Ministros ou titulares de órgão supervisor ou regulador da área correspondente ao seu objeto social, bem como pelo Ministro de Estado da Administração Federal e Reforma do Estado, devendo tais provações considerar a conveniência e oportunidade da qualificação da organização social (Brasil, 1998).

Esclarecidos tais critérios, temos no ano de 2014 mais uma evolução no que tange a legislação e organização das entidades do terceiro setor. Sendo a Lei n.º 13.019 de 2014, a qual trata sobre a Organização da Sociedade Civil, popularmente utilizada pela sigla OSC, tendo por objetivo abranger toda diversidade e heterogeneidade sobre as organizações. Em seu primeiro



artigo apresenta as normas gerais para parceria entre a administração pública e as OSC, buscando transparência e eficiência na execução de atividades e projetos de interesse público (Brasil, 2014).

Para a realização das parcerias, as organizações precisam apresentar o plano de trabalho, que irá definir as atividades a serem realizadas, os prazos, os recursos financeiros necessários e a responsabilidade de cada uma das partes envolvidas (Brasil, 2014). O plano de trabalho será inserido nos termos de colaboração, termos de fomento ou acordos de cooperação. Storto e Reicher (2014) ressaltam que o termo de fomento se diferencia do termo de colaboração em virtude da iniciativa da ação, onde o fomento refere-se à proposta pela OSC, enquanto o termo de colaboração parte da administração pública. Ressalta-se que as partes devem se beneficiar da colaboração.

A Lei n.º 13.019 de 2014 estabelece normas gerais para as parcerias entre administração pública e organizações da sociedade civil, visando a execução de atividades e projetos de interesse público, por meio de planos de trabalho previamente estabelecidos, em termos de colaboração, fomento ou acordos de cooperação, com a redação de documentos de forma simples e coerente (Storto; Reicher, 2014).

Assim, discutida tal legislação e compreendendo a evolução contábil, paralela à essa progressão das entidades de Terceiro Setor, entende-se que tais ramificações com exceção das Instituições Religiosas, em conformidade com a Lei n.º 9.790 de 1999, possuem duas certificações para adesão, cumprindo alguns requisitos, sendo a OSCIP (Organização da Sociedade Civil de Interesse Público) e CEBAS (Certificação das Entidades Benéficas de Assistência Social). Além das obrigações contábeis habituais das entidades, o profissional da contabilidade, contador (a), fica responsável por reunir todas as documentações necessárias para que consigam tais certificações (Brasil, 1999).

A OSCIP (Organização da Sociedade Civil de Interesse Público), instituída pela Lei n.º 9.790, de março de 1999, é exclusiva para entidades sem fins lucrativos constituídas há pelo menos 3 (três) anos e tem como finalidade única e restritamente, o desejo das organizações de firmarem Termos de Parceria com o poder público, para realização de alguma atividade em prol do bem comum da sociedade (Brasil, 1999).

Atendendo os requisitos contidos nos artigos n.º 3 e n.º 4 da lei n.º 9.790 de 1999, que em resumo, consistem na promoção da saúde, educação, cultura e lazer, assistência social, estudos, pesquisas e preservação do meio ambiente. A instituição que atenda aos requisitos e deseja receber a certificação de OSCIP, deverá enviar um requerimento para o Ministério da



Justiça, juntamente com cópia autenticada da ata de eleição de sua atual diretoria, balanço patrimonial e demonstração do resultado do exercício, declaração de isenção do imposto de renda e inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes, conforme consta no art. n.º 5 da lei n.º 9.790/99 (Brasil, 1999).

A segunda certificação, CEBAS (Certificação das Entidades Benéficas de Assistência Social), instituído pela Lei n.º 8.212, de julho de 1991, antes de responsabilidade do Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), agora de competência dos ministérios da Saúde, Educação e de Desenvolvimento Social, sendo a principal finalidade para obtenção do certificado, a isenção de contribuições sociais e não apenas a isenção de tributos, benefício que as entidades do terceiro setor possuem, de acordo com o artigo n.º 150 da Constituição de 1988 (Brasil, 1991).

Essa transferência de competências, de Conselho Nacional de Assistência Nacional (CNAS) para ministérios da Saúde, Educação e Desenvolvimento, deve-se a recente lei complementar n.º 187 de 16 de dezembro de 2021, que dispõe do cumprimento a pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, que presta serviço nas áreas de assistência social, de saúde e de educação, sendo um dos requisitos básicos para obtenção do certificado CEBAS (Brasil, 2021).

A Lei complementar n.º 187 de 2021 também dispõe que a instituição sem fins lucrativos que deseja obter a referida certificação, necessita ter sido constituída há pelo menos 12 (doze) meses e o prazo de validade do certificado é de 3 (três) anos, após esse período é necessária a solicitação aos respectivos ministérios novamente (Brasil, 2021). Quando a entidade sem fins lucrativos obtém o certificado CEBAS, se torna imune do pagamento das contribuições sociais e seguridade social (Brasil, 2021), além de receber recursos governamentais, a título de subvenções sociais (Brasil, 2011).

Mediante a tais apresentações, entende-se que no decurso histórico houve uma progressão das entidades do Terceiro Setor, o qual dispõe de legislação e exemplos visíveis em níveis nacionais, podendo servir como incentivo para que novas associações e fundações sejam criadas, no intuito de contribuir com o desenvolvimento regional e nacional, tornando-se um complemento para as fragilidades sociais, que muitas vezes ficam invisíveis aos poderes públicos.



5 CONCLUSÃO

Este estudo buscou apresentar os principais pontos da evolução contábil no âmbito do Terceiro Setor. Nesse contexto, podemos considerar que sua atuação possibilita uma visão de como o desenvolvimento social por meio da união de pessoas pode transformar a realidade de determinadas populações. Contudo, para que isso ocorra, é necessário o atendimento da legislação e como recurso favorável, a contabilidade pode contribuir para desmistificar os procedimentos necessários para que as entidades alcancem seus objetivos.

Foi possível compreender como a evolução da contabilidade impactou o desenvolvimento do Terceiro Setor no Brasil, verificando que esta contempla grande responsabilidade, além de que seu contexto histórico evidencia como as instituições precisam seguir as normas para o desenvolvimento de sua própria gestão, visto que no Brasil o Terceiro Setor possui leis específicas, as quais podem trazer benefícios fiscais e sociais a própria entidade. Identificou-se como as entidades caracterizam, apontando suas principais particularidades. Por meio disso, foram demonstradas as principais alterações que ocorreram na contabilidade e que afetaram as entidades do Terceiro Setor.

A metodologia utilizada auxiliou o progresso acerca do tema discutido. Foi desenvolvida por meio de distintos procedimentos, envolvendo, entre eles, a pesquisa bibliográfica, exploratória e documental. Podendo considerar que a utilização desses procedimentos foi relevante para o entendimento por meio de perspectivas diferentes. Ressalta-se que em investigações futuras outras abordagens podem ser utilizadas, como, por exemplo, pesquisas de campo junto às entidades de terceiro setor.

Posto isso, o que leva a criação de uma entidade do Terceiro Setor é, principalmente, o objetivo social a fim de utilizar a união de pessoas para o próprio desenvolvimento diante da comunidade. As entidades do Terceiro Setor, em sua essência, buscam fazer o bem ao próximo e obter uma perspectiva de que fazem a diferença no meio que estão inseridas. Nesse sentido, é relevante demonstrar como a contabilidade pode auxiliar, pois é fundamental esmiuçar toda legislação e normas, visando o seu funcionamento neste propósito social. Portanto, considera-se com este estudo que nenhum conhecimento possui um fim, então recomenda-se um aprofundamento acerca da temática discutida, tendo em vista a identificação de novas informações, bem como uma abordagem mais profunda na própria legislação trazendo uma nova perspectiva agregando sobre o conteúdo.



REFERÊNCIAS

AKER, D. A.; KUMAR, V.; DAY, G. S. **Pesquisa de marketing**. São Paulo: Atlas, 2004.

BOCCATO, V. R. C. Metodologia da pesquisa bibliográfica na área odontológica e o artigo científico como forma de comunicação. **Rev. Odontol.** Univ. Cidade São Paulo, São Paulo, v. 18, n. 3, p. 265-274, 2006

BOCCHI, Olsen Henrique. **O Terceiro Setor uma visão estratégica para projetos de interesse público**. 1. ed. Curitiba: Intersaberes, 2013. E-book. Disponível em: <https://plataforma.bvirtual.com.br>. Acesso em: 24 jul. 2023.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, ano 139, n. 8, p. 1-74, 11 jan. 2002. PL 634/1975.

BRASIL. **Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014**. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 1 ago. 2014.

BRASIL. **Lei nº 13.151, de 28 de julho de 2015**. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, ano 288, 29 jul. 2015.

BRASIL. **Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998**. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 18 maio 1998.

BRASIL. **Lei n.º 1083 de 22 de agosto de 1860**. Dispõe sobre providencias sobre os Bancos de emissão, meio circulante e diversas Companhias e Sociedades. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/lim1083.htm#:~:text=LEI%20N%C2%B%201.083%2C%20DE%2022%20DE%20AGOSTO%20DE%201860.&text=Conten%20providencias%20sobre%20os%20Bancos,e%20diversas%20Companhias%2e%20Sociedades. Acesso em: 08 de outubro 2023.

BRASIL. **Decreto-lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946**. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del9295.htm. Acesso em: 08 de outubro de 2023.

BRASIL. **Lei 9.790, de 23 de março de 1999**. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9790.htm. Acesso em 08 de outubro de 2023.

BRASIL. **Lei 8.212, de 24 de julho de 1991**. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm. Acesso em 08 de outubro de 2023.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 187 de 16 de dezembro de 2021**. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes e regula os procedimentos referentes à imunidade de contribuições à seguridade social de que trata o § 7º do art. 195 da Constituição Federal; altera as Leis nos



5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e 9.532, de 10 de dezembro de 1997; revoga a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, e dispositivos das Leis nos 11.096, de 13 de janeiro de 2005, e 12.249, de 11 de junho de 2010; e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp187.htm. Acesso em: 15 de outubro 2023.

BRASIL. **Lei nº 12.465 de 12 de agosto de 2011**. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2012 e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12465.htm. Acesso em: 15 de outubro de 2023.

BRASIL. **Lei n.º 91 de 28 de agosto de 1935**. Determina regras pelas quais são as sociedades declaradas de utilidade pública. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1930-1949/L0091.htm. Acesso em: 15 de outubro 2023.

BRASIL. [Código Civil brasileiro (2002)]. **Código Civil do Brasil de 2002**. Brasília, DF: Presidência da República, [2002]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 08 out. 2023.

CARDOSO, Univaldo Coelho; CARNEIRO, Vânia Lúcia Cordeiro. **Associação. Série Empreendimentos Coletivos**. Brasília, Sebrae, 2014.

CARVALHO, Débora Nacif de. Gestão e Sustentabilidade: **Um estudo multicascos em ONGs ambientalistas em Minas Gerais**. Dissertação (Mestre em Administração) – Centro de Pós-graduação e Pesquisa em Administração da Universidade de Federal Minas Gerais, Belo Horizonte, 2006.

DINIZ, Cláudio Smirne. **A Improbidade Administrativa no Contexto das Parcerias Públicas com o Terceiro Setor**. O Ministério Público na Defesa da Probidade Administrativa. Brasília, 2019. Disponível em: https://www.cnmp.mp.br/portal/images/Publicacoes/documentos/2019/Revista_Defesa_da_Probidade_Administrativa.pdf#page=6. Acesso em: 27 de julho de 2023.

FISCHER, Rosa Maria. **O desafio de colaboração: práticas de responsabilidade social entre empresas e Terceiro Setor**. São Paulo: Gente, 2002.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002

HENDRIKSEN, Eldon e VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999. Tradução da 5ª Edição Americana por: Antonio Zoratto Sanvicente.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à Teoria da Contabilidade**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LANDIN, L. BERES, N. **Ocupações, despesas e recursos: as organizações sem fins lucrativos no Brasil**. Colaboradora: Maria Celi Scalon. Rio de Janeiro: Nau, 1999.



LUZ, Érico Eleutério da. **Teoria da Contabilidade**. Curitiba: InterSaberes, 2015.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos metodologia científica**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MINAYO, Maria Cecília de Souza. **O desafio do conhecimento: pesquisa qualitativa em saúde**. São Paulo; Hucitec; 14. ed; 2014. 407 p.

MURARO, Piero; LIMA, José Edmilson de Souza. **Terceiro setor, qualidade ética e riqueza das organizações**. Rev. FAE, Curitiba, v.6, n.1, p.79-88, jan./abr. 2003. Disponível em: https://researchgate.net/publication/237081380_Terceiro_setor_qualidade_etica_e_riqueza_das_organizacoes. Acesso em 08 de outubro de 2023.

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
NBC TE – ENTIDADE SEM FINALIDADE DE LUCROS. **Conselho Federal de Contabilidade**, 2016. Disponível em: <https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/Entidadesemfinalidadedelucro.pdf>. Acesso em: 15 out. 2023.

NUNES, Laura. **Plano de captação de recursos para uma instituição pertencente ao terceiro setor – Escola de educação infantil e creche colméia**. Universidade Federal do Rio Grande do Sul Escola de Administração (EA) Departamento de Ciências Administrativas (DCA). Porto Alegre, 2007. Disponível em: <https://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/21970>. Acesso em: 27 de julho de 2023.

OLAK, P. A. **Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais**. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1996. Disponível em: <https://repositorio.usp.br/item/001596498>. Acesso em: 27 de julho de 2023

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações e Entidades de Interesse Social: Aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários**. Brasília: Brasília Jurídica, 2000.

REPTCZUK, Roseli Maria; VOESE, Simone Bernardes. **Características e peculiaridades das entidades do terceiro setor**. Porto Alegre: Contexto, 2011.

SÁ, Antônio Lopes de. **História Geral da Contabilidade no Brasil**. 1. ed. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2008.

SCHMIDT, Paulo. **História do pensamento contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

SELLTIZ, C.; WRIGHTSMAN, L. S.; COOK, S. W. **Métodos de pesquisa das relações sociais**. São Paulo: Herder, 1965.

SILVA, Bruna Gabriela Godinho da; MERICIAL, Drielly Sarggin. **A Evolução da Contabilidade nos Processos Históricos do Brasil e do Mundo**. Revista Múltiplo Saber. Paraná, v. 47, n.º 02/2019. p. 1-18. Disponível em: https://www.inesul.edu.br/revista/arquivos/arq-idvol_64_1570740943.pdf. Acesso em 15 de outubro de 2023.



STEIL, Carlos Alberto; CARVALHO, Isabel Cristina de Moura. **ONGs no Brasil: elementos para uma narrativa política**. Porto Alegre. 2001. Disponível em:

https://www.researchgate.net/profile/Isabel-Carvalho-16/publication/264869946_ONGS_NO_BRASIL_ELEMENTOS_PARA_UMA_NARRATIVA_POLITICA_1/links/56b7b6d908aebbbe1a7e1ad2/ONGS-NO-BRASIL-ELEMENTOS-PARA-UMA-NARRATIVA-POLITICA-1.pdf

16/publication/264869946_ONGS_NO_BRASIL_ELEMENTOS_PARA_UMA_NARRATIVA_POLITICA_1/links/56b7b6d908aebbbe1a7e1ad2/ONGS-NO-BRASIL-ELEMENTOS-PARA-UMA-NARRATIVA-POLITICA-1.pdf. Acesso em: 15 de outubro de 2023

STORTO, Paula Raccanello; REICHER, Stela Camlot. **Elementos do direito do terceiro setor e o marco regulatório das organizações da sociedade civil**. Revista Pensamento & Realidade, v. 29, n. 2, 2014.

TENÓRIO, Fernando G. **Gestão de ONGs: principais funções gerenciais**. Rio de Janeiro: FGV, 1997.

TEODÓSIO, Armindo dos Santos de Sousa. **Pensar pelo avesso o terceiro setor: mitos, dilemas e perspectivas da ação social organizada nas políticas sociais**. Centro de Referência para o Terceiro Setor Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, 2002.

VICECONTI, Paulo; DAS NEVES, Silvério. **Contabilidade Básica**. 18.ed. São Paulo: Saraiva, 2017.