



**CÍCERO CALDAS NETO**

**A Formação e Evidenciação do Resultado  
Contábil em Entidade do Terceiro Setor: o caso  
de uma região administrativa da maçonaria em um  
estado nordestino**

**João Pessoa - PB  
2007**



## **A Formação e Evidenciação do Resultado Contábil em Entidade do Terceiro Setor: o caso de uma região administrativa da maçonaria em um estado nordestino**

**CICERO CALDAS NETO**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa Multiinstitucional e Interregional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis UnB/UFPB/UFPE/UFRN, sob a orientação do Prof. Dr. Martinho Maurício Gomes de Ornelas, para obtenção do título de Mestre em Contabilidade.

**ORIENTADOR: Prof. Dr. Martinho Mauricio Gomes de Ornelas**

João Pessoa - PB  
2007

## FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Seção de Biblioteca da Justiça Federal na Paraíba

C146f Caldas Neto, Cícero

A formação e evidenciação do resultado contábil em entidade do terceiro setor: o caso de uma região administrativa da maçonaria em um estado nordestino / Cícero Caldas Neto. – João Pessoa: UFPB, 2007. 146 f.

Dissertação (Mestrado) – UnB/UFPE/UFPB/UFRN.

1. Contabilidade 2. Terceiro Setor 3. Maçonaria  
4. Associação sem fim lucrativo - Brasil

I. Título

**BIBL/JFPB**

**.....CDU 657:061.2**

## A G R A D E C I M E N T O S

*“O valor das coisas não está no tempo que elas duram, mas na intensidade com que acontecem. Por isso existem momentos inesquecíveis, coisas inexplicáveis e pessoas incomparáveis.”*  
(Fernando Pessoa)

### **No âmbito acadêmico:**

Em primeiro lugar, ao Prof. Dr. Martinho Mauricio Gomes de Ornelas, meu orientador, pela paciência, disposição e colaboração durante todo o desenvolvimento deste trabalho.

Aos Professores Drs. Jorge Katsumi Niyama (UnB), César Augusto Tibúrcio Silva (UnB), José Matias Pereira (UnB), José Dionísio Gomes da Silva (UFRN), Paulo Amilton Maia Filho (UFPB) e Paulo Roberto Nóbrega Cavalcante (UFPB), pelos ensinamentos ministrados ao longo das disciplinas cursadas.

Às servidoras administrativas Ridan (UFRN) e Iva (UFPB), colaboradoras incansáveis para que atingíssemos a meta proposta.

Aos colegas, e agora amigos e cúmplices, da Turma 2005: Cíntia de Almeida, Diogo Henrique Silva de Lima, Fernanda Marques de Almeida Holanda, Geraldo Magela de Andrade, Joana D’arc Medeiros Martins, José Ribamar Marques de Carvalho, Josicarla Soares Santiago, Lúcia Silva Albuquerque, Robério Dantas de França, Tiago Henrique de Souza Echternacht e Yara Magaly Albano Soares.

### **No âmbito profissional:**

À Justiça Federal na Paraíba, na pessoa do Juiz Federal Rogério de Meneses Fialho Moreira, Diretor do Foro, amigo e incentivador;

Aos colegas de trabalho Luis Carlos Soares Cavalcante (pelas forçadas substituições), Dulcinete Moraes Carneiro (revisão ABNT), Sandra Galliza e Rafael Leite Paulo (incontáveis *translates*) e Ubaldina Fernandes Nunes (revisão gramatical).

### **No âmbito maçônico:**

Ao Professor Ms. William Almeida de Carvalho, doutorando em Ciência Política, Secretário de Educação e Cultura do Grande Oriente do Distrito Federal, pelo acesso às dissertações e teses sobre a instituição maçônica, e aos Tesoureiros das lojas maçônicas integrantes da Região Administrativa pesquisada que disponibilizaram a documentação necessária à feitura deste trabalho.

## RESUMO

Esta pesquisa teve como objetivo compreender, explicar e descrever a formação e demonstração do resultado contábil de uma associação maçônica estadual, na qualidade de entidade privada do terceiro setor que exerce atividades assistenciais e filantrópicas com finalidade pública e sem fins lucrativos, utilizando as contribuições de seus membros e eventuais cotizações como fonte principal de recursos. Adotou-se, como referencial teórico, as principais características do terceiro setor sob a ótica do Novo Código Civil e o desenvolvimento atual da Contabilidade em relação à formação e evidenciação de resultados. O que se constatou foi que a ciência contábil ainda não avançou satisfatoriamente para dotar as entidades do terceiro setor de um modelo de mensuração do resultado onde fiquem reconhecidos os benefícios diretos e indiretos gerados e sua relação com os dispêndios. A legislação fiscal vigente ainda determina a utilização da Demonstração do Resultado do Exercício nas entidades sem fins lucrativos, o que não se mostra adequado para refletir a sua realidade operacional, dificultando o processo de prestação de contas e a tomada de decisão; sugeriu-se, em substituição, a Demonstração do Valor Adicionado, integrante do Balanço Social, como a mais consentânea com o propósito de evidenciar a geração de riqueza produzida pela entidade e sua distribuição à sociedade. Através da metodologia do estudo de caso, a pesquisa comprovou que a administração da entidade sob estudo se encontrava desconectada com as modernas técnicas de gerenciamento e afastada da legislação contábil interna e externa, sem um adequado planejamento orçamentário, patrimônio registrado e se utilizando de modelos de prestações de contas que inviabilizam uma eficiente gestão operacional. Como sugestão, recomendou-se a adoção de um sistema contábil uniforme e o aprofundamento do tema em outras regiões administrativas da instituição pesquisada, com o objetivo de testar e aprimorar o modelo de apuração e divulgação do resultado proposto.

**Palavras-Chave:** Contabilidade. Terceiro Setor. Maçonaria. Associação sem fim lucrativo.

## ABSTRACT

This research had as its objective to understand, explain and describe the formation and demonstrate the accounting results of a freemason state association, in the condition of being a private entity of the voluntary sector that performs supporting and philanthropic non-profit activities with a public concern, using the contributions of its members and eventual assesments as the principal source of resources. The main characteristics of the voluntary sector, as in the New Brazilian Civil Code, and the current development in Accounting related to the formation and demonstration of results were adopted as the theoretical reference. What was acknowledged is that Accounting Science still did not advance satisfactorily to endow the entities within the voluntary sector with a results measuring model in which the generated direct and indirect benefits and their relation with the expenses are recognized. The fiscal legislation in effect still determines the use of the Year-end Financial Results by non-profit entities, what is not adequate to reflect its operational reality, making the financial statements and decision making processes harder; the suggested alternative was a Added Value Statement, integrant of the Balance Sheet, as the more coherent with the intention to evidence the generation of wealth produced by the entity and its distribution to the society. Through the case study methodology, the research proved that the administration of the entity under study was detached from the modern management techniques and away from the internal and external accounting legislation, without an adequate budget planning, registered patrimony and using financial statements models that make an efficient operational management impracticable. The suggested solution was the adoption of a uniform accounting system and further research of the subject in other administrative regions of the researched institution, with the objective to test and to improve the model of verification and disclosure of the projected result.

**Key-words:** Accounting. Voluntary Sector. Freemasons. Non-profit Associations.

## SUMÁRIO

<b>CAPÍTULO 1 INTRODUÇÃO</b>	13
1.1 Contextualização	13
1.2 Organizações Sociais x OSCIPs	17
1.3 A natureza das transações nos três setores	19
1.4 Os objetivos e a superação de desafios	21
1.5 A necessária transparência	24
1.6 A situação-problema	27
1.7 Os objetivos	29
1.7.1 Geral	29
1.7.2 Específicos	30
1.8 As justificativas para a escolha do tema	30
<b>CAPÍTULO 2 O TERCEIRO SETOR</b>	35
2.1 Aspectos conceituais	35
2.2 Resgate das origens do terceiro setor	37
2.3 A classificação e as características	41
2.4 As fontes de financiamento	44
2.5 A era da eficiência	47
2.6 As associações	49
2.6.1 As associações e os aspectos jurídico-tributários das entidades do terceiro setor	49
2.6.1.1 Os aspectos jurídicos das entidades do terceiro setor	52
2.6.1.2 Os aspectos tributários: a imunidade e a isenção	55
2.6.2 Imposto de Renda e Contribuição Social	59
2.6.3 Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS	61
2.6.4 Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS	62
<b>CAPÍTULO 3 A CONTABILIDADE E O TERCEIRO SETOR</b>	63
3.1 A Contabilidade no processo de comunicação das entidades do terceiro setor	63
3.2 A evidenciação das informações contábeis	67
3.3 As formas e tipos de evidenciação	70
3.4 Aspectos contábeis das entidades do terceiro setor	73
3.4.1 Princípios Fundamentais de Contabilidade	75
3.4.2 As demonstrações contábeis para o terceiro setor	78
3.4.2.1 O balanço patrimonial	78
3.4.2.2 A demonstração do déficit ou superávit do exercício	80
3.4.2.3 A demonstração das mutações do patrimônio líquido social	81
3.4.2.4 A demonstração das origens e aplicações de recursos	81
3.4.3 As notas explicativas às demonstrações contábeis	82
3.5 A formação e evidenciação do resultado das entidades do terceiro setor	83
3.5.1 A demonstração do valor adicionado e sua importância	86
<b>CAPÍTULO 4 A FORMAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DO RESULTADO CONTÁBIL DA MAÇONARIA</b>	89
4.1 A escolha do objeto ou as artimanhas do acaso	89
4.2 Breve histórico da atuação da maçonaria no Brasil	90

4.3 O Grande Oriente do Brasil	92
4.4 O Grande Oriente Estadual	95
4.5 As origens dos recursos e a fiscalização das contas	96
4.6 As regiões administrativas do Grande Oriente	98
4.7 A maçonaria no contexto do terceiro setor e a <i>accountability</i>	100
4.8 As demonstrações contábeis da maçonaria e a análise dos resultados	102
4.8.1 As normas contábeis da maçonaria	102
4.8.2 A pesquisa e seus resultados	105
4.8.2.1 Procedimento metodológico	105
4.8.2.2 O protocolo para o estudo de caso	107
4.8.2.3 Coleta de dados	109
4.8.2.4 Tratamento dos dados	110
4.8.2.5 Descrição da pesquisa	111
4.8.2.6 Resultados e discussão da pesquisa	112
<b>CAPÍTULO 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b>	119
<b>REFERÊNCIAS</b>	122

## LISTA DE ABREVIATURAS

ABONG – Associação Brasileira de Organizações Não-Governamentais  
ARS – Accounting Research Study  
AICPA – American Institute of Certified Public Accountants  
CC – Código Civil  
CEMPRE – Cadastro Central de Empresas do IBGE  
CFC – Conselho Federal de Contabilidade  
CNPJ – Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica  
CTN – Código Tributário Nacional  
CVM – Comissão de Valores Mobiliários  
DMPL – Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido  
DOAR – Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos  
DOU – Diário Oficial da União  
DREx – Demonstração do Resultado do Exercício  
ESFL – Entidades Sem Fins Lucrativos  
FASB – Financial Accounting Standards Board  
FASFIL – As Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos no Brasil  
FGV – Fundação Getúlio Vargas  
GAPA – Grupo de Apoio e Prevenção à AIDS  
GIFE – Grupo de Institutos, Fundações e Empresas  
GOB – Grande Oriente do Brasil  
GOE – Grande Oriente Estadual  
IAS – International Accounting Standards / Normas Internacionais de Contabilidade  
IASB – International Accounting Standards Board / Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade  
IASC – International Accounting Standards Committee / Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade  
IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística  
IN – Instrução Normativa  
INSS – Instituto Nacional do Seguro Social  
IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG)  
MP – Medida Provisória  
NBC T – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica  
NIC – Norma Internacional de Contabilidade  
ONGs – Organizações Não-Governamentais  
OS – Organizações Sociais  
OSCIPs – Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público  
PIS – Programa de Integração Social  
RFB – Receita Federal do Brasil  
RGF – Regulamento Geral da Federação  
SFAS – Statement of Financial Accounting Standards  
UNV – Programa de Voluntários das Nações Unidas

**LISTA DE QUADROS**

Quadro n. 01 – Diferenças entre os objetivos das entidades com e sem fins lucrativos	21
Quadro n. 02 – Resumo das principais fases da filantropia no contexto mundial	40
Quadro n. 03 – Classificação internacional das entidades sem fins lucrativos	42
Quadro n. 04 – Resumo das principais características das organizações do terceiro setor	43
Quadro n. 05 – Principais categorias do terceiro setor no Brasil	53
Quadro n. 06 – Impostos Alcançados pela Imunidade Tributária	59
Quadro n. 07 – Estrutura básica da DREx conforme Lei n. 6.404/76	83
Quadro n. 08 – Usuários do Balanço Social e da Contabilidade	85
Quadro n. 09 – Pontos Positivos e Negativos do Valor Adicionado	87
Quadro n. 10 – Lojas do GOB, por Região	93
Quadro n. 11 – Desenho institucional do GOB	94
Quadro n. 12 – Desenho institucional do Grande Oriente Estadual	96
Quadro n. 13 – Lojas integrantes da 1ª Região Administrativa do GOE	99
Quadro n. 14 – As lojas da 1ª Região Administrativa do GOE, por data de fundação	100
Quadro n. 15 – As normas contábeis maçônicas, no âmbito da federação	103
Quadro n. 16 – As normas contábeis maçônicas, no âmbito estadual	104
Quadro n. 17 – Documentos coletados junto às Lojas Maçônicas	112
Quadro n. 18 – A situação das lojas perante o CNPJ	116

**LISTA DE FIGURAS**

Figura n. 01 – A tríade entre o Estado, o mercado e o terceiro setor	15
Figura n. 02 – A natureza das transações nos diferentes setores	20
Figura n. 03 – Modelo de Demonstração do Valor Adicionado, segundo a FIPECAFI	88

**LISTA DE GRÁFICOS**

Gráfico n. 01 – Origem dos recursos do terceiro setor	46
---	----

## CAPÍTULO 1 INTRODUÇÃO

### 1.1 Contextualização

*O destino de nossos tempos é caracterizado pela racionalização e intelectualização e, acima de tudo, pelo “desencantamento do mundo”. Precisamente os valores últimos e mais sublimes retiraram-se da vida pública, seja para o reino transcendental da vida mística, seja para a fraternidade das relações humanas diretas e pessoais.*

Weber (1982, p. 182)<sup>1</sup>

Esta Dissertação de Mestrado trata sobre a formação e evidenciação do resultado contábil de uma associação maçônica estadual, na qualidade de entidade privada do terceiro setor que exerce atividades assistenciais e filantrópicas com finalidade pública e sem fins lucrativos. Nesse contexto de orientação para o fim público, a entidade maçônica exerce destacado papel através de sua atuação nas comunidades, que são um campo fértil para as ações do voluntariado, na premissa de que o terceiro setor vem assumindo importante papel no contexto econômico global.

A constatação da ainda incipiente produção literária, em especial no campo acadêmico, sobre o tema proposto; e por se tratar de uma organização que atua de maneira reservada na sociedade, provocou um desafio maior no pesquisador, além de pretender contribuir para o aprimoramento da ciência contábil.

Assim, a maçonaria como uma entidade que auferes receitas, realiza despesas e exerce um papel social, através de suas associações juvenis, fraternidades femininas, centros de pesquisas e estudos e academias de letras instaladas no país e com representação em todos os Estados da federação, é o objeto de estudo deste trabalho.

A expressão Entidade, segundo Silva (1998, p. 174):

---

<sup>1</sup> In “A ciência como vocação.”

é o vocábulo usado para indicar a existência ou tudo que existe, real ou efetivamente, ou mesmo por idéia ou ficção legal. Na terminologia jurídica, serve para distinguir e designar não somente os entes humanos (pessoa física), como qualquer instituição ou organização cuja existência é considerada indistinta e independente das próprias coisas ou pessoas físicas, mesmo que se mostrem propriamente uma pessoa jurídica.

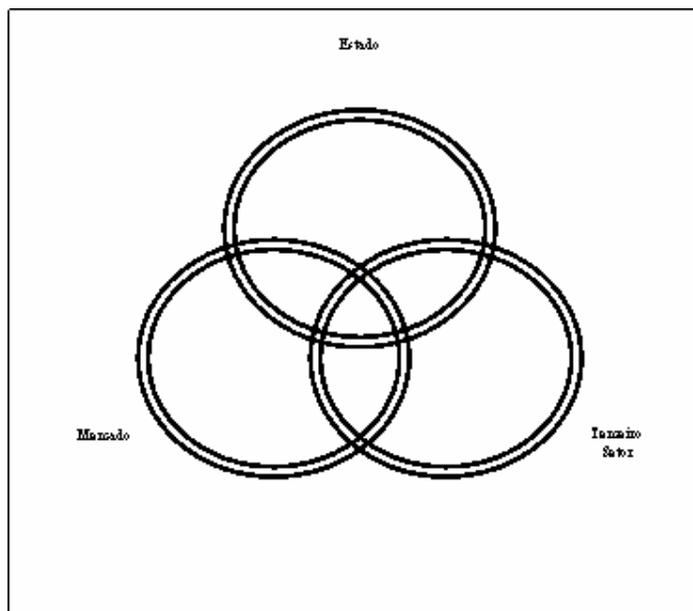
Sob o ponto de vista econômico, Sá e Sá (2005) definem Entidade como um aspecto da azienda que apresenta o seu patrimônio aplicado apenas para satisfazer as necessidades humanas, sem buscar o lucro.

Contabilmente, Kohler (2005) define Entidade como sendo “uma divisão das atividades de uma pessoa natural, de uma sociedade de pessoas, de uma sociedade por ações ou de outra organização qualquer, de forma completa e separada, que se distingue usualmente de uma entidade maior.” Em sentido mais abrangente, o pronunciamento do Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON, sobre a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, que será o conceito adotado no contexto deste trabalho, define as entidades como um “conjunto de pessoas, recursos e organizações capazes de exercer atividade econômica, como meio ou como fim.”

O terceiro setor ainda se apresenta dentro de um contexto repleto de desafios de ordem acadêmica e prática. Acadêmica, em virtude do tema ainda se encontrar inserido em um novo campo de estudos, carente de conceitos e de pesquisas que possibilitem o desenvolvimento de investigações amparadas em conhecimento já solidificado. Prática, por refletir as constantes mudanças legais e gerenciais em sua administração. Não é sem razão que Olak (2000) e Bose (2004) já alertavam sobre a carência de pesquisas e conceitos que permitissem desenvolver investigações suportadas por conhecimentos sólidos e sistematizados, existindo um vasto campo para as pesquisas acadêmicas.

Esse terceiro setor atua entre o das organizações estatais que compõem o primeiro setor, e o mercado, que integra o segundo setor, num espectro composto por entidades privadas, sem finalidade lucrativa, mas com atuação dirigida aos fins públicos ou coletivos, que, no dizer de (FONSECA, 2000, p. 4 apud ARAÚJO, 2002, p. 22) seria uma relação íntima, formando uma tríade, como exposto na figura n. 01.

**Figura n. 01 – A tríade entre o Estado, o mercado e o terceiro setor**



Fonte: Adaptado de Fonseca (2000, p. 5 apud ARAUJO, 2002, p. 22).

Tais entidades, ainda segundo Bose (2004), existem no Brasil desde o período colonial<sup>2</sup>, mas somente a partir da década de 1990 elas se expandiram e ganharam visibilidade. No âmbito das entidades públicas, foi somente a partir do projeto do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado – ainda no primeiro mandato do Presidente Fernando Henrique Cardoso, iniciado em 1995, que se começou a demonstrar preocupação com a maneira de como atuava a administração pública, sendo uma das premissas daquele projeto a transformação do modelo tido como burocrático para outro mais gerencial, flexível e eficiente, voltado para o atendimento do cidadão.

Essa pretensão por um Estado mais gerencial, voltado para apresentação de resultados e um eficiente atendimento aos interesses de seus cidadãos, culminou, em 1997, com a criação de um Programa de Desestatização<sup>3</sup> cujo resultado fez com que o Estado

<sup>2</sup> No livro “Fidalgos e Filantropos. Santa Casa da Misericórdia da Bahia. 1550-1775”, o historiador inglês A. J. Russel-Wood, narra interessante fato acontecido nos idos de 1733-1736, em Salvador, quando foi lançada a campanha “Um cristão por dia para acabar com a fome”, destinada a salvar a vida de mais de 200 presos que vegetavam nus e sem assistência porque as autoridades alegavam estar sem recursos. De ver que já naquela época o Estado no Brasil delegava a particulares o que era incapaz de fazer!

<sup>3</sup> A Lei Federal n. 9.491/97 criou o Programa Nacional de Desestatização, excluindo do processo de privatização o Banco do Brasil, a Caixa Econômica Federal e as empresas públicas ou sociedades de economia mista que exercessem atividades de competência exclusiva da União. Um dos acontecimentos mais notórios nesse processo foi a privatização do segmento de telecomunicações e a concessão para exploração de rodovias por meio de cobrança de tarifas (pedágio).

deixasse de efetivamente atuar em diversas áreas da economia e da prestação direta de serviços de utilidade pública impulsionando, por conseguinte, o chamado terceiro setor.

Pela necessidade de descentralização administrativa foram criadas as agências reguladoras<sup>4</sup>, novidade no direito brasileiro, para assumir um papel antes desempenhado pela administração pública direta. Essas agências foram sendo criadas como autarquias de regime especial, embora duas delas tenham sido instituídas com fundamento em dispositivo constitucional, a Agência Nacional de Telecomunicações - ANATEL - (art. 21, XI, da CF/88) e a Agência Nacional do Petróleo - ANP (art. 177, § 2º, III, da CF/88).

No entendimento de Di Pietro (1999, p. 131):

o regime especial vem definido nas respectivas leis instituidoras, dizendo respeito, em regra, à maior autonomia em relação à Administração direta; à estabilidade de seus dirigentes, garantida pelo exercício do mandato fixo, que eles somente podem perder nas hipóteses expressamente previstas, afastada a possibilidade de exoneração *ad nutum*; ao caráter final de suas decisões, que não são passíveis de apreciação por outros órgãos ou entidades da Administração Pública.

O espaço onde antes a administração pública não atuava adequadamente tem sido aos poucos preenchido por entidades surgidas no meio da sociedade civil organizada através da adesão voluntária de particulares em prol de seus próprios interesses, sem finalidade lucrativa, verificando-se o mesmo fenômeno em campos onde se firma a tendência de o Estado diminuir suas responsabilidades. Fez-se um contraponto às ações governamentais e ao mercado mediante um novo modelo de gestão baseado no exercício da cidadania, da transparência e do caráter público de suas ações.

Ainda na década de 1990, após o surgimento do Conselho da Comunidade Solidária<sup>5</sup>, novos tipos de mobilização social foram criados e incentivados no Brasil.

---

<sup>4</sup> O termo é de inspiração norte-americana, conforme consta na Lei de Procedimento Administrativo (*Administrative Procedure Act*). Nos Estados Unidos, excluídos os três Poderes do Estado, todas as demais autoridades públicas constituem agências. Sobre o papel delas, ver Di Pietro (1999, p. 130-144).

<sup>5</sup> A atuação da Comunidade Solidária tem por objetivo os municípios, por ser neles que as possibilidades de formação de parcerias são mais amplas e as ações públicas podem ser mais bem controladas pela comunidade. As suas ações são orientadas por um Conselho Consultivo (composto por 21 membros da sociedade civil, 10 ministros de Estado envolvidos com os programas que integram a Comunidade Solidária) e uma Secretaria Executiva, sendo suas funções: propor e opinar sobre ações prioritárias na área social; identificar novos temas e propor estratégias de ação em parceria com o governo e a sociedade civil; incentivar e fortalecer as ações da sociedade civil organizada e a participação dos cidadãos, propondo uma relação moderna e adequada entre o Estado e a Sociedade; propor formas de interação com o terceiro setor para aumentar a eficiência e a escala de

Aglutinaram-se recursos intelectuais e financeiros advindos do Estado, da iniciativa privada e do setor privado sem fins lucrativos, consolidando o papel das entidades do terceiro setor como parceiras do Estado no fomento de iniciativas inovadoras de desenvolvimento social para o enfrentamento da pobreza e da exclusão (CONSELHO DA COMUNIDADE SOLIDÁRIA, 2002).

No final dos anos 90 foram expedidas duas leis de real significado para o Terceiro Setor: a Lei n. 9.637, de 15 de maio de 1998, que trata das Organizações Sociais, e a Lei n. 9.790, de 23 de março de 1999, criando a qualificação de Organização da Sociedade Civil de Interesse Público e instituindo o Termo de Parceria.

## **1.2 Organizações Sociais x OSCIPs**

A Lei n. 9.637/98 autoriza o Poder Executivo a transferir a execução de serviços públicos e gestão de bens e pessoal públicos a entidades especialmente qualificadas, quais sejam, as Organizações Sociais. Por essa lei, podem ser qualificadas como organizações sociais as pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, cujas atividades sejam dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde.

Segundo Meireles (*apud* BARRETO, 2005, p. 3):

o objetivo declarado pelos autores da reforma administrativa com a criação da figura das organizações sociais foi encontrar um instrumento que permitisse a transferência para elas de certas atividades exercidas pelo Poder Público e que melhor o seriam pelo setor privado, sem necessidade de concessão ou permissão. Trata-se de uma nova forma de parceria, com a valorização do chamado terceiro setor, ou seja, serviços de interesse público, mas que não necessitam ser prestados pelos órgãos e entidades governamentais.

Na esteira do processo de transição dos serviços e gestão dos bens públicos surgem as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIPs), através da Lei n.

---

atuação das organizações da sociedade civil, como universidades, ONGS, fundações, igrejas, conselhos paritários, empresas públicas e privadas, entidades de classe e associações, em torno de temas sociais; e promover campanhas de conscientização da opinião pública para o combate à pobreza e à exclusão social.

9.790/99<sup>6</sup>, que no artigo 3º classifica como tais aquelas cujos objetivos sociais tenham, pelo menos, uma das seguintes finalidades que as tornem aptas a assinar termo de parceria com o Estado:

- Promoção da assistência social;
- Promoção da cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico;
- Promoção gratuita da educação e da saúde;
- Promoção da segurança alimentar e nutricional;
- Defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável;
- Promoção do voluntariado, do desenvolvimento econômico e social e do combate à pobreza;
- Experimentação, não lucrativa, de novos modelos sócio-produtivos e de sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito;
- Promoção de direitos, construção de novos direitos e assessoria jurídica gratuita de interesse suplementar;
- Promoção da ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos, da democracia e de outros valores universais;
- Estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos referentes às atividades acima.

O Termo de Parceria criado pela lei das OSCIPs, esclarecem Olak e Nascimento (2006), destina-se à formação do vínculo de cooperação entre as partes para o fomento e a execução das atividades de interesse público, sendo a qualificação da entidade como OSCIP imprescindível para o acesso àquele documento. Uma das cláusulas essenciais do Termo de Parceria é a que trata de previsão expressa dos critérios objetivos de avaliação de desempenho a serem utilizados, mediante indicadores de resultado, enquanto que nas Organizações Sociais o instrumento que regula as relações com o Poder Público é o Contrato de Gestão.

Pela lei das OSCIPS, o termo de parceria é **passível** de ser firmado. No caso das OSs, ao contrário, não há qualquer termo que se assemelhe a este. Para Martins, o motivo é simples: *na prática, a entidade (OS) já nasce com o contrato de gestão, nasce para e por ele*. O conceito de gestão, lembra o autor, é diferente daquele que deu origem ao termo de parceria. A OS tem a gestão de certo patrimônio público, que é cedido a ela pelo Estado. O termo de parceria expressa outro ponto de vista. Ele indica que recursos públicos podem ser destinados a uma entidade, mas a gestão do patrimônio não deve ter ingerência do Poder Público. (OLAK; NASCIMENTO, 2006, p. 18) (grifo do original)

Embora de nomes parecidos e com as mesmas finalidades, as OS e as OSCIPs não se confundem. Ambas não têm fins lucrativos e são de direito privado, com objetivos

---

<sup>6</sup> posteriormente regulamentada pelo Decreto n. 3.100, de 30 de junho de 1999.

semelhantes e atuação no mesmo campo, podendo se beneficiar de recursos públicos. Entretanto, a Lei n. 9.790/99 (OSCIPs) determina, em seu art. 2º, item IX, que as Organizações Sociais não são passíveis de qualificação como OSCIPs.

### **1.3 A natureza das transações nos três setores**

Administrar organizações orientadas por valores sociais é um pouco diferente de administrar organizações dos setores público ou privado, muito embora Hudson (2004) chame a atenção para o fato de que as semelhanças entre todos os setores estejam crescendo, pelo fato de que as organizações do setor privado e do público têm aumentado sua eficiência ao incentivar o envolvimento dos funcionários com as missões e os valores essenciais da instituição, habilidades que são há muito difundidas no terceiro setor. É importante destacar a relação de troca decorrente do fornecimento de bens e serviços à sociedade pelos componentes dos três setores.

Na empresa, os produtos e serviços são oferecidos à sociedade mediante o pagamento de um determinado montante (preço de venda), sendo esses recursos utilizados para remuneração dos ativos consumidos na empresa para produção e comercialização dos bens e serviços, remuneração do governo (obrigações tributárias) e dos acionistas (lucro). (BETTIOL JUNIOR, 2005, p. 9)

No setor privado existe um relacionamento praticamente direto entre fornecedores e clientes. Os fornecedores oferecem mercadorias e serviços aos seus clientes que pagam por eles o preço de mercado. No setor público, o governo central e as autoridades locais proporcionam serviços e em retorno os eleitores escolhem o governo que eles acreditam oferecer o programa mais apropriado de tributação e de serviços públicos.

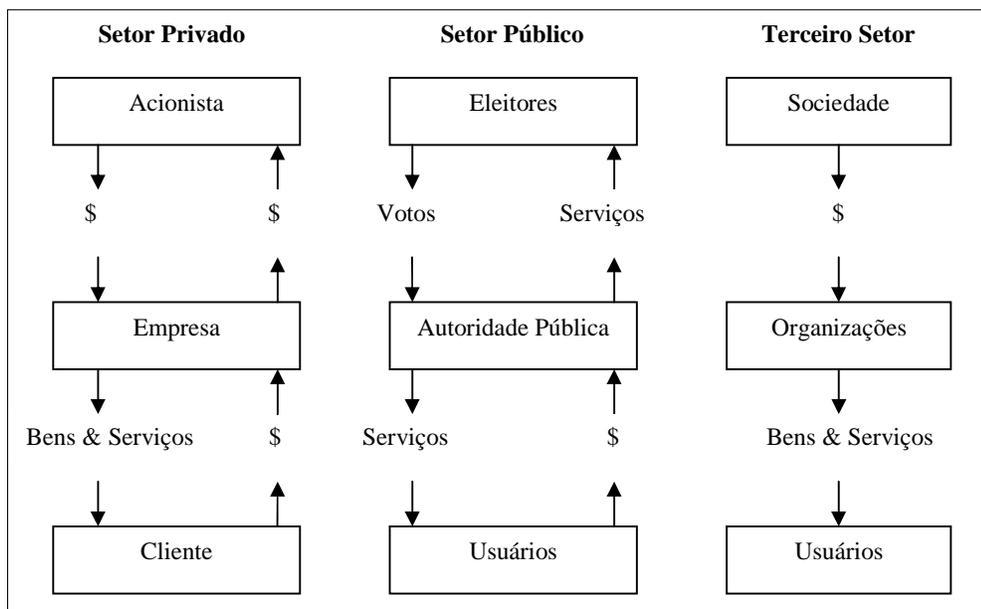
O terceiro setor contempla as transações de fornecimento de bens e serviços públicos à coletividade de forma diversa. Na maioria dos casos, segundo Hudson (2004), os doadores repassam recursos que as organizações usam para financiar projetos, fornecer serviços ou realizar pesquisas.

As características de serem não governamentais e não lucrativas fazem com que as entidades do terceiro setor tenham uma peculiar relação com seus “clientes” no fornecimento de serviços, como já destacado por Fernandes (2002, p. 23):

Por outro lado, abre-se espaço na iniciativa particular para outras razões que não as do lucro. A segunda negação (sem fins lucrativos) faz referência a uma série de organizações e de ações cujos investimentos são maiores que os eventuais retornos financeiros. O que elas fazem é simplesmente caro demais para os mercados disponíveis. Museus, criação artística, devoção religiosa, pesquisa, serviços de saúde, de educação, de organização comunitária, de defesa de minorias, de apoio aos carentes, de mobilização da opinião pública, etc. requerem recursos humanos e materiais que ultrapassam com freqüência a capacidade de pagamento dos mais interessados.

A ilustração da figura n. 02 traz de forma esquematizada uma síntese da natureza das transações nos diferentes setores:

**Figura n. 02 – A natureza das transações nos diferentes setores**



Fonte: Adaptado de Hudson (2004, p. 17).

Conforme disposto na ilustração, constata-se que parte das instituições sem fins lucrativos tem como público-consumidor uma parcela da sociedade que não dispõe de recursos financeiros suficientes para adquiri-los, logo, são disponibilizados gratuitamente.

Drucker (1994) assinala que a organização sem fins lucrativos existe para provocar mudanças nos indivíduos e na sociedade. Logo, o produto final (*outputs*) dessas entidades são indivíduos transformados. Seus resultados sempre são mudanças nas pessoas sob o ponto de vista do comportamento, das condições e perspectivas de vida, da saúde, e, acima de tudo, de sua competência e capacidade.

#### 1.4 Os objetivos e a superação de desafios

Em toda e qualquer atividade almejam-se determinados objetivos. As empresas buscam o lucro como fim, através da satisfação das necessidades dos consumidores, enquanto que nas entidades sem fins lucrativos a meta é a realização de mudanças em indivíduos ou em determinados grupos sociais. Os objetivos das entidades com e sem fins lucrativos estão explicitados em seus atos constitutivos, deles não podendo se afastar.

A natureza dos objetivos dessas entidades pode ser esquematizada conforme ilustrado no quadro n. 01:

#### Quadro n. 01 – Diferenças entre os objetivos das entidades com e sem fins lucrativos

Entidades	Objetivos-Meio	Objetivos-Fim
Com fins lucrativos	Satisfação das necessidades dos consumidores	Lucro
Sem fins lucrativos	Provocar mudanças sociais	Indivíduos transformados

Fonte: Olak e Nascimento (2006, p. 8).

Acrescente-se que, embora estejam se desenvolvendo em larga escala, para que possam atingir plenamente seu papel social as entidades sem fins lucrativos ainda necessitam superar alguns desafios que se lhes apresentam, conforme considerado por (SALAMON, 1997, p. 102-109 apud BETTIOL JUNIOR, 2005, p. 11-14):

- a) desafio da legitimidade: a ausência de informação disponível sobre o terceiro setor tem feito com que haja uma grande falta de consciência a seu respeito. Isso porque ele é, sistematicamente, ignorado nas estatísticas econômicas; poucas vezes referenciado nos debates políticos e nos meios de comunicação; além de não ter ainda despertado o interesse do meio acadêmico de forma a incentivar o desenvolvimento maciço de pesquisas.

- b) desafio da eficiência: trata-se da necessidade de o setor demonstrar sua capacidade e competência em um ambiente em que crescem as pressões para aperfeiçoar o sistema de administração, desempenho, controle institucional etc.
- c) desafio da colaboração: desenvolver a colaboração com o Estado que, além de importante fonte de financiamento, é um poderoso parceiro no desenvolvimento de projetos em conjunto, visando ao cumprimento das demandas da sociedade no âmbito social. O terceiro setor não nasceu com o objetivo de substituir o Estado. No Brasil, o mecanismo da publicização utilizado no âmbito da reforma do Estado é um exemplo da aproximação do Estado em relação ao terceiro setor com o objetivo do desenvolvimento de projetos em conjunto.
- d) desafio da sustentabilidade: o problema da sustentabilidade abrange não só os aspectos financeiros, que têm trazido problemas de sobrevivência a esse grupo de entidades, mas também a sustentabilidade do capital humano, aqui caracterizado pelos profissionais que, muitas vezes, se afastam das entidades do terceiro setor, buscando a oportunidade de ocupar cargos públicos, ou mesmo compor o quadro de colaboradores de empresas que desenvolvem atividades sociais como forma de demonstrar sua responsabilidade social perante os *stakeholders*.

Comentando sobre os citados desafios, Bettiol Junior (2005) adverte que em muitos países não existem leis que propiciem amparo legal para o setor, embora no Brasil alguns segmentos da sociedade venham contribuindo para reduzir os efeitos desse problema através da abertura de núcleos de pesquisas em importantes instituições educacionais, e a “escassez de profissionais preparados para o desempenho de funções-chave nessas instituições, visto que existem poucos programas de treinamento específico para o setor” (BETTIOL JUNIOR, 2005, p. 12).

Com relação ao aspecto gerencial destacado, não se conhece processo adequado de seleção para as pessoas dispostas a exercer atividades voluntárias nas instituições do terceiro setor, o que compromete sua missão e, por conseqüência, sua própria existência:

O perfil das organizações do terceiro setor no Brasil parece, à primeira vista, apenas confirmar a percepção de que o problema do setor é, fundamentalmente, um problema de competência na gestão: operando em um meio desfavorável, caracterizado pela falta de recursos e de apoio do poder público, as organizações não conseguem romper o ciclo vicioso: falta de recursos humanos capacitados > gerenciamento inadequado > falta de dinheiro > insuficiência de resultados. (FALCONER, 1999, p. 111 apud BETTIOL JUNIOR, 2005, p. 13)

O terceiro setor, dada a amadora gestão administrativa, ainda não se apresenta como um modelo onde os profissionais possam vislumbrar uma carreira profissional, mormente se comparada àquelas instituídas pelo Estado e a algumas do mercado. Aliada a isso, tem-se uma série histórica de dificuldades financeiras suportadas pelo Brasil e a ausência

de uma cultura voltada ao voluntariado, fazendo com que o ciclo de vida das entidades do terceiro setor seja curto e aquelas que conseguem se adaptar mais rapidamente às novas realidades necessitem buscar alternativas de obtenção de recursos, como a exploração de atividades comerciais.

Apesar do crescimento do setor sem fins lucrativos em nosso país e dos investimentos de empresas, fundações e institutos na área social, também não se tem conhecimento de uma visão sistêmica sobre financiamento para o terceiro setor, a exemplo do levantamento norte-americano realizado pela *Johns Hopkins University* em 35 países, coordenado no Brasil pelo Instituto de Estudos da Religião – ISER, em 1995, “sendo alguns dos resultados do projeto divulgados por meio do livro *Ocupações, despesas e recursos: as organizações sem fins lucrativos no Brasil*”<sup>7</sup>. (BETTIOL JUNIOR, 2005, p. 14)

No entanto, esses dados não foram atualizados, mais de uma década depois de lançados, até pelo fato de que não se tinha estabelecido um conceito do que seria o terceiro setor. Com pouco mais de 20 anos, no Brasil, pode ser considerado, ainda, um fenômeno em via de formação. Dentre algumas das pesquisas mais atuais, tem-se “As Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos no Brasil (FASFIL)”, realizada em 2002 pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), em parceria do Grupo de Institutos, Fundações e Empresas (GIFE<sup>8</sup>) e da Associação Brasileira de Organizações Não-Governamentais (ABONG<sup>9</sup>).

O levantamento trouxe indicadores interessantes. Por ele sabe-se, agora, que o número de associações sem fins lucrativos chegou a 276 mil em 2002 (crescimento de 157% em comparação ao ano de 1996, sendo que 62% das entidades foram criadas a partir de 1990),

---

<sup>7</sup> Trata-se dos resultados de pesquisa referida a um contexto comparativo internacional, no âmbito de um projeto coordenado por Lester M. Salamon e Helmut K. Anheier, que envolve cerca de duas dezenas de países, coordenado pelo *Institute for Policy Studies* da Universidade Johns Hopkins: *The Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project*, o Projeto Comparativo Sobre o Setor Sem Fins Lucrativos.

<sup>8</sup> O GIFE é a primeira associação da América do Sul a reunir empresas, institutos e fundações de origem privada que praticam investimento social privado por meio de projetos sociais, culturais e ambientais, de forma planejada, monitorada e sistemática.

<sup>9</sup> A ABONG tem, dentre outros objetivos: promover o intercâmbio entre entidades que buscam a ampliação do campo da cidadania, a constituição e expansão dos direitos fundamentais, a justiça e a consolidação de uma democracia participativa; consolidar a identidade das ONGs brasileiras, afirmando sua autonomia face ao Estado, aos partidos políticos, às Igrejas e aos movimentos populares; combater todas as formas de discriminação, racial, étnica e de gênero, enquanto obstáculos à construção da cidadania e constituição dos direitos fundamentais; ser um instrumento de expressão, em âmbito nacional e internacional, das contribuições e propostas, opiniões e alternativas das ONGs frente ao desafio do desenvolvimento;

com oferta de empregos diretos para 1,5 milhão de trabalhadores, cuja média salarial é de 4,5 salários mínimos mensais - superior à média das empresas em geral de 4,3 salários por mês. Os números mostram que, só em remuneração, elas movimentam R\$ 17,5 bilhões anualmente.

A maioria das entidades sem fins lucrativos, segundo o estudo, se encontra no Sudeste (44%), concentrando-se em São Paulo (21%) e Minas Gerais (13%). Essas organizações empregavam cerca de 1,5 milhão de pessoas em 2002, gerando, portanto, três vezes mais emprego que o governo federal. A movimentação de recursos para pagamento de salários e outras despesas alcançou a cifra de R\$ 17,5 bilhões. São organizações pequenas, pois 77% delas não possuem qualquer empregado e somente 7% contam com 10 ou mais pessoas remuneradas.

Com relação à estrutura do setor, o estudo revela que as organizações religiosas correspondem a 25,5% do total, seguidas pelas entidades que se dedicam ao desenvolvimento e defesa dos direitos (16,4%) e pelas associações patronais profissionais (16%). Cultura e recreação, assistência social, assim como educação e pesquisa, que sempre se destacam como as áreas principais de atividades no terceiro setor, registram surpreendentes 13,6%, 11,6%, e 6%, respectivamente. Ressalta, porém, o IBGE que tendo sido o levantamento baseado em dados secundários necessitaria de outros tratamentos, não se constituindo, portanto, em um uma operação de índole censitária, o que seria o ideal. O estudo não adotou plenamente a metodologia da ONU, uma vez que foram eliminadas as organizações políticas e os sindicatos.

### **1.5 A necessária transparência**

Em um país com as desigualdades sociais como o Brasil, Araújo (2005, p. 214) lembra que o estímulo estatal ao terceiro setor, em resposta às suas pretensões de proteção aos menos favorecidos, “não pode desconsiderar o princípio da indisponibilidade dos recursos públicos”. Estes devem ser bem administrados em prol de todo o conjunto da sociedade, não em favor de determinados particulares ou sem que haja a comprovação da moralidade e eficiência com que foram gastos.

Assim como avaliar seus resultados, prestar contas à sociedade de valores e bens públicos por parte das entidades do terceiro setor não é uma ação irrelevante. Espera-se que essas entidades ajam com transparência, utilizando bem os recursos que lhes são confiados e prestando contas sobre o seu desempenho. A esse propósito Araújo (2005, p. 214) enfatiza:

Quanto maior for a transparência da gestão (*stakeholder accountability*) e o reconhecimento social da idoneidade de uma entidade do Terceiro Setor, maior será a sua legitimidade para tutelar interesses públicos e para receber fomento estatal. No dizer de Andrés Pablo Falconer, “para atingir o sucesso e, simultaneamente, maximizar o benefício social de sua atuação, as organizações devem, obrigatoriamente, prestar contas a alguém. (...) as organizações devem fornecer ao público informação suficiente para que este possa se posicionar a seu respeito (...)”. Nesse contexto, diante de uma eventual disputa por escassos recursos públicos, a transparência e o reconhecimento social devem servir como parâmetros para a competitividade entre as entidades do Terceiro Setor.

Essa transparência na gestão e na disseminação dos resultados poderão ser obtidas através de relatórios que enfatizem as metas e os objetivos alcançados, constituindo tais documentos significativos instrumentos de interação com a sociedade. Nesse sentido, o pensamento de Marcovitch (1997, p. 121):

por desempenhar função de interesse público, espera-se que a organização do Terceiro Setor cultive a transparência quanto ao seu portfólio de projetos e, também, quanto aos resultados obtidos e os recursos alocados. O diagnóstico *ex ante* e a avaliação *ex post* constituem instrumentos determinantes para o êxito e o apoio a ser obtido em iniciativas futuras. Nesse sentido, a preparação de relatórios de avaliação, e a sua disseminação constituem importantes instrumentos de comunicação com a sociedade.

Surge, então, a Contabilidade como um sistema de dados e mensuração, cujo objetivo básico “pode ser resumido no fornecimento de informações econômicas para os vários usuários, de forma que propiciem decisões racionais.” (IUDÍCIBUS, 2004, p. 25) O acesso a essas informações, no caso das organizações do terceiro setor, é um pré-requisito para o exercício da cidadania, muito embora no Brasil essa divulgação:

não atende ao preceito básico de evidenciação da situação das organizações, registrando, basicamente, seus eventos operacionais, não captando a inserção das entidades na vida social, a forma como elas se relacionam com seus colaboradores, seus fornecedores, os usuários de seus serviços, o Governo, enfim, os parceiros de suas atividades, seus *stakeholders*. (TINOCO, 2002, p. 58)

Evidenciar, segundo Ferreira (1999, p. 855 *apud* ARAÚJO, 2005, p. 45) é “tornar evidente; mostrar com clareza; comprovar”; e evidente significa: “que não oferece dúvida; que se compreende prontamente [...]”. Logo, não se pode alegar que evidenciação contábil tenha o mesmo sentido de informação contábil. Aquela se apresenta de forma mais restrita; esta teria um espectro amplo, estruturado conforme as necessidades dos diversos usuários. A evidenciação se refere aos métodos como tais informações ficam disponíveis aos usuários e que, para Iudícibus (2004, p. 126) abrangem:

1. forma e apresentação das demonstrações contábeis;
2. informação entre parênteses;
3. notas explicativas;
4. quadros e demonstrativos suplementares;
5. comentários do auditor; e
6. relatório da administração.

Tais métodos são aplicáveis para qualquer modalidade de organização para obtenção de seus objetivos de publicação da situação patrimonial, econômica e financeira, fornecendo aos seus usuários as informações que os subsidiem na tomada de decisão.

A evidenciação [...] está intimamente ligada às necessidades informativas dos usuários, variáveis no tempo e no espaço. Certamente, o investidor de hoje é muito mais exigente e sofisticado em termos de informação do que o de cinquenta anos atrás. O de amanhã será muito mais do que o de hoje. À medida que se aguçam os instrumentos de análise de investimentos e financeira em geral, o investidor toma suas decisões baseado na maior e melhor quantidade possível de informação. Daí o desafio da Contabilidade. (IUDÍCIBUS, 2004, p. 131)

No presente estudo, o termo “formação de resultado” em entidades sem fins lucrativos se refere à compreensão e à demonstração do inter-relacionamento das origens de recursos com a atividade-fim da organização e não, como comumente tratado, ao resultado matemático oriundo da confrontação das receitas e despesas num determinado período de tempo. Analogamente ao estudo levado a efeito por Bettiol Júnior (2005), aqui se considera que “as atividades geradoras de recursos são os esforços desenvolvidos por entidades do terceiro setor com vistas à obtenção de um resultado positivo que será utilizado para custear a atividade-fim da instituição.”

Toma-se como objeto de estudo o resultado contábil de lojas maçônicas integrantes da 1ª Região Administrativa de um Grande Oriente Estadual<sup>10</sup>, no período de 2004 e 2005, na qualidade de entidades privadas do terceiro setor que exercem atividades assistenciais e filantrópicas com finalidade pública e sem fins lucrativos. Desde já, ressalve-se que não será identificado o Grande Oriente, tampouco as lojas que o compõem, por motivos éticos e ausência de autorização.

Para a consecução dos seus objetivos, essas lojas maçônicas, instituições essencialmente filosóficas e filantrópicas<sup>11</sup>, têm como principal fonte de recursos as contribuições recebidas de seus membros e o resultado da aplicação desses valores (superávit) serve integralmente como fonte de financiamento das suas atividades-fim.

## **1.6 A situação-problema**

A busca de um estado de bem-estar é necessidade de todo ser humano. Tal preocupação é da natureza dos indivíduos. Como nem sempre essas necessidades são supridas individualmente, surge o Estado como sujeito de direito e agente arrecadador de impostos, responsável por garantir a "inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade"<sup>12</sup>.

Entretanto, o Estado brasileiro não vem conseguindo atuar de maneira satisfatória, considerando-se os elevados e contínuos índices de exclusão social divulgados pelos diferentes meios de comunicação. Para suprir essas carências ou até mesmo para desenvolver outras atividades, que não sejam de índole estatal, surgem as organizações sem fins lucrativos, não governamentais, uma tendência que se generaliza mundialmente, multiplicando as iniciativas privadas com fins públicos.

---

<sup>10</sup> De acordo com o art. 9º da Constituição do Grande Oriente do Brasil, "as lojas maçônicas sediadas nos Estados e no Distrito Federal, desde que em número não inferior a treze, poderão constituir o Grande Oriente."

<sup>11</sup> Art. 1º da Constituição do GOB. Brasília, 2001.

<sup>12</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988, Art. 5º.

São as associações, fundações de caráter beneficente, filantrópico, religioso, cultural, científico, artístico, literário, recreativo, esportivo, dentre outras, que objetivam a consecução de fins comuns. Caracteriza-as a falta de preocupação em acrescer o patrimônio individual dos seus participantes ou instituidores. Em vez disso, atêm-se em transformar o cotidiano das pessoas. Para atingir seus propósitos sociais dependem de recursos materiais e humanos, subvenções governamentais ou de outras entidades (lucrativas ou não), das contribuições dos associados, membros e das doações, compondo, assim, um patrimônio que terá seu uso revertido em prol da comunidade.

A ciência contábil trata as entidades sem fins lucrativos não governamentais como Entidades Contábeis, com patrimônio autônomo e diferenciado de outro particular "independente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos"<sup>13</sup>.

No Brasil ainda são embrionárias as pesquisas e normatizações que contemplam essas entidades, cujos procedimentos de escrituração das transações diferem dos utilizados por aquelas que buscam o lucro como fim, porquanto a legislação fiscal somente as obriga a manter escrituração das receitas e despesas em livros revestidos das formalidades legais, capazes de assegurar sua exatidão.

Da mesma forma, estão elas desobrigadas da publicação das demonstrações contábeis exigidas pela Lei n. 6.404/76, o que pode resultar em desconhecimento de critérios objetivos para a elaboração do registro contábil das suas operações. Outro aspecto relevante a considerar nas entidades sem fins lucrativos não governamentais é a destinação dos recursos auferidos: doações, contribuições e subvenções. A legislação brasileira não proíbe a comercialização de bens e serviços por essas entidades, contudo, condição essencial para sua realização é a ausência da finalidade lucrativa, devendo o superávit alcançado ser empregado no objetivo social da organização.

A melhor compreensão do problema e a busca por informações que possam contribuir para o enriquecimento do debate mencionado dependem, essencialmente, da compreensão dos resultados apresentados nas demonstrações contábeis e financeiras dessas entidades: Balanço Patrimonial, Demonstração do Superávit do

---

<sup>13</sup> Conselho Federal de Contabilidade. Princípios Fundamentais de Contabilidade: Resolução n.º 750, de 29/dez./93.

Exercício, Demonstração das Origens e Aplicação de Recursos e Demonstração das Mutações do Patrimônio Social. É importante salientar que a compreensão da “formação do resultado” significa a busca pelo entendimento da relação existente entre as atividades geradoras de recursos e as atividades consumidoras de recursos (despesas incorridas na prestação de serviços de interesse público). Na verdade, busca-se compreender a forma como são repostos os ativos consumidos pelas organizações sem fins lucrativos na produção e distribuição de bens e serviços à sociedade. (BETTIOL JÚNIOR, 2005, p. 19)

No desenvolvimento deste trabalho, se observou que a principal fonte de recursos das lojas maçônicas provém das contribuições dos seus membros. Como se sabe, a Contabilidade apresenta como principal objetivo fornecer informações econômicas para os vários tipos de usuários, de forma a propiciar decisões racionais. Com base nos postulados daquela ciência, pretende-se responder à seguinte questão orientadora da pesquisa: **Como estão sendo mensurados e evidenciados os resultados contábeis das lojas maçônicas integrantes de uma Região Administrativa do Grande Oriente, em um estado nordestino?**

## **1.7 Os objetivos**

De conformidade com o problema apresentado, a pesquisa será desenvolvida visando contribuir para a melhoria da gestão contábil das entidades sem finalidade lucrativa, através da melhor compreensão da mensuração e evidenciação do seu resultado, apresentando, portanto, objetivos geral e específicos.

### **1.7.1 Geral**

Compreender, explicar e descrever como é demonstrado o resultado contábil das lojas maçônicas integrantes da 1ª Região Administrativa de um Grande Oriente Estadual que se utilizam das contribuições dos associados e de eventuais cotizações, como forma de obtenção de recursos.

### 1.7.2 Específicos

a) Identificar as principais características das entidades do terceiro setor, com destaque para as associações;

b) Descrever a estrutura político-administrativa da entidade maçônica Grande Oriente;

c) Cotejar as normas contábeis internas da instituição com a legislação contábil brasileira vigente, verificando como são apurados (mensurados) os resultados das lojas maçônicas integrantes de uma Região Administrativa do Grande Oriente, em um estado nordestino;

d) Propor a implantação de um modelo de formação e evidenciação do resultado contábil que reflita a distribuição da riqueza gerada pelas lojas maçônicas integrantes da Região Administrativa pesquisada.

### 1.8 As justificativas para a escolha do tema

Com o agravamento da crise social vivenciada pelo Estado brasileiro, a demanda por serviços de saúde, educação, segurança, meio ambiente, justiça, defesa dos direitos humanos e outros está sendo relegada a segundo plano, em nome do propalado ajuste fiscal das contas públicas.

Nesse contexto, surgem com atuação extremamente importante as organizações do terceiro setor, multiplicando as iniciativas privadas com fins públicos, transformando a vida dos cidadãos e representando um decisivo fator para a promoção da cidadania.

Essa noção de terceiro setor evoca não apenas um conjunto diversificado de organizações como também, metaforicamente, um espaço de afirmação de valores e práticas sociais que não pertencem ao terreno do mercado, como altruísmo, compromisso social, solidariedade, laços comunitários, ambientalismo etc. (LANDIM; BERES, 1999, p. 8 apud ARAÚJO, 2002, p. 14)

O terceiro setor, como área do conhecimento, vem se firmando ao longo do tempo. Essa constatação não se evidencia apenas no Brasil, cujo processo de desenvolvimento se acentuou a partir da década de 1990, mas até mesmo nos Estados Unidos, como relata Bettiol Júnior (2005, p. 20-21):

nos Estados Unidos da América, país com acentuada tradição de atuação das instituições sem fins lucrativos, os primeiros estudos remontam à década de 1960 e pouco foi escrito sobre o tema antes de 1980. A maior parte da produção existente provém dos anos de 1990. No Brasil, o tema ainda desperta interesse de um número reduzido de pesquisadores, existindo poucos trabalhos com estudos empíricos detalhados e um número ainda menor de pesquisas desenvolvidas no âmbito de estudo da Contabilidade.

No Brasil, algumas escolas de administração laboram para modificar esse quadro mediante a criação de centros acadêmicos voltados para o estudo do terceiro setor, a exemplo da Fundação Instituto de Administração da FEA-USP, por meio do Centro de Empreendedorismo Social e Administração em Terceiro Setor (CEATS), a Escola de Administração de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV-EAESP), que em 1994 criou o Centro de Estudos em Administração do Terceiro Setor, além do Núcleo de Estudos em Administração do Terceiro Setor da PUC-SP.

Essas iniciativas estabelecem novos paradigmas sociais, na medida em que fornecem conhecimento às pessoas que querem, de alguma maneira, participar de atividades que resultem num impacto social, movidas pelo imperativo de melhorar a vida de outros indivíduos. Outras raízes estão sendo implantadas<sup>14</sup> em escolas de MBA da Europa e dos Estados Unidos, que começaram a investir na formação de empreendedores para o terceiro setor, dentro de uma nova perspectiva para o século XXI: o reconhecimento de que a chance de tornar o mundo um lugar melhor vem de muitos pontos de vista e é uma causa que pode ser abraçada em qualquer momento na carreira.

Algumas faculdades de administração norte-americanas passaram a oferecer, em sua grade curricular, disciplinas opcionais de iniciativas sociais a fim de preparar administradores mais eficientes para o terceiro setor, a exemplo da *Harvard Business School*, *Columbia University* e a *NYU Stern School of Business*, de Nova York. Na Europa, a *Iese Business School*, faculdade da Espanha, alega ter sido a primeira daquele continente a ter um

---

<sup>14</sup> “Um novo olhar sobre o trabalho social”: in *Jornal Valor Econômico*, ed. 27 mar. 2006, p. D6.

MBA em Empreendimento Social. A estréia da Iese foi seguida, no quarto trimestre de 2004, pela *Saïd Business School* da Universidade de Oxford, a primeira faculdade do Reino Unido a ter disciplinas opcionais de empreendimentos sociais em seu programa de MBA.

Em seu trabalho, Tachizawa (2002, p. 21) elenca números expressivos para a época relacionados às atividades filantrópicas no Brasil a cargo das entidades do terceiro setor:

- Movimentações financeiras da ordem de US\$ 10 bilhões, equivalentes a 1,5% do PIB – Produto Interno Bruto no ano de 2002;
- Crescimento do contingente de voluntários: cerca de 25% dos brasileiros ou 42 milhões de pessoas praticam algum tipo de ação social ou atividade voluntária;
- Geração de aproximadamente 2,5% dos postos de trabalho no país.

A recente pesquisa *As Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos no Brasil – FASFIL* evidencia o aumento do número de organizações do setor sem fins lucrativos. A FASFIL, de autoria do IBGE, IPEA, GIFE e ABONG mostra um crescimento de 157%, passando de 107 mil, em 1996, para 276 mil, em 2002. Dessas 276 mil, 171 mil (62%) foram criadas a partir de 1990.

O estudo identificou a existência de mais de 500 mil organizações sem fins lucrativos registradas no Cadastro Central de Empresas do IBGE – CEMPRE. Dasquelas, descartou as organizações a serviço de interesses corporativos, a exemplo de sindicatos, condomínios, partidos políticos, cartórios e clubes, entre outros. Enquanto dados divulgados no início de 2006 sobre um estudo do Programa de Voluntários das Nações Unidas (UNV) em parceria com *The Johns Hopkins Center for Civil Society Studies*, instituição norte-americana que estuda as organizações sem fins lucrativos no mundo, revelaram um crescimento de 71% do setor sem fins lucrativos no Brasil em sete anos (de 1995 a 2002), ampliando-se de 190 mil para 326 mil. Até então a única referência estatística sobre a dimensão do terceiro setor no Brasil era a Pesquisa *Global Civil Society – Dimensions of the Nonprofit Sector*, de Leilah Landim, em parceria com *The Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project*, de 1999,

com dados a respeito de 1995. Tal pesquisa apontava 220 mil organizações sem fins lucrativos no Brasil naquele ano.

Quanto a sua importância econômica, medida através de empregos gerados, a FASFIL revela que as 276 mil organizações sem fins lucrativos empregam 1,5 milhão de assalariados, o que corresponde a 5,5% dos empregados de todas as organizações formalmente registradas no país. Aproximadamente 77% delas não contam com nenhum trabalhador remunerado, enquanto que cerca de 2,5 mil entidades (1% do total) absorvem quase 1 milhão de trabalhadores. A média de remuneração dos trabalhadores nas organizações sem fins lucrativos era de 4,5 salários mínimos mensais, ligeiramente superior à média dos assalariados das empresas em geral (públicas, privadas lucrativas e não-lucrativas), na ordem de 4,3 salários por mês.

A pesquisa da *Johns Hopkins Center for Civil Society Studies*, de 1999, com base em dados de 1995, referia-se a 1 milhão de pessoas empregadas (excluindo as organizações de origem religiosa). Também estimava que 340 mil empregos haviam sido criados no setor entre os anos de 1991 e 1995 e que, incluindo-se os voluntários, o setor era responsável por 2,5% dos postos de trabalho no Brasil, considerando que 16% da população brasileira presta serviços voluntários para organizações sem fins lucrativos. Além disso, mostrava que o setor representava 5% do PIB nacional, uma participação superior à de setores expressivos da economia brasileira, como a indústria de extração mineral (petróleo, minério de ferro, gás natural, carvão, entre outros), e maior que a de 22 estados brasileiros (só é inferior a de São Paulo, Rio de Janeiro, Minas Gerais, Rio Grande do Sul e Paraná).

É relevante a feitura de qualquer pesquisa que possa colaborar para o desenvolvimento do país, independentemente do campo a ser estudado. No caso específico das entidades do terceiro setor, um dos recursos do qual se pode dispor é a Contabilidade, eficiente ferramenta de gestão que gera transparência e *accountability*. Porém, conforme afirmam Hendriksen e Van Breda (1999, p. 511), ainda existem e sempre existirão divergências sobre o que deve ser divulgado e de que forma deve ser feita essa divulgação pela Contabilidade. Com isso, vê-se instaurada uma situação conflituosa na medida em que o maior objetivo da Contabilidade para alguns autores – fornecer informações úteis para a tomada de decisões – tem sua consecução inviabilizada.

Dentro dessa perspectiva e com o intuito de consubstanciar-se em instrumento de pesquisa para a promissora área do conhecimento ou com o simples desiderato de lançar sementes para o debate acadêmico sobre o tema, a proposta deste trabalho está centrada em um determinado questionamento – a formação e evidenciação do resultado de uma instituição do terceiro setor, que emprega receitas oriundas de cotizações de seus membros com finalidades sociais.

## **CAPÍTULO 2 O TERCEIRO SETOR**

### **2.1 Aspectos conceituais**

Não se tem como certo o período histórico de surgimento do termo que hoje se denomina de terceiro setor. Para Coelho (2005), há uma enorme quantidade de denominações diferentes para esse tipo de organização. No seu entender, isso demonstra a falta de precisão conceitual que revela, em grande medida, que essas denominações têm um caráter muito mais ideológico do que científico. Organizações sem fins lucrativos, terceiro setor, setor independente e organizações não-governamentais são basicamente novas combinações de antigos conceitos de caridade, filantropia e ação social. Embora essas noções sejam velhas, duas coisas são novas nesse contexto: como elas influenciam hoje a sociedade e como passam a direcionar suas atuações.

A falta de um conceito para definir o terceiro setor pode ainda ter explicação por conta de suas experiências recentes, ainda mais se comparadas com o surgimento do primeiro setor (o estado moderno, nascido das revoluções francesa e americana do século XVIII), e do segundo setor (a iniciativa privada, que opera da maneira como a conhecemos desde meados do século XVII).

A imprecisão conceitual também foi destacada por Soares (2006, p. 25), que enfatizou a necessidade de maiores estudos em busca de uma definição mais clara sobre o termo, tendo em vista a escassez de bibliografia na área. Por esse motivo diversos autores concordam quanto à existência de uma confusão conceitual sobre o real significado da expressão terceiro setor, assim como dos diversos tipos de organizações que o compõem.

Para Fernandes (2002, p. 21), o terceiro setor se apresenta como “um conjunto de organizações e iniciativas privadas que visam à produção de bens e serviços públicos”, embora tais organizações não persigam o lucro como finalidade, porém o atendimento das necessidades básicas de grupos, não de particulares, no sentido de amenizar as lacunas deixadas pelo Estado para atender as necessidades sociais.

A dificuldade conceitual atinge pesquisadores em vários países e por essa razão Teixeira (2004, p. 4) afirmou que a complexidade do fenômeno abre espaço para o aparecimento de diferentes termos e definições, como *Économie sociale*, na França, *Voluntary sector*, na Grã-Bretanha, e *Gemeinutzige Organisationem*, na Alemanha. Salamon e Anheier (1997, p. 30) apresentam quatro abordagens para tentar definir o terceiro setor:

- 1) definição legal – faz uso da definição existente na legislação do país para caracterizar as entidades existentes;
- 2) definição econômico/financeira – a caracterização é feita a partir das fontes de recursos obtidas;
- 3) definição funcional – as funções que exercem e/ou suas finalidades básicas é que caracterizariam as instituições;
- 4) definição estrutural/operacional – a partir das características estruturais e formas de operação, são cinco os pontos referenciadores que permitem definir as instituições do terceiro setor.

A definição estrutural/operacional está bem delineada no livro “*Ocupações, despesas e recursos: As organizações sem fins lucrativos no Brasil*” de Landim e Beres (1999, p. 12), como sendo:

- São organizações formalmente estruturadas, ou seja, com algum grau de institucionalização; excluem-se agrupamentos temporários, mas não necessariamente as organizações informais, sem reconhecimento legal;
- São organizações que não integram o aparelho governamental, ou que têm uma identidade autônoma e distinta da de organizações governamentais – o que não significa que não possam receber recursos do governo;
- São organizações que se auto gerenciam, controlando suas atividades de modo independente;
- Que não distribuem lucros entre donos ou diretores, ou seja, que não têm como razão primeira de existência a geração de lucros – podem gerá-los, desde que aplicados em suas atividades fim;
- São organizações que envolvem em algum grau a participação voluntária, seja em suas atividades, gerenciamento ou direção, seja também no sentido de serem não compulsórias, excluindo-se aquelas cuja adesão é determinada por alguma lei ou regulamento.

A definição estrutural/operacional tem sido empregada por organizações multilaterais, governos e outras instituições, constituindo-se uma referência em termos de conceito sobre o terceiro setor (FALCONER, 1999, p. 42 *apud* BETTIOL JUNIOR, 2005, p. 34). No Brasil ela vem sendo usada em projetos relacionados ao terceiro setor, a exemplo do Mapa do Terceiro Setor (CETS/FGV) e As Fundações Privadas e a Associações Sem Fins Lucrativos no Brasil 2002 (IBGE/IPEA).

De outra banda, a doutrina jurídica brasileira tem sido cautelosa quanto à utilização da expressão terceiro setor e a legislação brasileira não a adota:

E a verdade é que os conceitos associados à idéia de terceiro setor, não obstante sua utilização indiscriminada na área das ciências sociais e jurídicas – em especial após a reforma do Estado brasileiro –, são amplos, imprecisos e contraditórios, de forma que a expressão “transformou-se numa daquelas palavras que explicam tudo e não explicam nada.” (MÂNICA, 2005, p. 58)

Enfim, o termo terceiro setor, alega Bettiol Junior (2005, p. 25) “foi empregado pela primeira vez na década de 70, por pesquisadores americanos e, a partir dos anos 80, por pesquisadores europeus<sup>15</sup>, com o intuito de caracterizar um conjunto de organizações que se apresentam como uma alternativa para as desvantagens apresentadas pelo mercado, em relação à maximização do lucro, e pelo governo em relação à sua burocracia.”

## 2.2 Resgate das origens do terceiro setor

Mesmo sendo relativamente recente o desenvolvimento das entidades sem fins lucrativos e não-governamentais nas estruturas sociais modernas, suas origens podem ser encontradas em remotos períodos da história.

Segundo Hudson (2004, p. 1), em períodos anteriores ao nascimento de Cristo já eram presentes muitos dos valores hoje atribuídos ao terceiro setor, tais como a caridade e a filantropia.

Salamon (1998) afirma que na China da antiguidade já existia a atividade voluntária organizada, que teria sido fortalecida e institucionalizada sob o Budismo do século VIII. No Japão, também remonta ao período Budista a atividade filantrópica, tendo sido criada a primeira fundação japonesa moderna, a Sociedade da Gratidão, em 1829. Na Europa, segundo (MEISTER apud TEIXEIRA, 2004, p. 02), se identificam as origens do movimento associativo a partir de duas tradições principais:

---

<sup>15</sup> Afirmam (SEIBEL; ANHEIER apud COELHO, 2005, p. 58) que os americanos seriam *Etzioni* (1973), *Levitt* (1973), *Nielson* (1975) e a *Filer Commission* (1975); enquanto os europeus seriam *Douglas* (1983), *Reese* (1987), *Reichard* (1988) e *Ronge* (1988).

a tradição romana que se concretiza a partir das confrarias religiosas, dos partidos políticos e das corporações da Idade Média; e a tradição germânica, que se relaciona sobretudo com a prática das “guildas”- grupamentos de cidadãos que possuíam múltiplas funções, como proteção mutual, estabelecimento de direitos de mercadores, fixação de preços e normas de honestidade comercial, entre outras.

Tais organizações formariam as raízes das associações contemporâneas, uma vez que constituídas ao mesmo tempo por funções sociais, econômicas e políticas. No contexto norte-americano, segundo Teixeira (2004, p. 3), foi o empenho em defender um conceito essencial da democracia – a liberdade – que deu origem às entidades dedicadas às atividades filantrópicas e associativas. Já no Brasil, a história das organizações que compõem o terceiro setor seria muito mais remota, a exemplo da necessidade de educação por volta de 1550 que foi suprida pelos jesuítas<sup>16</sup> (BOSE, 2004):

O período compreendido entre o Império e a Proclamação da República é marcado pela atuação da Igreja Católica que, suportada pelo Estado em muitas oportunidades, procurava prestar algum tipo de assistência às comunidades carentes que se encontravam às margens das políticas sociais básicas, como saúde e educação. Essa atuação ocorria sob a forma de serviços prestados por meio de várias instituições, como as Santas Casas de Misericórdias, Irmandades e Ordens Terceiras. (BETTIOL JUNIOR, 2005, p. 25)

Em sua obra, Wuthnow<sup>17</sup> (1991) destaca que a religião foi um dos fatores que sempre exerceu destacado papel no setor voluntário, uma aliada importante para o entendimento das variações históricas no desenvolvimento do terceiro setor, bem como para esclarecer por que, em alguns casos, esse seria forte e em outros, ausente. Para ele, a maioria dos comentaristas sociais e políticos têm sustentado o princípio de Tocqueville<sup>18</sup> segundo o qual os esforços voluntários contribuem de modo vital à saúde da sociedade americana, imaginando um terceiro setor "entre estados e mercados."

<sup>16</sup> A atuação dos jesuítas no Brasil não se limitou à educação e conversão espiritual, mas à obtenção de uma série de privilégios reais e doações que fizeram a Companhia de Jesus acumular significativo patrimônio e granjear influência política, conforme Assunção (2004).

<sup>17</sup> Wuthnow, sociólogo da Universidade de Princeton (USA), é autor de mais de duas dezenas de livros. Na obra *Between States and Markets: the voluntary sector comparative perspective*, após o capítulo introdutório de sua autoria, James A. Beckford escreve sobre a Grã Bretanha; Helmut K. Anheier, sobre a Alemanha Ocidental; John Boli, sobre a Suécia; Jack Veuglers e Michele Lamont sobre a França; Ted Perlmutter, sobre a Itália; Eliezer D. Jaffe, sobre Israel; Helen Hardacre, sobre o Japão; e David Harrington Watt sobre os Estados Unidos.

<sup>18</sup> Alexis Charles-Henri-Maurice Clérel de Tocqueville nasceu em Paris, em 29 de julho de 1805 e morreu em Cannes, a 16 de abril de 1859. Publicou, dentre outros, o livro *Da Democracia na América* que o consagrou como cientista político. A partir de então, foram-lhe abertas as portas da mais prestigiada instituição de seu país, a Academia Francesa (1841). A última obra de Tocqueville - *O Antigo Regime e a Revolução Francesa*, de 1856, é considerada pelos críticos a melhor análise sobre a Revolução na França.

Nessa linha de entendimento, Coelho (2005, p. 33) destaca que “os diferentes tipos de religião, com seus respectivos valores, são um terreno fértil para o setor voluntário, mas esse é apenas um dos fatores que auxiliam na sua composição e na sua estruturação.” Nos primórdios, as associações voluntárias sempre estiveram presentes nas comunidades, e eram, em sua maioria, ligadas às organizações religiosas e étnicas:

Na realidade, os valores religiosos sempre foram um bom terreno para o desenvolvimento do setor voluntário. Todas as tradições religiosas ressaltavam o papel de instituições como a família, os amigos, os vizinhos e a Igreja como as primeiras instâncias às quais apelar em tempos de necessidade. Segundo Salamon; Gidron & Kramer, particularmente a Igreja Católica expressou isso com clareza: desde 1891 as encíclicas endossam a doutrina que privilegia as instituições “auxiliares” na resolução dos problemas sociais. Apontava-se para a obrigação e a responsabilidade das unidades sociais mais próximas da pessoa – família, amigos, vizinhos e Igreja – de responder positivamente aos pedidos de auxílio. Somente se essas instituições não fossem capazes de fazê-lo é que se deveria apelar para níveis institucionais mais altos. De acordo com os autores, essa doutrina serviu de base operacional para as políticas sociais na Holanda nos últimos cem anos. Ela foi também importante em vários outros países onde a Igreja Católica é forte, tais como na Alemanha, Áustria e Itália. (COELHO, 2005, p. 31-32)

Algumas encíclicas papais reforçam a importância da participação complementar comunitária no processo de transformação social. Tal assertiva é destacada por Violin (2005, p. 6467) ao analisar a influência exercida por aquelas encíclicas no processo de substituição da ação direta do Estado mediante a intervenção das entidades do terceiro setor. É o caso da *Rerum Novarum* do Papa Leão XIII de 1891 (necessidade de atuação positiva intervencionista do Estado e desumanidade na utilização do homem como instrumento do lucro), *Quadragesimo Anno* do Papa Pio XI de 1931 (importância do Estado na economia e que os donos do poder econômico não fizessem dos homens serventes de seus próprios interesses) e *Laborem Exercens* do Papa João Paulo II de 1981 (ênfase aos direitos sociais, princípio da dignidade da pessoa humana e deveres da sociedade com cada um e com todos). Nos 40 anos da Encíclica *Rerum Novarum*, em 1931, o Papa Pio XI divulgou a Encíclica *Quadragesimo Anno*, que nos parágrafos 79 e 80 deixa clara a posição da Igreja Católica quanto à atuação supletiva do Estado:

79. Verdade é, e a história o demonstra abundantemente, que, devido à mudança de condições, só as grandes sociedades podem hoje levar a efeito o que antes podiam até mesmo as pequenas; permanece, contudo, imutável aquele solene princípio da filosofia social: assim como é injusto subtrair aos indivíduos o que eles podem efetuar com a própria iniciativa e capacidade, para o confiar à coletividade, do mesmo modo passar para uma sociedade maior e mais elevada o que sociedades menores e inferiores podiam conseguir, é uma injustiça, um grave dano e

perturbação da boa ordem social. O fim natural da sociedade e da sua ação é subsidiar (coadjuvar) os seus membros, não destruí-los nem absorvê-los.

80. Deixe, pois, a autoridade pública ao cuidado de associações inferiores aqueles negócios de menor importância, que a absorveriam demasiadamente; poderá então desempenhar mais livre, enérgica e eficazmente o que só a ela compete, porque só ela o pode fazer: dirigir, vigiar, urgir e reprimir, conforme os casos e a necessidade requeiram. Persuadam-se todos os que governam: quanto mais perfeita ordem hierárquica reinar entre as várias agremiações, segundo este princípio da função supletiva (princípio da subsidiariedade) dos poderes públicos, tanto maior influência e autoridade terão estes, tanto mais feliz e lisonjeiro será o estado da nação.

O que chama a atenção após a leitura dos parágrafos 79 e 80 é o alerta para que a administração pública, embora não prestando diretamente os serviços a seu cargo, deles não se afaste. A intervenção do Estado, como promotor dos serviços essenciais, seria, porém, substituída pelo incentivo a atuação dos particulares, para que eles próprios tratem de seus interesses.

A destacada diversidade de valores e de religião, além da formação sócio-econômica e da cultura local, auxilia no entendimento da motivação para a prática da filantropia, cujas principais fases históricas estão destacadas no quadro seguinte:

#### Quadro n. 02 – Resumo das principais fases da filantropia no contexto mundial

PERÍODO	PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS
<b>Caridade Católica</b> (do século V ao XV)	Hegemônica no período feudal, a doutrina católica popularizou a filantropia ao defini-la como um dos caminhos seguros para a salvação da alma. Essa visão fatalista (ainda vigente) presume que o necessitado nunca levantará a cabeça e precisa aliviar seu sofrimento. Na visão católica, filantropia e caridade são sinônimos.
<b>Secularismo</b> (do século XVI ao XIX)	Com o protestantismo anglo-saxão, a filantropia ganha feições seculares e distancia-se da simples caridade. Nasce uma espécie de filantropia empresarial, influenciada pela associação entre capitalismo e protestantismo feita pelo sociólogo alemão Max Weber. A caridade dá lugar ao incentivo. A recuperação dos necessitados torna-se a meta dos filantropos protestantes.
<b>Filantropia Científica</b> (séculos XIX e XX)	Influenciados pelo espírito evolucionista, industriais e banqueiros do nascente capitalismo americano dispõem-se a ajudar somente os mais aptos. Expoente dessa geração, <i>Andrew Carnegie</i> , o escocês que liderou a siderurgia nos Estados Unidos, dizia ser inútil dar dinheiro a “inúteis e bêbados”.

Fonte: Adaptação própria a partir da Revista Veja (ed. 1963, ano 39, n. 26, p. 65, 5/jul./2006).

Após breve leitura do quadro anterior, pode-se sintetizar que, durante dez séculos a caridade esteve intimamente relacionada com o crescimento das organizações religiosas, tendo a generosidade para com outrem atingido relevância social na Idade Média, como preceito da doutrina católica, perdendo sua referência religiosa em meados dos séculos

XIX e XX, ao tornar-se um poderoso mecanismo de distribuição de riqueza no espaço atual da eficiência capitalista.

### 2.3 A classificação e as características

A definição do que sejam entidades sem fins lucrativos não é tarefa das mais fáceis, tentar agrupá-las, também, exige elevado esforço, não existindo em termos oficiais qualquer classificação específica. No Brasil, o termo “entidades sem fins lucrativos” é o mais comumente utilizado, em virtude de tais entidades serem classificadas como pessoas jurídicas de direito privado, constituídas sob a forma de associações ou fundações, sem finalidade de lucro, como se verá mais adiante.

Para o *Canadian Institute of Chartered Accountants* as “entidades sem fins lucrativos são organizações em que não há normalmente interesse na transferência de propriedade e das quais os membros ou colaboradores não recebem qualquer retorno financeiro por serem associados ou colaboradores. São constituídas, por exemplo, para fins educacionais, profissionais, religiosos, de incentivo à saúde ou filantrópicos”. Pelo SFAS N° 116, o AICPA afirma que as contribuições significativas recebidas de provedores que não esperam retorno proporcional à doação também seria uma das características dessas entidades.

Alguns autores analisaram as características diferenciadoras dessas entidades, a exemplo de Freeman e Shoulders (2004) que as resumiram conforme os seguintes dados:

- a) lucro (*profit*): o lucro não é a razão de ser dessas entidades;
- b) propriedade (*ownership*): pertencem à comunidade.
- c) fontes de recursos (*resources*): as contribuições financeiras não dão direito ao doador de obter participação nos bens ou serviços.
- d) decisões políticas e operacionais (*policy & operating decisions*): as decisões políticas e operacionais ocorrem através de voto, em assembléia geral.

Para Hudson (2004) e Salamon e Anheier (1997), a classificação da *International Classification of Non-profit Organizations* (Classificação Internacional de

Organizações Sem Fins Lucrativos), dividida em 12 grupos e demonstrada a seguir, seria a melhor solução, embora a abordagem seja idêntica às análises acadêmicas do setor privado, nas quais as organizações “são diferenciadas segundo os serviços e bens que produzem” (LANDIM; BERES, 1999, p. 12)

### Quadro n. 03 – Classificação internacional das entidades sem fins lucrativos

<p><b>Grupo 1 – Cultura e Recreação</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Esportes, arte, museus, zoológicos, recreação, clubes sociais</li> </ul>
<p><b>Grupo 2 – Educação e Pesquisa</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Escolas e educação superior, treinamento vocacional</li> <li>• Pesquisa médica, ciência e tecnologia, estudos de política empresarial</li> </ul>
<p><b>Grupo 3 – Saúde</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Hospitais, reabilitação, asilos, saúde mental</li> <li>• Saúde pública, educação sanitária</li> </ul>
<p><b>Grupo 4 – Serviços Sociais</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Bem-estar da criança, serviços para jovens, famílias, idosos e deficientes</li> <li>• Ajuda de emergência, complementação de rendimentos, assistência material</li> </ul>
<p><b>Grupo 5 – Meio Ambiente</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Conservação de recursos naturais, controle da poluição</li> <li>• Proteção e bem-estar dos animais, vida selvagem e preservação de ambientes rurais</li> </ul>
<p><b>Grupo 6 – Desenvolvimento e Habitação</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Desenvolvimento econômico, social e comunitário</li> <li>• Habitação</li> <li>• Emprego e treinamento</li> </ul>
<p><b>Grupo 7 – Lei, Direito e Política</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Organizações de direito, minorias étnicas, associações civis</li> <li>• Serviços legais, prevenção de crimes, reabilitação de delinquentes, apoio às vítimas</li> <li>• Partidos políticos</li> </ul>
<p><b>Grupo 8 – Intermediários Filantrópicos e Promoção do Voluntariado</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Grupos econômicos de concessão de recursos, organizações de captação de recursos</li> <li>• Organizações de intermediários</li> </ul>
<p><b>Grupo 9 – Atividades Internacionais</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Programas de intercâmbio, assistência de desenvolvimento, amparo em desastres</li> <li>• Direitos humanos e organizações pacifistas</li> </ul>
<p><b>Grupo 10 – Religião</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Organizações religiosas</li> </ul>
<p><b>Grupo 11 – Associações Profissionais e Sindicatos</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Organizações de empregados, sindicatos, associações profissionais</li> </ul>
<p><b>Grupo 12 – Não Classificados em Outros Grupos</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Não classificados em outros grupos</li> </ul>

Fonte: Hudson (2004, p. 236-238).

Essas organizações poderiam também ser classificadas adotando-se outros critérios (volume de recursos arrecadados, quantidade de pessoas atendidas etc.), porém, a mais comumente aceita é a que leva em conta as atividades que exercem.

Olak e Nascimento (2006, p. 6) identificam como principais as seguintes características das entidades sem fins lucrativos, as quais serão sintetizadas no quadro a seguir:

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

#### Quadro n. 04 – Resumo das principais características das organizações do terceiro setor

1.	Objetivos Institucionais	]	Provocar mudanças sociais.
2.	Principais Fontes de Recursos Financeiros e Materiais	]	Doações, contribuições, subvenções e prestação de serviços comunitários.
3.	Lucro	]	Meio para atingir os objetivos institucionais e não um fim.
4.	Patrimônio/Resultado	]	Não há participação/distribuição aos provedores.
5.	Aspectos Fiscais e Tributários	]	Normalmente são imunes ou isentas.
6.	Mensuração do Resultado Social	]	Difícil de ser mensurado monetária e economicamente.

Fonte: Araújo (2002, p. 24 apud OLAK, 2000, p. 28).

A partir dessas características, Olak e Nascimento (2006, p. 6) afirmam que as entidades sem fins lucrativos são instituições privadas, com propósitos específicos de provocar mudanças sociais e cujo patrimônio é constituído, mantido e ampliado a partir de contribuições, doações e subvenções que, de modo algum, se revertem para os seus membros ou mantenedores.

Por sua vez, citando o SFAS N. 117 – *Financial Statement of Not-For-Profit Organizations* (parágrafo 168) do AICPA, Jeremias e Beuren (2005) atribuem às ESFL as seguintes características: não há expectativa de retorno pecuniário integral ou proporcional pelos doadores de recursos; os objetivos operacionais diferem de prover bens ou serviços com lucros e ausência de interesse patrimonial como têm os empresários.

## 2.4 As fontes de financiamento

As modalidades de ingresso de recursos financeiros (contribuições, doações e subvenções) nas entidades sem fins lucrativos podem ser assim definidas:

- **Contribuições** – transferências correntes ou de capital, previstas na lei orçamentária ou especial, concedidas por entes governamentais a autarquias e fundações e a entidades sem fins lucrativos. Transferências correntes são aquelas destinadas à aplicação em custeio e manutenção, sem contrapartida de bens ou serviços da beneficiária dos recursos; transferências de capital são aquelas destinadas aos investimentos ou inversões financeiras (BRASIL, NBC T 19.4, item 19.4.2.1). O SFAS N. 116 (parágrafo 5) do AICPA, segundo Jeremias e Beuren (2005), define contribuição como uma transferência de dinheiro ou ativos que não está sujeita à condição ou, ainda, o cancelamento de obrigações numa transferência voluntária não recíproca por outra entidade que não seja o proprietário. A contribuição também pode ocorrer sob a forma de cancelamento de passivos do beneficiário. (DELANEY *et al.*, 2002, p. 1017)

As contribuições, segundo Olak (1996, p. 83), podem ser de dois tipos: de associados e de não associados. Aquelas representariam recursos pecuniários de pessoas ou empresas filiadas à entidade, cujo valor é, normalmente, fixado em assembléia geral ou conselho diretivo. Enquanto estas seriam os recursos pecuniários de pessoas ou empresas que não fazem parte do quadro social da entidade e, por isso, o valor não seria prefixado.

- **Doações** – “transferências gratuitas, em caráter definitivo, de recursos financeiros ou do direito de propriedade de bens, com finalidade de custeio, investimento e imobilizações, sem contrapartida do beneficiário.” (BRASIL, NBC T 19.4, item 19.4.2.1) Por sua vez, Olak (1996, p. 91) define doações como os “recursos gratuitamente recebidos de indivíduos, empresas, ou de outras entidades sem fins lucrativos não governamentais quer na forma de dinheiro, outros bens, direitos ou ainda na forma de serviços (profissionais ou não).”

- **Subvenções** – “contribuição pecuniária, prevista em lei orçamentária, concedida por órgãos do setor público a entidades públicas ou privadas, com o objetivo de cobrir despesas com a manutenção e o custeio destas, com ou sem contraprestação de bens ou

serviços da beneficiária dos recursos.” (BRASIL, NBC T 19.4, item 19.4.2.1) Advertem Jeremias e Beuren (2005) que o IASC, através da NIC 20 – *Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance*, se pronunciou afirmando que as subvenções governamentais consistem na ajuda, pelo governo, sob a forma de transferência de recursos em retribuição ao cumprimento passado ou futuro de certas condições referentes às suas atividades operacionais de uma entidade.

Os recursos, segundo Olak (1996, p. 91), são “normalmente empregados na manutenção do patrimônio, folha de pagamento, materiais de uso e consumo, alimentação e, outras vezes, utilizados em investimentos de novos projetos” e elas podem ser de dois tipos: ordinárias e extraordinárias. As subvenções ordinárias “são destinadas normalmente para fazer face às despesas de manutenção e conservação do patrimônio, folha de pagamento, compra de materiais de uso e consumo e outras despesas regulares da entidade.” E as extraordinárias seriam os “recursos recebidos esporádica ou extraordinariamente utilizados, via de regra, para atender projetos específicos de reforma, ampliação, construção de novas unidades, aquisições de bens móveis ou imóveis, realização de eventos ou atividades.”

Do cotejo dessas definições ressalta a ausência de contraprestação direta de bens e serviços para aqueles que transferem os ativos para as entidades beneficiárias, mas o que convém destacar é o elevado crescimento de recursos próprios no conjunto de recursos utilizados pelas entidades do terceiro setor.

Pesquisa realizada pelo Conselho Nacional de Associações Filantrópicas dos Estados Unidos mostra que o terceiro setor naquele país contabilizou, em 2003, US\$ 1.76 trilhão em investimentos, com gastos que superam 945 bilhões de dólares<sup>19</sup>. O estudo *United States Nonprofit Sector* foi realizado a partir dos relatórios anuais de impostos entregues pelas entidades sociais, cujo número chegou a 837.027 no mesmo ano.

Para entender o que isso representa, basta ver os cálculos do *The World Factbook*<sup>20</sup>, informe do governo americano a respeito da geografia política e social do mundo. Em um cruzamento de dados, a movimentação dos recursos do terceiro setor americano é

---

<sup>19</sup> Disponível em: < <http://www.terceirosetor-sc.com.br/noticia2.php?idnoticia=58>> Acesso em: 11 ago. 2006.

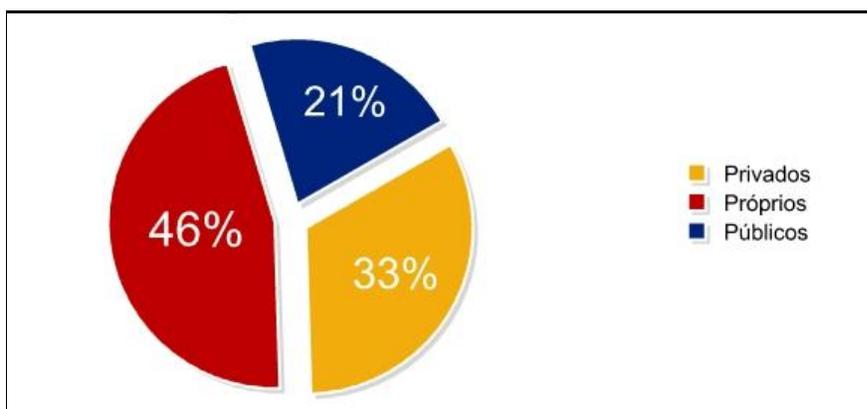
<sup>20</sup> In: “Terceiro Setor nos EUA é comparável a 6ª economia mundial”, Disponível em: < <http://www.terceirosetor-sc.com.br/noticia2.php?idnoticia=58>>. Acesso em: 11 ago. 2006.

maior do que economias como a do Brasil, Rússia, Canadá, México e Coréia do Sul. Um dos pontos destacados no estudo é sobre a origem dos recursos do terceiro setor naquele país. Do total de investimentos, apenas 14% provêm de contribuições privadas, e menos de 10% são de doações do governo americano. Assim, 72% provêm da renda oriunda de programas e serviços, ou como chamam “*fees for service*” (algo como pagamento por serviço), em que recebem fundos destinados a ações sociais. Esses fundos unem investimentos do setor privado e público, além de doações individuais por meios de incentivos fiscais.

Apesar do crescimento do setor sem fins lucrativos no Brasil e dos investimentos de empresas, fundações e institutos na área social, não existe no país uma visão sistêmica sobre o financiamento do terceiro setor. Tanto que se tem uma idéia errônea sobre a origem dos recursos auferidos por tais entidades, quando se imagina que é o setor público que financia suas atividades. Entretanto, apenas 21% dos recursos recebidos por essas organizações em 2005 foram oriundos de transferências governamentais. Tal fato confirma a idéia inicial da perda de capacidade financeira do Estado brasileiro e a transferência para as entidades do terceiro setor de parcela de sua responsabilidade pela prestação de serviços essenciais, sem a respectiva contraprestação de recursos orçamentários. (LANDIM; BERES, 1999, p. 19; BETTIOL JÚNIOR, 2005, p. 45)

O gráfico a seguir, obtido a partir das informações disponíveis no Mapa do Terceiro Setor, apresenta a distribuição, no ano de 2005, dos recursos públicos e privados que ingressaram nas entidades sem fins lucrativos.

**Gráfico n. 01 – Origem dos recursos do terceiro setor**



Fonte: Mapa do terceiro setor ([www.mapadoterceirosetor.org.br](http://www.mapadoterceirosetor.org.br)).

Vê-se que as entidades que se mantêm somente com recursos privados somavam 33% em contraposição aos 46% das demais possuidoras de alguma parcela de recursos oriundos de receitas próprias. Assim, essa constatação demonstra que o resultado da pesquisa brasileira está em sintonia com aquele obtido no plano internacional.

## **2.5 A era da eficiência**

Em nosso país, o que se tem visto é que o terceiro setor é forte em voluntarismo e fraco no aspecto profissional<sup>21</sup>. Ainda prevalece o espírito da caridade, mas as novas oportunidades exigem clareza gerencial, pois os fornecedores de recursos lidam com números, comuns à escala das políticas públicas, e os beneficiários cobram das organizações como se fossem empresas prestadoras de serviços. Apesar da evolução e do fortalecimento das instituições da sociedade civil, ainda há espaço para melhorias.

Biderman (2006, p. 28) afirma que o terceiro setor enfrenta uma séria crise de gestão. Acostumados à militância, ao trabalho de sensibilização de massas ou de assistencialismo, muitos dirigentes das organizações acumulam funções típicas de administração e de liderança política. A dupla função e a longa jornada de trabalho, aliadas à rara eventualidade de uma só pessoa acumular talentos e competências tão díspares, muitas vezes inviabilizam a continuidade de bons projetos, embora as entidades do terceiro setor apresentem algumas vantagens competitivas por meio de uma atuação mais informal, ágil e flexível. Essa performance se contrapõe às estruturas mais rígidas representadas pelas empresas tradicionais (BOSE, 2004).

De acordo com Aith e Guandalini (2006, p. 65) o que se antevê para o século XXI é uma nova fase para o terceiro setor, a Era da Eficiência. A revolução tecnológica e a expansão do capitalismo permitiram o acúmulo rápido de grandes fortunas por um número muito maior de pessoas cada vez mais jovens. Eficiência, maximização dos recursos e busca

---

<sup>21</sup> Bose (2004, p. 33) vai mais além e afirma que o amadorismo é uma característica inerente à gestão das organizações do terceiro setor, o que decorre, em parte, da resistência em se adotar modelos mais estruturados e pelo hábito em formas “mais domésticas” de administração.

de excelência são os dogmas da gestão empresarial que já norteiam as iniciativas da velha carcaça do empirismo dos investimentos sociais das instituições privadas mais atentas.

No contexto mundial, segundo o já citado relatório da *Johns Hopkins University*, as entidades sem fins lucrativos empregam 19 milhões de pessoas e movimentam US\$ 1,1 trilhão por ano. Apesar disso, alguns filantropos modernos, imbuídos do espírito da Era da Eficiência, exigem retorno financeiro de seus investimentos sociais, como os empresários *Pierre Omidyar*, fundador do site de leilões *eBay*, que tem programas sociais de microcrédito e *Bill Gates*, dono da *Microsoft*, a gigante do setor de *softwares* no mundo.

O empresário *Bill Gates*, atualmente o homem mais rico do planeta, financia, através da Fundação Bill & Melinda Gates<sup>22</sup>, escolas públicas e pesquisas voltadas para a cura de doenças como a aids, a tuberculose e a malária. Suas ações filantrópicas, destacadas por Aith e Guandalini (2006, p. 64), obedecem a critérios muito particulares, como:

- **auto-suficiência** - projetos sociais não devem ser ralos de dinheiro. Sempre que possível, devem criar suas próprias fontes de renda e se tornar auto-suficientes financeiramente. Exemplo: programas de microcrédito que rendem juros.
- **eficiência** – há metas para a obtenção de resultados efetivos e controles para impedir um inchaço da burocracia filantrópica. Fundações não devem gastar mais que 20% do que emprestam.
- **foco** – não se doa dinheiro aleatoriamente. Os projetos são escolhidos com cuidado, de acordo com o retorno econômico ou social que podem gerar. As fundações trabalham com objetivos claros, como a descoberta da vacina contra a aids ou a malária.
- **transparência** – as ações filantrópicas e sua administração financeira passam por auditoria e apresentam relatórios anuais de suas atividades e resultados.

Essas ações almejam a máxima eficiência na gestão dos recursos e elevados retornos nos investimentos sociais, estabelecendo-se critérios puramente empresariais<sup>23</sup>, de modo a amenizar o sofrimento dos excluídos e promover sua ascensão ao mercado consumidor.

<sup>22</sup> Segundo a Revista Veja (ed. 1963, de 05/jul./2006), a bilionária doação do empresário *Warren Buffett* à Fundação Gates para aplicação em projetos sociais tornou-a líder do ranking de fundações filantrópicas, no porte do PIB de alguns países e até mesmo de instituições multilaterais, como o Banco Mundial e o Programa Antiaids da ONU.

<sup>23</sup> Modelos de auto-avaliação de investimentos sociais podem ser encontrados nos seguintes endereços da rede mundial de computadores: Instituto Ethos ([www.ethos.org.br](http://www.ethos.org.br)), com versões para micro e pequenas empresas e para alguns setores da economia; Ibase ([www.balancosocial.org.br](http://www.balancosocial.org.br)), que mantém disponíveis para consulta os balanços enviados pelas empresas; *Global Reporting Initiative* - GRI ([www.globalreporting.org](http://www.globalreporting.org)), em inglês, o modelo da instituição inclui variáveis qualitativas; Akatu ([www.akatu.net](http://www.akatu.net)), para avaliar o perfil de consciência no consumo pessoal e das comunidades.

## 2.6 As associações

### 2.6.1 As associações e os aspectos jurídico-tributários das entidades do terceiro setor

O artigo 44 da Lei n. 10.406 (novo Código Civil), de 10 de janeiro de 2002, alterado pela Lei n. 10.825, de 22 de dezembro de 2003, estabeleceu que as pessoas jurídicas de direito privado podem constituir-se como (1) associações; (2) sociedades; (3) fundações; (4) organizações religiosas; ou (5) partidos políticos.

As associações têm sua existência legal a partir do registro de seus estatutos no cartório competente (art. 45 do novo Código Civil). Adquirem, a partir daí, personalidade jurídica e passam a responder de forma autônoma por direitos e obrigações que constituem em seu nome, sendo certo que não há entre os associados direitos e obrigações recíprocas, embora sobre eles recaiam toda a responsabilidade quanto ao funcionamento da associação. O registro, conforme determina o art. 46 do novo Código Civil, declarará:

- a denominação, os fins, a sede, o tempo de duração e o fundo social, quando houver;
- o nome e a individualização dos fundadores ou instituidores, e dos diretores;
- o modo pelo qual se administra e representa, ativa e passivamente, judicial e extrajudicialmente;
- se o ato constitutivo é reformável no tocante à administração, e de que modo;
- se os membros respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais;
- as condições de extinção da pessoa jurídica e o destino do seu patrimônio, nesse caso.

O novo Código Civil estabeleceu ainda que as associações constituem-se pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos, enquanto as sociedades têm por finalidade a busca do lucro, que é também dos sócios. Nas associações são requisitos essenciais a pluralidade de sujeitos (pessoas físicas ou jurídicas) e um propósito comum de

caráter assistencial, caritativo, filantrópico, que não vise ao lucro. Dito isso, no âmbito da sociedade civil, existe apenas duas formas jurídicas para a criação de instituições não-lucrativas com personalidade jurídica: as associações e as fundações.

Nas associações (art. 53 do novo Código Civil) pode haver eventual atividade econômica com o intuito de angariar recursos, mas não como atividade fim. A título exemplificativo, as entidades de ensino sem fins lucrativos podem cobrar mensalidades para custear os salários dos professores, manutenção de salas de aula e todas as outras despesas inerentes à atividade, sem que se descaracterizem.

Sob pena de nulidade, reza o art. 54 do novo Código Civil que os estatutos de uma associação devem conter:

- a denominação, os fins e a sede da associação;
- os requisitos para a admissão, demissão e exclusão dos associados;
- os direitos e deveres dos associados;
- as fontes de recursos para sua manutenção;
- o modo de constituição e de funcionamento dos órgãos deliberativos;
- as condições para a alteração das disposições estatutárias e para a dissolução;
- a forma de gestão administrativa e de aprovação das respectivas contas<sup>24</sup>.

Levando-se em consideração que muitas associações estavam enfrentando dificuldade para adequação do estatuto à nova realidade normativa, principalmente em razão de exigências como o quorum mínimo em todas as assembleias, foi editada a Lei n. 11.127, de 28 de junho de 2005, para conceder às associações hoje em vigor o prazo de até 11 de janeiro de 2007<sup>25</sup> para que se adaptassem às novas regras. Excetuaram-se dessa determinação as organizações religiosas e os partidos políticos. A mesma lei, embora continue a exigir a

---

<sup>24</sup> A Lei n. 11.127/2005 deu nova redação ao artigo 54 do Novo Código Civil, especificamente sobre o estatuto das associações, apresentando duas novidades: a primeira, obrigando a inclusão do "modo de constituição e de funcionamento dos órgãos deliberativos", e a segunda, trazendo mais um item que deverá constar do estatuto: "a forma de gestão administrativa e de aprovação das respectivas contas."

<sup>25</sup> Pela redação original da Lei n. 10.406 (novo Código Civil), o prazo para adaptações era de um ano após a vigência, isto é, em 2004, fora prorrogado para 2005 e agora vai até 2007.

aprovação em assembléia para alteração do estatuto, flexibilizou a eleição de administradores e o quorum para aprovação das contas ao determinar, no caso da necessidade de alteração estatutária, apenas que o estatuto defina o critério a ser adotado. A sistemática para a eleição de administradores também será aquela estabelecida no estatuto.

Com o novo regime jurídico, adveio, também, a obrigatoriedade de o estatuto estabelecer a forma de gestão administrativa e de aprovação das contas da entidade. A aprovação das contas poderá ser por assembléia ou conforme disposto no estatuto, conforme se depreende da leitura do art. 59 do CC, alterado pela Lei n. 11.127/05, que passou a ter a seguinte redação:

Art. 59 Compete privativamente à assembléia geral:

- I – destituir os administradores;
- II – alterar o estatuto.

Parágrafo único. Para as deliberações a que se referem os incisos I e II deste artigo é exigido deliberação da assembléia especialmente convocada para esse fim, cujo quorum será o estabelecido no estatuto, bem como os critérios de eleição dos administradores.

Logo, constata-se que a exigência de quorum mínimo para enfrentamento de tais questões não subsistem, competindo doravante ao estatuto de cada associação definir os critérios que serão adotados. Com isso, aquelas entidades com dificuldade para reunir seus associados podem agora flexibilizar suas regras de deliberação agilizando a tomada de decisões, sem que com isso se descuide de medidas que assegurem a participação de seus membros nas assembléias, com ciência prévia das pautas, datas e dos horários daquelas.

Outra novidade trazida pelo novo Código Civil é a regra do art. 55 que prevê direitos iguais entre os associados, salvo exceção prevista no estatuto. O art. 56, por sua vez, estabelece a possibilidade de transmissão da qualidade de associado, bem como a norma de que a transferência de quota da entidade não importa na atribuição de associado ao adquirente, quando este não preencher os requisitos de admissão. Logo, poderá haver a situação de uma pessoa ser titular de quota (patrimonial) da associação, mas não ser associado. Por fim, a exclusão do associado só é admissível havendo justa causa. Esta deverá ser reconhecida em procedimento que assegure direito de defesa e de recurso, nos termos previstos no estatuto,

sem que haja a obrigatoriedade de convocação da assembléia geral para a exclusão, decisão contra a qual não cabe recurso.

Importante destacar que não existe fiscalização externa das associações por parte do Ministério Público, mas os administradores poderão, segundo o art. 50 do citado código, responder com os seus bens particulares nos casos de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial<sup>26</sup>. Nesses casos o juiz decidirá, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo.

A dissolução de uma associação dar-se-á na forma preconizada pelo art. 61 do novo Código Civil, que estipula:

dissolvida a associação, o remanescente do seu patrimônio líquido, depois de deduzidas, se for o caso, as quotas ou frações ideais referidas no parágrafo único do art. 56, será destinado à entidade de fins não econômicos designada no estatuto, ou, omissis este, por deliberação dos associados, à instituição municipal, estadual ou federal, de fins idênticos ou semelhantes.

### **2.6.1.1 Os aspectos jurídicos das entidades do terceiro setor**

Em meados de 1995, após implementar o Plano Diretor da Reforma do Aparelho Administrativo do Estado que visava um novo modelo de relacionamento da gestão social com a administração pública, o governo brasileiro passou a monitorar seus parceiros através dos Termos de Parcerias e Contratos de Gestão públicos. Com isso, cinco categorias de entidades passaram a compor o terceiro setor no Brasil: as associações, as organizações filantrópicas, beneficentes e de caridade, as organizações não-governamentais (ONGs), as fundações privadas e as organizações sociais. O quadro a seguir detalha as principais características de cada uma delas:

---

<sup>26</sup> A autorização legal para que seja ignorada a personalidade jurídica autônoma da entidade, responsabilizando direta, pessoal e ilimitadamente a pessoa do sócio, associado, administrador, etc teve por base a Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica - “*Disregard of legal entity*” - (assimilada pela lei brasileira das jurisprudências americana, inglesa e alemã). Portanto, nos casos de desvio de finalidade nas atividades, fraudes, confusão patrimonial ou outros atos irregulares, permite-se que seja alcançado o patrimônio particular do responsável para satisfação de eventual direito de crédito. (NERY JÚNIOR; NERY, 2006, pg. 208).

### Quadro n. 05 – Principais categorias do terceiro setor no Brasil

CATEGORIA	PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS
1. Associações	São organizações baseadas em contratos estabelecidos livremente entre os indivíduos para exercerem atividades comuns ou defenderem interesses comuns ou mútuos. Estão voltadas para seus membros, compreendendo uma grande variedade de objetivos e atividades, tais como recreativas, esportivas, culturais, artísticas, comunitárias e profissionais.
2. Organizações filantrópicas, beneficentes e de caridade	São organizações voltadas para seus clientes na promoção de assistência social (abrigo, orfanatos, centros para indigentes, distribuição de roupa e comida, etc.) e de serviços sociais nas áreas de saúde e educação (colégios religiosos, universidades e hospitais religiosos). Também se inclui nessa categoria a filantropia empresarial. Embora estas organizações sejam classificadas como associações no Código Civil Brasileiro, o que as diferencia daquelas são seus valores intrínsecos de altruísmo, boa vontade e serviço à comunidade.
3. Organizações não governamentais (ONGs)	Como no caso das associações, são organizações comprometidas com a sociedade civil, movimentos sociais e de transformação social. Embora também estejam classificadas como associações no Código Civil Brasileiro, diferenciam-se das associações por estarem sobretudo orientadas para “terceiros” grupos, ou seja, para objetivos externos aos membros que as compõem. Também se diferenciam das organizações filantrópicas – e isto é questão de honra para as ONGs – por não exercerem qualquer tipo de prática de caridade, o que seria contrário à sua idéia de construção de autonomia, igualdade e participação dos grupos populares.
4. Fundações Privadas	São uma categoria de conotação essencialmente legal. A criação de uma fundação se dá, segundo o Código Civil Brasileiro, pelo instituidor, que, através de uma escritura ou testamento, destina bens livres, especificando o fim a ser alcançado.
5. Organizações Sociais	Trata-se de um modelo de organização pública não estatal destinado a absorver atividades publicizáveis (áreas de educação, saúde, cultura, meio ambiente e pesquisa científica) mediante qualificação específica. É uma forma de propriedade pública não estatal, constituída pelas associações civis sem fins lucrativos orientadas para o atendimento do interesse público.

Fonte: Olak e Nascimento (2006, p. 13).

A esse quadro foram acrescentadas as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIPs), criadas pela Lei n. 9.790, de 23 de março de 1999, e regulamentadas pelo Decreto n. 3.100, de 30 de junho de 1999. Essa lei, batizada de Lei do Terceiro Setor, tem por objetivo principal estimular parcerias entre o Poder Público e as entidades sem fins lucrativos, instituindo e disciplinando o termo de parceria, cujo objetivo ulterior é o de fomentar e executar atividades de interesse público.

As ações voluntárias organizadas através de associações, fundações e instituições similares trazem evidente contribuição para o desenvolvimento econômico, social e político das nações, já que voltadas à realização de inúmeras atividades não atendidas ou deixadas sob a responsabilidade do Estado.

Está em processo de difusão no Brasil a organização da sociedade civil para prestação de serviços comunitários; para a proteção de direitos coletivos (por exemplo, o *Greenpeace*); para campanhas de conscientização da população (por exemplo, o GAPA –

Grupo de Apoio e Prevenção à AIDS) e promoção e proteção dos direitos humanos (a Anistia Internacional). Denominam-se organizações não-governamentais (ONGs), que agem como intermediárias nas relações entre o Estado, a sociedade civil e os indivíduos, e por força dessas características se enquadram no terceiro setor.

As entidades desse novo segmento da sociedade são de direito privado e sem fins lucrativos. Segundo Freeman e Shoulders (2004, p. 39), existem, resumidamente, três diferenças fundamentais entre as instituições com e sem fins lucrativos: (a) objetivos institucionais, (b) fontes de recursos financeiros, (c) legislação e controle.

- a) objetivos institucionais: nas empresas (organizações com finalidades lucrativas), os provedores de recursos (investidores) transferem parte de seu patrimônio a essas entidades na perspectiva de obter um incremento de remuneração (lucro) em relação às demais oportunidades de investimento disponíveis no mercado. Por outro lado, nas organizações sem fins lucrativos, o interesse dos provedores de recursos não é individual, pois estas entidades objetivam atender à sociedade como um todo por meio do fornecimento, aos indivíduos de forma geral, de bens e serviços sem a finalidade lucrativa.
- b) fontes de recursos financeiros: nas instituições com fins lucrativos, as principais fontes de recursos são originadas da prática de atividades mercantis ou então da utilização de recursos disponibilizados por terceiros (investidores, instituições financeiras, fornecedores, entre outros). No terceiro setor, os recursos financeiros, historicamente, são provenientes de subvenções governamentais, doações de indivíduos ou empresas, recursos oriundos de agências de cooperação internacional, receitas próprias, ou mesmo de entidades de cunho religioso etc.
- c) legislação e controle: uma das diferenças mais importantes existentes na legislação do terceiro setor, em comparação com a legislação do segundo setor, diz respeito aos aspectos de isenção e imunidade fiscal. A imunidade encontra-se prevista na Constituição Federal enquanto que a isenção é concedida por lei. Em países com elevada carga tributária, como é o caso brasileiro, a isenção e/ou imunidade tributária podem constituir-se em uma importante fonte de recursos para o terceiro setor. Em relação ao controle, verifica-se que, nas empresas, os investidores voltam suas preocupações para aspectos ligados ao retorno sobre o capital investido, nível de investimentos, crescimento da participação no mercado onde atuam, etc., enquanto que, nas instituições sem fins lucrativos, as preocupações se voltam para aspectos relativos à forma de alocação dos recursos fornecidos entre as atividades desenvolvidas pela entidade, quantidade de indivíduos atendidos pelos projetos etc.

Por se tratar de instituições de direito privado, as entidades do terceiro setor poderão adotar, em tese, três possíveis formas jurídicas: as sociedades, as associações e as fundações. O conceito de sociedade está inserido no artigo 981 do Novo Código Civil de 2002: ‘celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir,

com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.’

No conceito de sociedade destacam-se alguns elementos, quais sejam: a) a existência de duas ou mais pessoas; b) reunião de capital e trabalho; c) atividade econômica (em oposição a atividades filantrópicas); d) fins comuns (inerentes ao exercício da atividade por várias pessoas em conjunto); e) partilha dos resultados (decorrência do exercício comum). Embora algumas entidades do terceiro setor exerçam eventual atividade econômica para alcançar seus objetivos, o lucro não é o seu fim, o que desde logo afasta a sua constituição em forma de sociedade.

Abstraída a forma de sociedade, restam as formas de associação e fundação, ambas pessoas jurídicas de direito privado sem fim lucrativo. A escolha dependerá da constituição e da forma de manutenção, porquanto, na primeira, basta uma reunião de pessoas com fins não-econômicos, na última, é imprescindível um conjunto personificado de bens para a realização de uma finalidade almejada pelo instituidor, mas sempre no interesse público, jamais particular. Este estudo, portanto, restringiu-se à forma associativa de constituição de uma entidade do terceiro setor.

#### **2.6.1.2 Os aspectos tributários: a imunidade e a isenção**

O desenvolvimento das atividades complementares às do Estado praticadas pelo terceiro setor são fomentadas pelos poderes públicos mediante concessão de benefícios de ordem tributária, como os institutos da imunidade e isenção na cobrança de impostos. Essa forma de o Estado usar o tributo através de dispensa, postergação ou redução de seu pagamento para alcançar determinados objetivos políticos é chamada de extrafiscalidade. (FABRETTI, 2006, p. 131)

A imunidade é instituto de expressivo relevo no direito tributário brasileiro, sendo contemplado na Constituição Federal estabelecendo a incompetência das pessoas políticas – União, Estados, Distrito Federal e Municipalidades – para legislar sobre determinadas hipóteses de incidência tributária. Essa noção de imunidade, trazida à doutrina

do direito tributário por Paulo de Barros Carvalho, corresponde, segundo Jardim (1996, p. 85), à sutil lição de Hart sob a ótica da filosofia do direito em sua obra *The concept of law*, ao dizer que “uma Constituição, que efetivamente restrinja os poderes legislativos do órgão legislativo supremo no sistema, não o faz através da imposição de deveres, mas por meio do estabelecimento de incapacidades jurídicas” (*disabilities*, no original inglês).

A Constituição Federal de 1988, no art. 150, VI, “c”, imuniza da tributação, por meio de impostos, as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos:

Art. 150 Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União Federal, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[ ... ]

VI – instituir impostos sobre:

[ ... ]

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

Da mesma forma, a CF estabelece no artigo 195, § 7º:

Art. 195.

[ ... ]

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Isso significa que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não têm competência legislativa para instituir impostos sobre a renda, o patrimônio e os serviços, bem como contribuições sociais sobre tais entidades de direito privado. Trata-se de imunidade tributária referente a impostos e contribuições sociais, apesar de que a boa técnica legislativa não tenha sido observada na redação do § 7º do art. 195 que, embora se refira à isenção, o fenômeno tributário é o da imunidade.

A imunidade das instituições educacionais ou de assistência social permite a viabilização de programas de interesse social. O Estado reconhece que não tem condições de

assumir sozinho a educação e assistência social, por isso o incentivo para atrair a parceria dos particulares na exploração de tais encargos.

No entender de Oliveira *et al.* (2004), a imunidade tributária pode ser classificada como um privilégio dado a alguém para que se livre da exigência do crédito tributário e abrange os seguintes aspectos:

- vedação de entes estatais instituírem impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços, uns dos outros – não alcança as atividades econômicas reguladas pelo direito privado;
- vedação de entes estatais instituírem impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços das entidades mantenedoras de templos de qualquer culto;
- vedação de entes estatais instituírem impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços das entidades representativas de partidos políticos, dos sindicatos dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência sem fins lucrativos;
- vedação de entes estatais instituírem impostos sobre livros, jornais, periódicos e papel destinado à impressão destes.

A isenção, por sua vez, não tem índole constitucional e deve ser concedida por meio de lei específica, como forma de dispensa atribuída a alguma situação ou alguma pessoa para que possa desobrigar-se de encargo que a todos pesa, ou para que se livre da obrigação tributária. É, então, um favor legal, de natureza temporária, consistente na dispensa do pagamento do tributo devido, mas sem dispensa do cumprimento de obrigações acessórias, como a de preencher guias e formulários e manter escrituração fiscal. (JARDIM, 1996, p. 92; OLIVEIRA *et al.*, 2004, p. 31; FABRETTI, 2006, p. 132)

Como visto, a isenção e a imunidade não se confundem. A primeira está num patamar hierarquicamente inferior e pode ser modificada ou removida por simples lei ordinária; enquanto a imunidade, disposta no texto constitucional, delimita as competências tributárias entre as pessoas políticas de direito interno e não se ocupa da criação do tributo, função destinada ao legislador ordinário. (WEIDLICH, 2005, p. 31)

Quanto à expressão *sem fins lucrativos* (art. 150, VI, c), para efeitos tributários, o não ter finalidade lucrativa significa atender aos requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional (CTN), que foi recepcionado pela Constituição vigente como lei complementar:

- I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 10 jan 2001)<sup>27</sup>
- II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
- III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

A não distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas e sua utilização integral no país explicam-se pelo fato de que devem compor os recursos das entidades e servir para aplicação integral na manutenção de suas finalidades. Por sua vez, a necessária escrituração de suas receitas e despesas é imprescindível à boa gestão administrativa e para servir como instrumento de transparência tanto para o Estado como para os usuários externos.

Como o art. 146 da Constituição Federal de 1988 estabelece que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, é no art. 9º do CTN que se encontram as disposições gerais sobre as limitações reclamadas:

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[ ... ]

IV - cobrar imposto sobre:

[ ... ]

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos. (Redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 10 jan 2001)

Na ocorrência do processo de fiscalização, se constatado que a entidade não está cumprindo os requisitos elencados no art. 14 do CTN, a imunidade será cassada e serão devidos os tributos.

---

<sup>27</sup> A Lei Complementar n. 104 foi publicada na Seção I do Diário Oficial da União em 11 jan. 2001

Enfim, os impostos abrangidos pela imunidade são aqueles relativos ao patrimônio, à renda e aos serviços das associações e fundações, conforme destacado no quadro n. 06, por esfera de governo:

**Quadro n. 06 – Impostos Alcançados pela Imunidade Tributária**

ESFERA	IMPOSTOS
Federal	<ul style="list-style-type: none"> <li>• II - Imposto sobre a importação de produtos estrangeiros</li> <li>• IE - Imposto sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados.</li> <li>• IR - Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza</li> <li>• IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados</li> <li>• IOF - Imposto sobre Operações Financeiras</li> <li>• IOC - Imposto sobre Operações de Crédito</li> <li>• ITR - Imposto Territorial Rural</li> <li>• IGF - Imposto sobre Grandes Fortunas</li> </ul>
Estadual	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços</li> <li>• IPVA - Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores</li> <li>• ITCD - Imposto sobre Transmissões <i>Causa Mortis</i> e Doações de Qualquer Bem ou Direito</li> </ul>
Municipal	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU);</li> <li>• Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)</li> <li>• Imposto sobre Transmissão <i>Inter Vivos</i> de Bens e Imóveis e de Direitos Reais a Eles Relativos (ITBI)</li> </ul>

Fonte: Elaboração própria, 2007.

### 2.6.2 Imposto de Renda e Contribuição Social

O Decreto n. 3.000/99, instituído como Regulamento do Imposto de Renda RIR/99, definiu nos artigos 168 ao 181 quais as entidades sem fins lucrativos que gozam de imunidades e isenções, com base na Constituição Federal e legislação específica. São entidades sem fins lucrativos aquelas que não apresentem superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destinem o resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais (Lei n. 9.532/97, art. 12, § 2º, e Lei n. 9.718/98, art. 10).

São imunes (artigos 168 ao 173, daquele decreto):

I - templos de qualquer culto (CF, art. 150, inciso VI, alínea "b");

II - partidos políticos e entidades sindicais dos trabalhadores (CF, art. 150, inciso VI, alínea "c");

III - instituições de educação e de assistência social (CF, art. 150, inciso VI, alínea "c").

Para beneficiarem-se com a imunidade, as entidades acima relacionadas precisam atender os seguintes requisitos legais (Lei n. 9.532/97, art. 12, § 2º):

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;
- b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
- d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
- e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;
- f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;
- g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;
- h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

De acordo com o artigo 174 do Decreto n. 3.000/99, são isentas do imposto de renda da pessoa jurídica as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico

e as associações civis que prestem gratuitamente os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam.

As Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIPs, criadas pela Lei nº 9.790, usufruem da isenção do Imposto de Renda e da Contribuição Social da mesma forma que as entidades declaradas de utilidade pública e demais. Como previsto na citada Lei, elas (OSCIPs) podem remunerar seus dirigentes e a vedação à remuneração estabelecida na alínea "a" do art. 12, § 2º, da Lei n. 9.532/97 não alcança a hipótese de remuneração de dirigente, em decorrência de vínculo empregatício (Lei n. 10.637/02 art. 34).

Ressalte-se que as isenções do Imposto de Renda e da Contribuição Social independem de prévio reconhecimento por parte da Secretaria da Receita Federal, uma vez que as entidades são consideradas como isentas de acordo com a sua natureza jurídica.

### **2.6.3 Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS**

As entidades<sup>28</sup> relacionadas no artigo 13 da MP n. 2.158-35/2001, contribuem para o PIS na modalidade Folha de Salários, à alíquota de 1% sobre o total bruto da folha de pagamento mensal dos empregados, independente da natureza de suas receitas. A Secretaria da Receita Federal, através da IN n. 247, de 21 de novembro de 2002, determina, no artigo 47, quando se tratar de “instituições de educação, assistência social e as filantrópicas”, que para fruição dos benefícios fiscais tais entidades precisam preencher os requisitos legais do artigo 55 da Lei n. 8.212/91, tais como: seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal; seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; e promova, gratuitamente e em caráter

---

<sup>28</sup> São as seguintes entidades: templos de qualquer culto; partidos políticos; instituições de educação e de assistência social que preencham as condições e requisitos do art. 12 da Lei n. 9.532/97; instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, que preencham as condições e requisitos do art. 15 da Lei n. 9.532/97; sindicatos, federações e confederações; serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei; conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas; fundações de direito privado; condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e a Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB) e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1º da Lei n. 5.764/71.

exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência.

#### **2.6.4 Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS**

A Lei n. 10.833/03 introduziu a sistemática da cobrança não cumulativa da COFINS. De acordo com o artigo 10, inciso IV, as entidades imunes permaneceram sujeitas às normas anteriores a esta lei, aplicando-se as disposições do artigo 13 da MP n. 2.158-35. Por outro lado, as entidades isentas estão submetidas a esta lei, porém, conforme o artigo 1º, § 3º, inciso I, não integram a base de cálculo as receitas das atividades próprias (artigo 14, inciso X, MP 2158-35). As atividades próprias são aquelas que não ultrapassam a órbita dos objetivos sociais das respectivas entidades. Normalmente alcançam as receitas auferidas que são típicas das entidades sem fins lucrativos, tais como: doações, contribuições, inclusive a sindical e a assistencial, mensalidades e anuidades recebidas de profissionais inscritos, de associados, de mantenedores e de colaboradores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao custeio e manutenção daquelas e à execução de seus objetivos estatutários.

A isenção não alcança as receitas decorrentes das atividades de natureza econômico-financeira ou empresarial. Por isso, não estão isentas da COFINS, por exemplo, as receitas auferidas com exploração de estacionamento de veículos; aluguel de imóveis; sorteio e exploração do jogo de bingo; comissões sobre prêmios de seguros; prestação de serviços e/ou venda de mercadoria, mesmo que exclusivamente para associados; aluguel ou taxa cobrada pela utilização de salões, auditórios, quadras, piscinas, campos esportivos, dependências e instalações; venda de ingressos para eventos promovidos pelas entidades; e receitas financeiras (Lei n. 9.718/98, arts. 2º e 3º; MP n. 2.158-35, de 2001, arts. 13 e 14, X).

Em linhas gerais, tanto as entidades imunes como as entidades isentas não recolhem a COFINS sobre suas receitas próprias, contudo devem efetuar o recolhimento sobre suas receitas não próprias.

## CAPÍTULO 3 A CONTABILIDADE E O TERCEIRO SETOR

### 3.1 A Contabilidade no processo de comunicação das entidades do terceiro setor

A mobilização de recursos financeiros, materiais e humanos e a sua gestão eficiente com o intuito de alcançar os objetivos previamente definidos exercem papel importante no processo de sobrevivência do terceiro setor, especificamente das associações. Diferentemente das empresas, em que os gestores são responsáveis pela satisfação dos clientes e maximização do lucro, nas instituições sem fins lucrativos esses profissionais são avaliados pelos resultados alcançados no desenvolvimento de projetos e pela adequação da aplicação dos recursos destinados à instituição.

Por desempenhar função de interesse público, espera-se que a organização do Terceiro Setor cultive a transparência quanto ao seu portfólio de projetos e, também, quanto aos resultados obtidos e os recursos alocados. O diagnóstico *ex-ante* e a avaliação *ex-post* constituem instrumentos determinantes para o êxito e o apoio a ser obtido em iniciativas futuras. Nesse sentido, a preparação de relatórios de avaliação, e a sua disseminação constituem importantes instrumentos de comunicação com a sociedade. (MARCOVITCH, 1997, p.129).

No final dos anos 60, a Contabilidade, estabelecendo-se aqui uma referência à Contabilidade norte-americana, começou a enfatizar uma visão mais voltada para a prestação de informações aos seus usuários. Essa tendência ficou conhecida como *informational approach*<sup>29</sup> (Lopes, 2002, p. 14), cuja estrutura básica foi estabelecida pelo FASB (1978, p. 5) por meio do *Statement of Financial Accounting Concepts N° 1*, que afirma: “[...] os relatórios financeiros devem fornecer informações que sejam úteis para os investidores atuais e futuros, credores e outros usuários na verificação dos montantes, periodicidade e incerteza relacionados aos seus recebimentos futuros de caixa [...]”.

De acordo com Bateman & Snell (1998, p. 402), “a comunicação é a transmissão de informação e significado de uma parte para outra através da utilização de símbolos partilhados.” Com efeito, Costa (1992, p. 52), afirma que “[...] ao comunicar, estamos tentando estabelecer um campo comum de experiência, transmitir informações,

---

<sup>29</sup> A *information approach* (abordagem da informação) concebe a Contabilidade no seu papel de fornecedora de informações para os agentes econômicos. Nessa abordagem, a Contabilidade deve ser avaliada a partir de sua capacidade de fornecer dados que sejam úteis ao processo de decisão dos usuários. (LOPES, 2002, p. 20)

idéias, trocar impressões, solucionar problemas.” Ainda segundo o autor, o processo de comunicação pressupõe três elementos básicos:

1. **Transmissor:** pessoa ou grupo de pessoas responsável pela transmissão da informação, usando-se, para isso, da fala, escrita ou gestos;
2. **Mensagem:** conjunto de sinais cujo significado é passível de interpretação, podendo ser a palavra escrita, falada, cores, formas etc.;
3. **Receptor:** pessoa ou conjunto de pessoas que recebe a informação.

Nesse contexto, a Contabilidade apresenta-se como uma ferramenta essencial no processo de gestão e de promoção da transparência das ações desenvolvidas pelas organizações do terceiro setor, uma vez que é definida “[...] como o método de identificar, mensurar e comunicar informação econômica, financeira, física e social, a fim de permitir decisões e julgamentos adequados por parte dos usuários da informação.” (IUDÍCIBUS, 2004, p. 28)

No processo de comunicação das informações contábeis, cabe à ciência contábil, como elemento transmissor, decidir quanto à forma de transmissão da mensagem (conjunto de sinais escolhidos para transmissão da idéia - código), que permita ao receptor (usuário das informações contábeis) a compreensão e entendimento da mensagem transmitida. Pode-se imaginar que a comunicação entre transmissor e receptor seja algo simples e de fácil realização, contudo podem existir pontos de fragilidade ao longo da cadeia, como o transmissor não ter suas intenções claramente definidas, a escolha de códigos ser pouco apropriada, a mensagem não interessar ao receptor ou estar acima de seu nível de entendimento e a mensagem chocar-se contra comportamento preestabelecido. (COSTA, 1992, p. 53; BATEMAN; SNELL, 1998, p. 408; LIBONATI; CATÃO; SOARES, 2006, p. 47)

Ressalte-se que, no dizer de Barros (2005, p. 108), a Contabilidade pode suprir o gestor de informações em todas as etapas do processo decisório: planejamento, execução e controle. Outro aspecto digno de menção, segundo esse autor, é a determinação da qualidade e da quantidade de informações que, na ótica de Beuren (1998, p. 32), constitui uma tarefa por demais complexa e insegura:

Sabe-se que o valor da informação repousa em seu uso final, isto é, seu valor está diretamente associado à redução da incerteza derivada do uso da informação. Todavia, na prática, não é fácil identificar o volume de informação que deve ser gerado para equalizar sua utilidade e custo marginal, especialmente pela dificuldade de estabelecer a potencialidade que uma informação tem de influenciar uma decisão ou reduzir a incerteza da identificação do curso de eventos futuros.

Desse modo, deve-se ressaltar que a qualidade deve ser mais valorizada do que a quantidade; a informação será útil se atender às necessidades do usuário e esta utilidade varia de acordo com o perfil de cada usuário, com o processo de decisão adotado, bem como com o comportamento daquele em relação ao uso das informações. (BARROS, 2005, p. 108; NIYAMA, 1989, p. 19; RODRIGUES, 2005, p. 37)

Explicam Dias Filho e Nakagawa (2000, p. 4) que “o valor das informações depende da capacidade que elas tenham de melhorar o conhecimento sobre determinada realidade, reduzindo riscos e incertezas, de tal maneira que seus destinatários se sintam mais apoiados no processo decisório.” Tal afirmação pressupõe que a informação contábil deva possuir determinadas características que a tornem útil ao tomador de decisão, permitindo-lhe identificar as alternativas que se lhe apresentam e escolher a que melhor se coaduna com os objetivos da instituição. (ARAÚJO, 2002, p. 58; QUINTEIRO, 2005, p. 28)

Ao tratar dos objetivos da Contabilidade, Hendriksen e Van Breda (1999, p. 92) afirmam que existem várias correntes de pensamento acerca das características da informação contábil e citam três linhas de crítica à atual maneira de se publicarem informações contábeis. A primeira se refere ao entendimento de que a Contabilidade seria manipulada pelos contadores, como em um jogo, onde os “contadores são responsáveis por tomar conta do placar”, preparando as demonstrações contábeis de forma a atender a todos os participantes, em razão da aceitação passiva das regras. Uma outra entende a Contabilidade como “uma arma ideológica no conflito social sobre a distribuição de renda e riqueza”, considerando a decisão para preparação de demonstrações contábeis tanto política quanto técnica. Por fim, a terceira linha critica o foco nos usuários, entendendo que, embora atraente, não isenta a Contabilidade de dificuldades e distorções para a apresentação das demonstrações contábeis, dada à quantidade de usuários e seus múltiplos objetivos.

O FASB define, através do SFAC N.º 2 (1980, parágrafo 46), que a informação relevante é aquela capaz de fazer a diferença, ou seja, auxiliar o gestor na decisão de alguma

questão sob análise, definindo, ainda, os atributos qualitativos da informação contábil para elaboração das informações, quais sejam: a relevância da informação, a relação custo x benefício, a confiabilidade, a comparabilidade e a materialidade. O referido órgão destaca, sobremaneira, a compreensibilidade como uma das características que ajudam o usuário a assimilar o significado das informações, usando os seguintes termos: *“The benefits of information may be increased by making it more understandable and hence, useful to a wider circle of users.”*<sup>30</sup>

Os atributos qualitativos, segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 95), seriam aqueles necessários para tornar a informação contábil útil aos seus usuários como suporte para a tomada de decisão. Seriam, no entender de Araújo (2002, p. 62), “as qualidades a serem buscadas no momento das escolhas em Contabilidade.” Já a relação custo x benefício pressupõe que, se os benefícios advindos da informação desejada forem inferiores aos custos incorridos para sua obtenção, tal informação deverá ser desprezada, ou pelo menos reavaliada. Gadea (2001, p. 179) afirma ser a relação custo x benefício um dos problemas a ser enfrentado pelas empresas e mesmo havendo benefícios financeiros, políticos e de *marketing* e relações públicas como frutos, os custos derivados de ajustes de procedimentos contábeis, de auditoria e de tempo e esforço administrativo podem ser tão elevados que não satisfaçam à expectativa da empresa. A informação relevante, afirmam Hendriksen e Van Breda (1999, p. 97), consiste naquela “pertinente à questão analisada”, de forma que a relevância é mensurada considerando o objetivo da informação.

No Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade editou a NBC T 1 – Das Características da Informação Contábil, onde foram elencados, além dos aspectos relativos à utilidade das informações contábeis e de seus usuários, 4 (quatro) atributos da informação, quais sejam:

1. confiabilidade;
2. tempestividade;
3. compreensibilidade; e
4. comparabilidade.

---

<sup>30</sup> Numa tradução livre do autor, tem-se: “os benefícios da informação podem ser aumentados, tornando-a mais compreensível e, conseqüentemente, mais útil a um círculo maior de usuários.”

Quanto à confiabilidade, o item 1.4.1 da NBC T 1 alerta que ela é um “atributo que faz com que o usuário aceite a informação contábil e a utilize como base de decisões, configurando, pois, elemento essencial na relação entre aquele e a própria informação.” A informação tempestiva é tratada no item 1.5 como aquela que “deve chegar ao conhecimento do usuário em tempo hábil, a fim de que este possa utilizá-la para seus fins.” Comentando este atributo, Hendriksen e Van Breda (1999, p. 99) afirmam que “a informação não pode ser relevante quando não é oportuna, ou seja, deve estar disponível a um indivíduo que deseja tomar uma decisão antes de perder sua capacidade de influenciar a decisão.”

A compreensibilidade está contida no item 1.6 da citada norma, sendo aquela exposta na forma mais clara ao usuário a que se destine, presumindo-se o conhecimento na área contábil e nos negócios e atividades da entidade, em nível que o habilite ao entendimento das informações colocadas à sua disposição. Por sua vez, a comparabilidade deve possibilitar o conhecimento da evolução entre determinada informação ao longo do tempo, numa mesma ou em outras entidades. Sua concretização depende da conservação da uniformidade (representação idêntica para eventos idênticos) e da consistência (procedimentos de mensuração idênticos em períodos diferentes e utilizados por empresas diferentes).

Superar tudo isso é um desafio constante da Contabilidade visando à evidenciação que “[...] é um compromisso inalienável da Contabilidade com seus usuários e com os próprios objetivos” (IUDÍCIBUS, 2004, p. 129). As formas de evidenciação podem variar, mas a sua essência sempre será apresentar informações quantitativas e qualitativas de maneira ordenada, a fim de propiciar uma base adequada de informação para o usuário, deixando de fora as demonstrações formais.

### **3.2 A evidenciação das informações contábeis**

A evidenciação está ligada aos objetivos da Contabilidade (IUDICIBUS, 2004, p. 129), ao assegurar informações diferenciadas aos diversos tipos de usuários. É muito mais do que a simples prestação de esclarecimentos ao buscar atender aos objetivos qualitativos da informação contábil, subsidiando o processo de tomada de decisões. Em sua obra, Most (1982) observou que os limites de evidenciação vão além dos das demonstrações financeiras e

dos relatórios que as acompanham, “mas esse mesmo autor ressalta que, na visão tradicional, ela ainda está associada à idéia de relatórios financeiros voltados para suportar decisões de usuários externos.” (DIAS FILHO, 2000, p. 40). Acrescenta Dias Filho (2000, p. 40) que “o certo é que os limites da evidenciação devem ser determinados em função dos interesses e características dos usuários, considerando-se sempre os conceitos de materialidade e relevância.”

As entidades, de modo geral, afirmam Hendriksen e Van Breda (1999, p. 517), relutam em aumentar o grau de divulgação de suas informações quando não há pressão da comunidade contábil ou dos órgãos reguladores e, embora existam divergências sobre o que deve ser divulgado, o tema “evidenciação” deve ser discutido levando-se em conta três questões fundamentais:

- A quem deve ser divulgada a informação?
- Qual é a finalidade da informação?
- Quanta informação deve ser divulgada?

Most (1982) afirma haver duas visões sobre o destinatário da informação contábil. A primeira é que a divulgação de informações deve ser estruturada no sentido de atender as necessidades supostas ou percebidas de um usuário ou grupo de usuários específico, visto que diferentes usuários têm diferentes necessidades de informação. A segunda visão traz uma posição diferente: os relatórios financeiros devem ser fontes de informação de natureza geral, destinados a atender as necessidades comuns dos interessados.

Com relação a isso, Hendriksen e Van Breda (1999 p. 511) explicam que nos Estados Unidos os relatórios financeiros são destinados aos acionistas, a outros investidores e a credores. Esses outros usuários seriam grupo composto por funcionários, clientes, órgãos do governo e o público em geral. Acontece que, devido à falta de conhecimento sobre as decisões tomadas, esses grupos restaram sem destaque, ficando a informação útil direcionada aos investidores e credores. Na Europa, há uma tendência de se colocarem os interesses dos funcionários e do Estado no mesmo nível de interesse dos acionistas. Na França, por exemplo, as empresas são obrigadas a apresentar, anualmente, um balanço social para um conselho de funcionários. (TINOCO, 2002, p. 60)

Quanto à divulgação da informação, é considerada vital para a tomada das melhores decisões possíveis e para a estabilidade do mercado de capitais. Segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 511), a divulgação oportuna de informações relevantes tende a evitar surpresas que poderiam mudar completamente as percepções acerca do futuro de uma entidade, dando maior segurança aos investidores.

A quantidade de informação a ser divulgada pressupõe o conhecimento, em parte, da sofisticação do leitor que a recebe, sendo esse nível de divulgação dependente do padrão considerado mais desejável. Nesse sentido, esclarecem Hendriksen e Van Breda (1999, p. 515), três conceitos de divulgação devem ser considerados:

1. **Divulgação adequada (*adequate*)** – pressupõe a existência de um volume mínimo de informação que evite tornar as demonstrações enganosas.
2. **Divulgação justa (*fair*)** – tem relação com a questão ética. A todos os leitores em potencial deve ser dado um tratamento igualitário.
3. **Divulgação completa (*full*)** – significa a apresentação de toda informação relevante.

Mas, para Iudícibus (2004, p. 122), “não existe diferença efetiva entre tais conceitos, embora tenham sido utilizados com conteúdos distintos; toda informação para o usuário precisa ser, ao mesmo tempo, adequada, justa e completa.” Ao citar o ARS N ° 1, editado pelo AICPA em 1961, Iudícibus (2004, p. 123) afirma ainda que “os demonstrativos contábeis deveriam evidenciar o que for necessário, a fim de não torná-los enganosos”, para isso ele apresenta algumas situações que poderiam tornar os demonstrativos contábeis enganosos:

- ü o uso de procedimentos que afetam materialmente as apresentações de resultados ou de balanço comparados com métodos alternativos que poderiam ser supostos pelo leitor, na ausência de evidenciação;
- ü mudança importante nos procedimentos de um período para o outro;
- ü eventos significativos ou relações que não derivam das atividades normais da empresa;

- ü contratos especiais ou arranjos que afetam as relações dos contratantes envolvidos;
- ü mudanças relevantes ou eventos que afetariam normalmente as expectativas; e
- ü mudanças sensíveis nas atividades ou operações que afetariam as decisões relativas à empresa.

Iudícibus (2004, p. 124) reforça ademais que é preciso traçar um perfil do investidor médio e verificar, em cada circunstância de espaço e tempo, a qualidade e a quantidade de informação que esse investidor pode “digerir”. Nessa mesma linha de raciocínio, Hendriksen e Van Breda (1999, p. 524) asseveram que “devido às limitações de atenção e da capacidade de compreensão dos seres humanos, os dados contábeis precisam ser resumidos para terem significado e serem úteis.” Esses mesmos autores advertem que “títulos e descrições apropriados dos itens contidos nas demonstrações podem ser esclarecedores para o leitor, mas termos obscuros só podem levar à confusão ou incompreensão.”

### **3.3 As formas e tipos de evidenciação**

O FASB trata o problema da evidenciação em duas dimensões básicas:

- a) “*full disclosure*” versus SAR (*Summary Annual Report*);
- b) “*off-balance-sheet*”

A premissa fundamental, no caso do “*full disclosure*”, é a de que todos os eventos significativos que, potencialmente, influenciem o julgamento do usuário deverão ser divulgados nas demonstrações contábeis. Em contraposição, o *Summary Annual Report* (SAR) apóia-se na idéia de que as informações contábeis podem ser apresentadas de modo mais resumido para a maioria dos usuários, desde que eles não precisem de informações tão complexas e detalhadas. Afirma Dias Filho (2000, p. 40) que pesquisas realizadas nos Estados Unidos vêm indicando que a média dos usuários tem pouco interesse em informações mais abrangentes. Outros estudos revelaram que tais informações não chegaram a contribuir para

evitar desastres financeiros de determinadas companhias em períodos subseqüentes à evidenciação.

O fundamento do *off-balance-sheet* é contemplar operações contratadas porém não contabilizadas, a exemplo de derivativos, contratos futuros etc. A posição do FASB é a de que essas operações devam ser evidenciadas, independentemente de registro contábil, por considerar que a sua omissão poderia prejudicar as decisões dos usuários da informação. Situação semelhante ocorre no Brasil, especialmente quanto à forma de evidenciação dos derivativos.

Por sua vez, o IASC<sup>31</sup> - *International Accounting Standards Committee*, na Norma Internacional de Contabilidade NIC 1 (DELOITTE, 2006, p. 208), estabelece que toda informação relevante deve ser divulgada, a fim de que as demonstrações contábeis sejam claras e compreensíveis. O referido órgão enfatiza que os usuários não podem fazer juízos confiáveis, na ausência desse atributo qualitativo, e adverte que, muitas vezes, a informação deve ultrapassar o mínimo necessário para satisfazer os requisitos da legislação local ou daqueles fixados por autoridades reguladoras.

No Brasil, considera-se que o nível de evidenciação evolui gradativamente, sobretudo no campo das companhias abertas, em função da efetiva participação da CVM – Comissão de Valores Mobiliários que tem empreendido esforços no sentido de melhorar o grau de informação das demonstrações contábeis, embora:

por questão cultural ou influências das legislações tributária e societária, boa parte dos profissionais adere de forma extremada ao conteúdo de tais legislações, deixando de produzir informações contábeis com maior potencial de evidenciação quando não encontram nelas orientações detalhadas. (DIAS FILHO, 2000, p. 40)

Quanto às formas de evidenciação das informações, Botelho (2003, p. 50) elenca algumas, mas chama à atenção para que não se confundam formas com tipos de evidenciação, pois a forma diz respeito à maneira como deve ser tratada a informação, enquanto os tipos dizem respeito aos métodos adotados para evidenciá-las. A seguir, algumas formas de evidenciar as informações:

---

<sup>31</sup> atual IASB – *International Accounting Standards Board*.

- **Prognósticos Financeiros** – requerem avaliação subjetiva e diversidade de variáveis. Os administradores, analistas econômicos e investidores os elaboram. Seu principal ponto consiste em saber se haveria a mesma ênfase para que divulguem boas e más notícias;
- **Políticas de Contabilização** – propiciam uma melhor interpretação das demonstrações contábeis;
- **Mudanças de Contabilização** – é essencial a consistência nos usos dos princípios contábeis e procedimentos na análise das atividades da empresa. As principais mudanças que devem ser evidenciadas são princípios, avaliações e registros;
- **Evidenciação de Eventos Subseqüentes** – necessidade de evidenciação de eventos ocorridos após a data de encerramento das demonstrações contábeis e esclarecimento objetivo dos seus efeitos. Os eventos subseqüentes são aqueles que afetam diretamente os montantes registrados nas demonstrações, não afetando os valores registrados, as mudanças de mercado ou preço, a nova política de gerenciamento, a assinatura de grandes contratos, eventos externos como guerras, alteração da legislação e/ou das condições econômicas; e
- **Evidenciação dos Segmentos de uma Empresa** – evidenciação segmentada devido à perda de informação na consolidação. Dessa maneira, a informação segmentada nos dá uma melhor previsão do fluxo de caixa e risco. O SFAS 14 e IAS 14 estabelecem as exigências de apresentação de informações segregadas por segmento.

Por sua vez, Iudícibus (2004, p. 126) lista seis métodos para realizar a evidenciação:

1. **Forma e apresentação das demonstrações contábeis** – elaboração dos demonstrativos com a utilização de terminologia clara e simplificada e sua colocação em uma forma ou ordem que melhore a interpretabilidade;
2. **Informações entre parênteses** – oferecer ao usuário informações curtas e objetivas, colocadas dentro do corpo do demonstrativo contábil

entre parênteses com vistas ao fornecimento de maiores esclarecimentos sobre um título, um critério de avaliação, à composição de uma conta etc.;

3. **Notas explicativas (rodapé)** – o objetivo dessa forma de evidenciação é fornecer informações que não podem ser apresentadas no corpo dos demonstrativos contábeis;
4. **Quadros e Demonstrativos Suplementares** – cujo objetivo é detalhar itens dos demonstrativos contábeis que não podem ser evidenciados no corpo destes e/ou apresentar outras demonstrações sob perspectiva diversa de avaliação;
5. **Comentários do Auditor** – fonte adicional de *disclosure* para as demonstrações contábeis, oferecendo maior segurança ao usuário;
6. **Relatório da Administração** – tem como objetivo fornecer informações não financeiras relacionadas à operação da empresa, tais como mercado de atuação, perspectivas futuras, plano de crescimento, investimento em pesquisa e desenvolvimento entre outras.

Parte substancial dos estudos sobre evidenciação de resultados contábeis tem sido desenvolvida com o objetivo de atender às necessidades de organizações ligadas ao segundo setor. Enfatizam, normalmente, a produção de riqueza (lucro) destinada à remuneração do capital investido na organização ou aos aspectos fiscais ligados à arrecadação de impostos e contribuições. Dessa forma, é possível pressupor que existam dificuldades no processo de comunicação de informações das organizações do terceiro setor, pois o conjunto de sinais escolhido para promover a evidenciação contábil foi idealizado e aperfeiçoado para atender às necessidades de outro grupo de usuários.

### **3.4 Aspectos contábeis das entidades do terceiro setor**

Ensina Paes (2003, p. 319) que, durante algum período, inexistia em nosso ordenamento jurídico uma norma contábil específica aplicável às entidades do terceiro setor, resultando na utilização da legislação aplicável a outras organizações, em especial às empresas. Acrescenta o autor que a Lei n. 9.790/99, batizada de Lei do Terceiro Setor, e sua

regulamentação apresentam-se como “[...] a legislação que deve servir de parâmetro e de referência para a contabilização das entidades sem fins lucrativos.”

A referida lei prevê em seus artigos 4º e 5º que a entidade sem fins lucrativos deve observar os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), devendo elaborar balanço patrimonial e demonstração de resultados do exercício. Por sua vez, o Decreto n. 3.100/99, que regulamentou a Lei n. 9.790/99, aumentou o conjunto de demonstrações contábeis exigidas das instituições sem fins lucrativos ao acrescentar a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, além das Notas Explicativas.

As demonstrações contábeis que devem ser apresentadas pelas entidades do terceiro setor têm suas estruturas estabelecidas na Lei n. 6.404/76 – Lei das Sociedades por Ações e pela NBC T 3 - Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis, e a sua divulgação pela NBC T 6 - Da Divulgação das Demonstrações Contábeis, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade. Por sua vez, a NBC T 10.19<sup>32</sup>, se destina a orientar o atendimento às exigências legais sobre procedimentos contábeis a serem cumpridos pelas entidades sem finalidade de lucro, determinando que a conta **Capital** deva ser substituída por **Patrimônio Social**, integrante do grupo Patrimônio Líquido, e a conta **Lucros ou Prejuízos Acumulados** por **Superávit ou Déficit do Exercício**.

Mesmo considerando a existência de características específicas que diferenciam as instituições sem fins lucrativos das empresas, muitas entidades elaboram e publicam suas demonstrações contábeis nos mesmos moldes utilizados pelas empresas, excetuando-se as alterações observadas anteriormente. (OLAK; NASCIMENTO, 2006, p. 55)

Sobre referida constatação, Andrade (1991, p. 309) destaca que:

freqüentemente não estão submetidas a normas governamentais, tão comuns na área da contabilidade, e os contadores que com elas se envolvem acabam por não saber quais os critérios mais adequados para a confecção do registro contábil das operações destas entidades.

---

<sup>32</sup> A NBC T 10.19 foi aprovada pela Resolução n. 877/2000, do Conselho Federal de Contabilidade, alterada em seguida pelas Resoluções 926/2001 e 966/2003, ambas daquele Conselho.

Essa pretensa inexistência de critérios mais rigorosos de contabilização e divulgação dos demonstrativos contábeis no âmbito das entidades sem fins lucrativos faz com que prevaleçam em sua plenitude os princípios emanados da teoria contábil. (OLAK; NASCIMENTO, 2006, p. 56)

Para tanto, se faz necessária uma análise dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, em especial o princípio da realização da receita e confrontação da despesa, e das demonstrações contábeis previstas na legislação do terceiro setor.

### **3.4.1 Princípios Fundamentais de Contabilidade**

Sob a perspectiva de Iudícibus e Marion (2006, p. 89), os Princípios Fundamentais de Contabilidade são descritos como sendo “[...] os conceitos básicos que constituem um núcleo essencial que deve guiar a profissão na consecução dos objetivos da contabilidade.”

Em nosso ordenamento jurídico, os Princípios Fundamentais de Contabilidade estão regulados pela Resolução n. 750, de 29 de dezembro de 1993, editada pelo CFC, e representam a “[...] essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional do nosso País.” Por esta Resolução, “a observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade” (art. 1º, § 1º). De acordo com o art. 3º da Resolução, são os seguintes os citados princípios:

- ü ENTIDADE;
- ü CONTINUIDADE;
- ü OPORTUNIDADE;
- ü REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL;
- ü ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA;
- ü COMPETÊNCIA; e
- ü PRUDÊNCIA.

Especificamente no caso das entidades sem fins lucrativos, a NBC T 10.19 – Entidades sem Finalidade de Lucros (Resolução CFC n. 926/2001) estabelece que “aplicam-se às entidades sem finalidade de lucros os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.”

Na obra “Teoria da Contabilidade”, Iudícibus (2004, p. 85), hierarquiza os princípios e os divide em: postulados, princípios contábeis propriamente ditos e convenções. Em harmonia com esse entendimento, o Instituto Brasileiro de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – IPECAFI, desenvolveu estudo que foi aprovado pelo Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON e, posteriormente, referendado pela Comissão de Valores Mobiliários. Esta ratificou o entendimento de Iudícibus, classificando os Princípios Fundamentais de Contabilidade nas três categorias citadas (IBRACON, 1992, p. 112).

Quanto aos postulados, esses são premissas ou constatações básicas não sujeitas à verificação e que formam o arcabouço sobre o qual se edifica a Teoria da Contabilidade, sendo fundamentais os postulados da entidade contábil e o da continuidade (IUDÍCIBUS, 2004, p. 50).

O postulado da entidade contábil refere-se à premissa básica de que as transações econômicas são realizadas por entidades (entes capazes de gerir recursos e agregar utilidades) e a Contabilidade deve considerar o patrimônio da entidade como distinto do patrimônio dos sócios que a compõem (IUDÍCIBUS, 2004, p. 52).

Por sua vez, o postulado da continuidade considera as entidades como empreendimentos em andamento (*going concern*), com o propósito de gerir e utilizar ativos para a produção das receitas e não para que sejam vendidos no estado em que se encontrarem, a não ser que haja evidente processo de descontinuidade (IUDÍCIBUS, 2004, p. 53).

Os princípios contábeis propriamente ditos estão postos em hierarquia inferior aos postulados, sendo delineados conforme as premissas básicas presentes nos postulados da entidade e da continuidade. Constituem princípios contábeis os seguintes: custo original como

base de valor; realização da receita e confrontação da despesa e denominador comum monetário (IUDÍCIBUS, 2004, p. 59).

Conforme Bettiol Junior (2005, p. 65):

o princípio do custo original como base de valor estabelece que os ativos sejam incorporados ao patrimônio da entidade pelo preço pago na aquisição ou fabricação acrescido de todos os gastos necessários para colocá-los em condições de gerar benefícios. É uma decorrência natural do postulado da continuidade, pois se entende que valores de realização não são interessantes, e também da aceitação da idéia do preço acordado entre comprador e vendedor ser a melhor expressão do valor econômico do ativo no momento da transação.

O princípio da realização da receita e confrontação da despesa (competência) estipula que as receitas devam ser reconhecidas em observância ao seu fato gerador, normalmente o ponto de transferência dos produtos ou serviços aos clientes. Com todas as receitas de um determinado período devem ser confrontadas as despesas incorridas para a sua realização. (IUDÍCIBUS, 2004, p. 65)

O princípio do denominador comum monetário determina que os elementos da composição patrimonial sejam expressos por uma única base de mensuração, qual seja, o valor monetário. “Este princípio está associado à qualidade de a Contabilidade evidenciar a composição patrimonial de bens, direitos e obrigações de várias categorias, homogeneizando-os por meio da mensuração monetária.” (IUDÍCIBUS, 2004, p. 73)

A partir dos ensinamentos de Iudícibus (2004, p. 75), se constata que os princípios permitem ampla margem de liberdade ao profissional da Contabilidade no registro das operações, entretanto as convenções contábeis podem ser entendidas como normas ou restrições aos princípios e sua função seria qualificar e delimitar o campo de aplicação destes em certas oportunidades. São convenções contábeis:

1. **materialidade (ou relevância):** consiste em optar por um controle contábil rigoroso para os fatos que produzem mutações patrimoniais mais relevantes, evitando-se a perda de tempo e dinheiro com o excessivo controle de valores de menor relevância;

2. **objetividade:** preconiza que a atribuição de valor aos componentes patrimoniais sempre deve ser objetiva, não se valendo a Contabilidade de critérios dúbios ou subjetivos;
3. **consistência (ou uniformidade):** os critérios contábeis utilizados por uma entidade devem ser mantidos ao longo do tempo para que os usuários tenham a possibilidade de fazer comparações e delinear tendências;
4. **conservadorismo (deu origem ao princípio da prudência):** sempre que houver alternativas válidas para atribuir valores diferentes a elementos do patrimônio, deve-se escolher a que apresentar o menor valor atual para o ativo e o maior para o passivo;

### **3.4.2 As demonstrações contábeis para o terceiro setor**

Como já mencionado, a legislação prevê que as entidades do terceiro setor devem publicar várias das peças contábeis divulgadas pelas empresas e em conformidade com a estrutura determinada pela Lei n. 6.404/76. A NBC T 10.19, em suas disposições gerais, destaca que essa norma (item 10.19.1.2) “destina-se, também, a orientar o atendimento às exigências legais sobre procedimentos contábeis a serem cumpridos pelas pessoas jurídicas de direito privado sem finalidade de lucros [...]”. Por sua vez, a NBC T 3 elenca quais são as demonstrações contábeis que devem ser elaboradas por tais entidades, enquanto a forma de divulgação será aquela estabelecida pela NBC T 6, que são: Balanço Patrimonial, Demonstração do Déficit ou Superávit do Exercício, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social e a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.

#### **3.4.2.1 O balanço patrimonial**

O Balanço Patrimonial evidencia a situação financeira e patrimonial da instituição em uma determinada data e de acordo com o art. 178 da Lei n. 6.404/76, “[...] no balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e

agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.” Sendo assim, as contas do Ativo – onde estão representadas todas as aplicações de recursos - são classificadas em ordem decrescente de grau de liquidez e as contas do Passivo – que representam as origens dos recursos resultantes em obrigações para com terceiros - em ordem decrescente de prioridade de pagamento das exigibilidades (IUDÍCIBUS et al., 2003, p. 30).

O CFC, através da NBC T 10.19, item 10.19.3.2, prevê que, na elaboração do Balanço Patrimonial das entidades sem fins lucrativos, a conta Capital deverá ser substituída por Patrimônio Social, assim como a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados será substituída por Superávit ou Déficit do Exercício. Entretanto, o item 10.19.2.7 da citada norma prevê que “[...] o valor do superávit ou déficit do exercício deve ser registrado na conta Superávit ou Déficit do Exercício, enquanto não aprovado pela assembleia dos associados; e, após a sua aprovação, deve ser transferido para a conta Patrimônio Social.”

A utilização do Balanço Patrimonial, pelas organizações do terceiro setor, com a estrutura definida pela Lei das Sociedades por Ações foi ratificada por Olak (1996, p. 124), quando destacou que “[...] a estrutura patrimonial definida pela legislação societária, (...) deve ser preservada.”

Relativamente ao Patrimônio Líquido, embora seu conceito básico seja o mesmo, tanto para as empresas quanto para as entidades sem fins lucrativos, há o acréscimo da expressão “SOCIAL” para qualificar a quem pertence o patrimônio (à sociedade, em seu sentido *lato*). (OLAK; NASCIMENTO, 2006, p. 72)

Quanto aos critérios de avaliação dos elementos patrimoniais nas entidades sem fins lucrativos, Olak e Nascimento (2006, p. 73) estabelecem alguns parâmetros, desconsiderando as peculiaridades de cada organização:

- a avaliação dos valores de saída só deve ocorrer em casos de venda, ordenada ou não, de ativos, pelo valor líquido de realização;

- as doações ativas de materiais e outros bens permanentes devem ser avaliadas a preço de mercado à data do recebimento, por peritos legalmente habilitados;
- o custo histórico de aquisição ou construção deve ser corrigido, quando for o caso, pelas variações do poder aquisitivo da moeda;
- deve-se reconhecer a depreciação dos bens sujeitos ao desgaste físico por uso, ação da natureza ou, ainda, por obsolescência, de acordo com a estimativa de sua vida útil econômica;
- havendo significativas distorções entre o custo histórico corrigido e o preço de mercado, deve-se proceder a uma reavaliação do patrimônio (total ou parcial) nos mesmos moldes recomendados para as empresas, mediante laudos;
- independentemente do critério de avaliação utilizado, esse deve ser divulgado em notas explicativas às Demonstrações Contábeis.

### **3.4.2.2 A demonstração do déficit ou superávit do exercício**

Esta demonstração contábil, segundo a NBC T 3, item 3.3.1.1, destina-se [...] “a evidenciar a composição do resultado formado num determinado período de operações da entidade”, apresentando, em forma resumida, as operações realizadas durante o exercício social, de forma a destacar o resultado líquido. Conforme a Lei n. 6.404/76, a demonstração é estruturada de maneira dedutiva, com os detalhes necessários de receitas, despesas, ganhos e perdas. Acrescenta Campiglia (1997, p. 49) que:

A ‘demonstração de resultado’ tem por finalidade evidenciar o resultado (lucro ou prejuízo) periódico da instituição e os fatores negativos (custos e despesas) e positivos (ganhos e rendimentos) que entram na composição desse resultado, representados por saldos das contas a que se referem.

Embora Olak e Nascimento (2006, p. 74) aleguem que a ênfase não deve ser dada ao resultado (lucro/prejuízo), como ocorre nas entidades de fins lucrativos, mas às atividades/projetos desenvolvidos pelos gestores em termos de volume de recursos obtidos e custos e despesas empregadas nas atividades.

### **3.4.2.3 A demonstração das mutações do patrimônio líquido social**

Pela legislação societária, cabe tão somente às companhias abertas<sup>33</sup> elaborar essa demonstração, evidenciando as modificações ocorridas nas diversas contas que compõem o seu patrimônio líquido. Para as demais entidades sua elaboração é facultativa e, de acordo com o artigo 186, parágrafo 2º, da Lei n. 6.404/76, a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados poderá ser incluída nesta demonstração. A DMPL tem por objetivo evidenciar como os saldos das contas do patrimônio líquido se alteraram durante um determinado exercício social, inclusive a formação e utilização das reservas não derivadas do lucro do exercício.

A NBC T 10.18, em seu item 10.18.6.1, estipula que, nas entidades do terceiro setor, a denominação Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido será substituída por Demonstrações das Mutações do Patrimônio Social e, por consequência, os termos “lucro” ou “prejuízo” por “superávit” ou “déficit”.

### **3.4.2.4 A demonstração das origens e aplicações de recursos**

A Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) “[...] procura evidenciar as origens de recursos que ampliam a folga financeira de curto prazo (ou o capital circulante líquido, numa linguagem mais técnica) e as aplicações de recursos que consomem essa folga.” (IUDÍCIBUS et al., 2003, p. 31) O objetivo principal da DOAR é explicar a variação ocorrida no Capital Circulante Líquido (Ativo Circulante – Passivo Circulante) de um período a outro, ajudando o usuário a entender como e por que a posição financeira foi modificada.

Para as entidades do terceiro setor, a estrutura pouco difere daquela utilizada pela empresas em geral, sendo digna de registro apenas a substituição do termo “resultado” pela expressão “superávit” ou “déficit”. Não é demais destacar que o resultado ajustado para

---

<sup>33</sup> Instrução Normativa da CVM n. 59, de 22/dez./1986.

eliminar os efeitos das operações não-monetárias, quando for positivo, representa uma origem; quando negativo, uma aplicação de capital circulante líquido.

### **3.4.3 As notas explicativas às demonstrações contábeis**

As Notas Explicativas, como importante método de evidenciação, estão previstas nas NBC T 6 e 10 como complemento das demonstrações contábeis, sendo utilizadas para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício. Tais notas evidenciam os critérios de avaliação patrimonial, as práticas contábeis adotadas, os ajustes referentes aos exercícios anteriores, as reavaliações, o detalhamento de dívidas de longo prazo, os eventos subsequentes importantes após a data do balanço etc. (IUDÍCIBUS et al., 2003, p. 32)

A NBC T 10.19 determina a inserção das seguintes informações das instituições sem fins lucrativos em notas explicativas:

- a) o resumo das principais práticas contábeis;
- b) os critérios de apuração das receitas e das despesas, especialmente com gratuidades, doações, subvenções, contribuições e aplicações de recursos;
- c) as contribuições previdenciárias relacionadas com a atividade assistencial devem ser demonstradas como se a entidade não gozasse de isenção, conforme normas do INSS;
- d) as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções;
- e) os fundos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes desses fundos;
- f) evidenciação dos recursos sujeitos a restrições ou vinculações por parte do doador;
- g) eventos subsequentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade;
- h) as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
- i) informações sobre os tipos de seguros contratados;
- j) as entidades educacionais, além das notas explicativas, devem evidenciar a adequação das receitas com as despesas de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela Lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação;
- k) as entidades beneficiadas com a isenção de tributos e contribuições devem evidenciar, em Notas Explicativas, suas receitas com e sem gratuidade, de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados.

Esta relação não é exaustiva, apesar de ter sido dada importância na evidenciação dos recursos destinados à instituição na forma de gratuidades, doações,

subvenções, contribuições e aplicações de recursos e benefícios fiscais, muitas outras informações podem ser acrescidas, resultando numa melhor prestação de contas à sociedade (*accountability*).

### 3.5 A formação e evidenciação do resultado das entidades do terceiro setor

Com a compreensão da natureza das informações geradas pelas demonstrações contábeis pode-se fazer deduções sobre tendências futuras. Nesse particular, a Contabilidade serve como importante instrumento de auxílio para a tomada de decisões ao possibilitar coleta dos dados, sua mensuração e divulgação por meio de relatórios. No caso específico da formação do resultado de qualquer entidade tem-se a Demonstração de Resultados do Exercício, a qual contém os seguintes elementos fundamentais:

#### Quadro n. 07 – Estrutura básica da DREx conforme Lei n. 6.404/76

Receita Bruta de Vendas e Serviços
(-) Deduções da Receita
= Receita Líquida de Vendas e Serviços
(-) Custos das Mercadorias, Produtos ou Serviços Vendidos
= Lucro Bruto
(-) Despesas Operacionais Com Vendas, Gerais e Administrativas Financeiras (deduzidas das receitas)
(+/-) Outras Receitas ou Despesas Operacionais
= Resultado Operacional
(+/-) Receitas e Despesas não Operacionais
= Resultado antes do IR e CSLL
(-) Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro
= Resultado antes das participações
(-) Participações de Debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias e contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência a empregados.
= Resultado Líquido (e o montante por ação do capital social)

A DREx objetiva gerar informações do montante do resultado pertencente aos acionistas, o que se contrapõe ao principal objetivo da evidenciação nas entidades sem fins lucrativos. Para estas, o objetivo principal é tornar transparente aos usuários dos relatórios contábeis a maneira como foram obtidos e utilizados os recursos colocados à disposição dos administradores para alcançar fins sociais, uma vez que a forma de apresentação da DREx é

similar a de qualquer empresa voltada para a obtenção de lucro. Entretanto, Andrade (1991, p. 310) delimitou a diferença existente entre os dois tipos de entidade:

O que difere essencialmente nos dois tipos de entidade é a execução orçamentária, pois aquelas sem fins lucrativos objetivam apenas obter recursos para alcançar seus fins sociais, limitando sua atividade econômico-financeira ao recebimento desses recursos e ao pagamento de despesas e compromissos, ao passo que as empresas exercem fundamentalmente uma atividade econômica de produzir (bens e serviços) sempre visando ao lucro. (ANDRADE, 1991, p. 310)

Mesmo após a edição da NBC T 10.19 – Entidades Sem Finalidade de Lucros, o formato de evidenciação das informações contábeis não se alterou. Foi o que Gonçalves (2003, p. 134) concluiu, ao analisar a maneira de como as cooperativas de trabalho demonstram suas informações contábeis:

As sociedades cooperativas até o momento, inclusive após a aprovação da NBC-T-10.8, que realmente traz algumas alterações para a contabilidade dessas sociedades, continuam apresentando suas informações relativas à contabilidade no mesmo formato das empresas de capital, fato contestado nesta pesquisa, por não achar correto uma sociedade que, como via de regra, não ter fins lucrativos e com os objetivos sociais, apresentar seu resultado apurado da mesma forma como se apura o resultado de uma empresa de capital, distinguindo-se somente pelas terminologias.

Possivelmente, segundo afirmou Bettiol Junior (2005, p. 71), o problema constatado não seja decorrente da forma como a DREx é elaborada, e sim, da escolha incorreta, efetuada pelo legislador, da demonstração contábil utilizada pelas entidades sem fins lucrativos. Na DREx, a preocupação é separar os resultados operacionais dos não-operacionais, enquanto que nas entidades sem fins lucrativos o destaque é o superávit ou o déficit e como tal resultado é utilizado para repor os recursos despendidos, como garantia de sua continuidade.

Tem-se, contudo, a alternativa de evidenciar a formação do resultado mediante a utilização da Demonstração do Valor Adicionado (DVA), cuja divulgação, mesmo não sendo obrigatória, de acordo com a atual legislação brasileira, tem composto, voluntariamente, o conjunto de informações contábeis de entidades de diversos ramos de atividade, na qualidade de importante componente do Balanço Social, devendo ela ser entendida como “[...] a forma mais competente criada pela Contabilidade para auxiliar na medição e demonstração da capacidade de geração, bem como de distribuição da riqueza de uma entidade.” (SANTOS, 2003, p. 35)

Nos dias atuais, o acesso à informação é um pré-requisito para o exercício da cidadania e nesse contexto, afirmam Hendriksen e Van Breda (1999, p. 38) “a contabilidade se desenvolveu em resposta a mudanças no ambiente, novas descobertas e progressos tecnológicos.” Assim, surgiu uma nova relação com a sociedade “quer do ponto de vista de sua imagem, quer do ponto de vista de melhoria e qualificação da informação contábil-financeira.” (TINOCO, 2002, p. 58) Decorre daí um novo campo de estudos, pesquisas e, até mesmo, de oportunidades de mercado, tornando acessível à sociedade informações que antes não eram conhecidas ou divulgadas pelas empresas. Esse conjunto de informações foi denominado de Balanço Social (SANTOS, 2003, p. 14).

Tinoco (2002, p. 59) define o Balanço Social como sendo um instrumento de gestão e de informação que visa a evidenciar, da forma mais transparente possível, informações econômicas e sociais do desempenho das entidades aos mais diferenciados usuários.

O Balanço Social surgiu na França, na década de 70, apenas para evidenciar algumas informações sobre os recursos humanos das organizações, visando apenas ao público interno. Com um enfoque diferenciado da Contabilidade, disponibiliza à sociedade informações em complemento daquelas inseridas nas demonstrações contábeis, cujo rol de usuários e metas relevantes destacamos no quadro a seguir:

#### **Quadro n. 08 – Usuários do Balanço Social e da Contabilidade**

<b>USUÁRIOS</b>	<b>METAS RELEVANTES</b>
Clientes ]	Produtos com qualidade; recebimento de produtos em dia; produtos mais baratos.
Fornecedores e financiadores Colaboradores ]	Parceria; segurança no recebimento; continuidade. Geração de caixa; salários adequados; incentivos à promoção; produtividade; valor adicionado; segurança no emprego; efetivo.
Investidores potenciais Acionistas controladores ]	Custo de oportunidade; rentabilidade; liquidez da ação. Retorno sobre o patrimônio líquido; retorno sobre o ativo; continuidade; crescimento no mercado.
Acionistas minoritários Gestores ]	Fluxo regular de dividendos; valorização da ação; liquidez. Retorno sobre o patrimônio líquido; continuidade; valor patrimonial da ação; qualidade; produtividade; valor adicionado.
Governo Vizinhos ]	Lucro tributável; valor adicionado; produtividade. Contribuição social; preservação do meio ambiente; segurança; qualidade.

Fonte: Tinoco (2002, p. 64).

O Balanço Social é, portanto, mais um instrumento de evidenciação dos esforços despendidos pelas entidades visando atender sua responsabilidade social, com o objetivo de “demonstrar o resultado da interação da empresa com o meio em que está inserida. Possui quatro vertentes: o Balanço Ambiental, o Balanço de Recursos Humanos, Demonstração do Valor Adicionado e Benefícios e Contribuições à Sociedade em Geral.” (IUDÍCIBUS *et al*, 2003, p. 31)

### **3.5.1 A demonstração do valor adicionado e sua importância**

A DVA surgiu como forma de mensuração da participação das entidades dentro de um contexto social, com abordagem puramente econômica, evidenciando quanto de valor uma entidade agrega durante determinado ciclo financeiro e como os recursos gerados foram aplicados. Essa riqueza, sob a ótica microeconômica, pode ser compreendida como a quantidade que uma empresa pode adicionar aos insumos pagos a terceiros e que foram utilizados em sua produção. (SANTOS, 2003, p. 24)

Os dados usados para elaborar a DVA são obtidos da Contabilidade, sendo a Demonstração do Resultado do Exercício a fonte principal, sem descurar da observância do princípio contábil da competência. Sousa (2003, p. 26) afirma que as duas demonstrações não devem ser confundidas, pois apresentam enfoques diferentes:

Já dissemos que a DRE tem seu foco direcionado para a parcela do Valor Adicionado destinada aos proprietários da empresa, enquanto a DVA busca evidenciar a própria geração do Valor Adicionado e a sua distribuição. Ambas tratam da riqueza gerada pela empresa, contudo sob óticas diferentes.

Nada obstante, o mesmo autor (2003, p. 26) chama a atenção para a existência de duas formas de reconciliar a DVA com a DREx:

- a) Subtraindo do Valor Adicionado constante da DVA todos os recursos gastos internamente na geração da riqueza, os quais apresentam-se na DRE com a denominação de Custo dos Produtos/Mercadorias Vendidos ou Despesas, encontraremos o valor do Lucro Líquido demonstrado na DRE.
- b) Pode-se também chegar ao Lucro Líquido pela soma das parcelas de Dividendos e Lucros Retidos constantes da DVA.

Estando alicerçada em dois procedimentos específicos: definição da riqueza gerada pela empresa e a sua distribuição, Cosenza (2003, p. 16) elenca pontos positivos e negativos na elaboração da DVA:

#### Quadro n. 09 – Pontos Positivos e Negativos do Valor Adicionado

PONTOS POSITIVOS	PONTOS NEGATIVOS
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Permite obter uma dupla visão da realidade empresarial: a econômica, relativa ao valor gerado, e a social, correspondente às rendas distribuídas.</li> <li>• Possibilita desenvolver um efetivo sistema de avaliação dos gestores e entidades.</li> <li>• Tem uma linguagem aceita por todos os seus destinatários e que se faz compreensível ao conhecimento de qualquer usuário.</li> <li>• Reflete a lucratividade e a eficiência das operações e atividades da companhia, como também a evolução econômica em seu conjunto.</li> <li>• Fornece dados para a tomada de decisão e o sistema de controle de desempenho.</li> <li>• Permite conhecer a contribuição econômica da empresa para a renda nacional ou para seu ambiente econômico ou social.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Apresenta dificuldades de entendimento por causa de sua não normatização e falta de padronização.</li> <li>• Pode levar a tomada de decisões incorretas quanto à maximização do valor adicionado, em lugar dos lucros.</li> <li>• Está sujeito à incorporação de distorções provocadas por sua subjetividade e forma própria de estimativa.</li> <li>• Pode motivar uma certa dificuldade na hora de se realizarem análises de desempenho empresarial no setor econômico a que a companhia pertence.</li> <li>• Necessita de informações contábeis e confiáveis e, se possível, auditadas.</li> <li>• Pode ser demasiado trabalhoso em ambientes de grandes incertezas e complexidades monetárias, tributárias e econômicas.</li> <li>• É limitada para medir e informar a eficácia alcançada na distribuição social dos lucros gerados.</li> </ul>

Fonte: Cosenza (2003, p. 16).

A DVA está implicitamente contida no Balanço Social e, provavelmente em futuro próximo, será peça fundamental para a prestação de contas à sociedade. Para tanto, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) vem incentivando a divulgação voluntária de informações de natureza social, tendo emitido o Parecer de Orientação CVM n. 24/92<sup>34</sup> sobre a divulgação da Demonstração do Valor Adicionado. Além disso, incluiu no anteprojeto de reformulação da Lei n. 6.404/76 a obrigatoriedade da divulgação da DVA e de informações de natureza social e de produtividade. O CFC, por seu turno, expediu a Resolução n. 1.010, de 21 de janeiro de 2005, aprovando a NBC T 3.5<sup>35</sup>, que estabelece os parâmetros a serem seguidos na elaboração da DVA. A citada resolução esclarece que tal demonstração contábil destina-se a evidenciar, de forma concisa, os dados e as informações do valor da riqueza gerada pela entidade em determinado período e sua distribuição.

<sup>34</sup> O Parecer de Orientação CVM n. 24, de 15/jan./1992, foi publicado no Diário Oficial da União do dia 17/jan./1992, às págs. 676/683.

<sup>35</sup> A Resolução CFC n. 1.010/2005 (DOU de 25/jan./2005), estabelece procedimentos para evidenciação de informações econômicas e financeiras, relacionadas ao valor adicionado pela entidade e sua distribuição

A seguir, apresenta-se o modelo formulado por pesquisadores da FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras da USP – para as empresas.

**Figura n. 03 - Modelo de Demonstração do Valor Adicionado, segundo a FIPECAFI**

<b>DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO</b>		
<b>EMPRESA:</b>	<b>Em milhares de reais</b>	
<b>DESCRIÇÃO</b>	<b>Pela Legislação Societária</b>	<b>Em Moeda Constante</b>
<b>1 RECEITAS</b>		
1.1 Vendas de mercadorias, produtos e serviços		
1.2 Provisão para devedores duvidosos – Reversão/(Constituição)		
1.3 Não Operacionais		
<b>2 INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS (inclui os valores dos impostos – ICMS e IPI)</b>		
2.1 Matérias-primas consumidas		
2.2 Custos das mercadorias e serviços vendidos		
2.3 Materiais, energia, serviços de terceiros e outros		
2.4 Perda/Recuperação de valores ativos		
<b>3 VALOR ADICIONADO BRUTO (1 – 2)</b>		
<b>4 RETENÇÕES</b>		
4.1 Depreciação, amortização e exaustão		
<b>5 VALOR ADICIONADO LÍQUIDO PRODUZIDO PELA ENTIDADE (3 – 4)</b>		
<b>6 VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA</b>		
6.1 Resultado de equivalência patrimonial		
6.2 Receitas Financeiras		
<b>7 VALOR ADICIONADO TOTAL A DISTRIBUIR (5 + 6)</b>		
<b>8 DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO</b>		
8.1 Pessoal e Encargos		
8.2 Impostos, taxas e contribuições		
8.3 Juros e aluguéis		
8.4 Juros sobre o capital próprio e dividendos		
8.5 Lucros retidos/prejuízo do exercício		

Fonte: Santos (2003, p. 39).

De se destacar que vários dos itens inseridos no modelo não são encontrados em entidades sem fins lucrativos, como receita de equivalência patrimonial, juros sobre o capital próprio e dividendos. Todavia, em se tratando de uma demonstração de divulgação facultativa, o modelo poderá sofrer adaptações para atender às necessidades específicas dos usuários de tais entidades.

## **CAPÍTULO 4 A FORMAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DO RESULTADO CONTÁBIL DA MAÇONARIA**

### **4.1 A escolha do objeto ou as artimanhas do acaso**

As lembranças da infância fizeram ressurgir fragmentos na memória, que remetem a um cenário curioso: uma loja maçônica localizada em determinada rua do centro da cidade. Todos que por ali passavam sentiam-se atraídos pelo misto de fascínio e curiosidade despertados pela entidade.

Para Aslan (1977, p. 85), “loja é um lugar onde os maçons se reúnem e trabalham. Por isso tal assembléia, devidamente organizada, é chamada uma loja, e cada irmão deve pertencer a uma e estar sujeito aos seus estatutos e aos regulamentos gerais.” Segundo o artigo 16 da Constituição do GOB, para que seja fundada uma loja maçônica, faz-se necessário, pelo menos, a reunião de sete maçons, todos eles investidos no grau de Mestre<sup>36</sup>, em pleno gozo de seus direitos maçônicos.

Nos dias atuais, é fácil encontrar templos maçônicos na arquitetura das cidades impondo a presença da instituição; a especulação sobre os segredos que a cercam; os supostos rituais satânicos com animais e a proibição do ingresso de mulheres em seus quadros. Sob a perspectiva contábil, como já assinalado, a maçonaria é uma associação civil sem fins lucrativos que auferre receitas e realiza despesas e, por essas características, constitui o ponto fundamental para o desenvolvimento de um trabalho acadêmico.

Entre as dificuldades ou os desafios que se interpuseram à pesquisa cite-se a escassa bibliografia. Nesse sentido, já assinalara Azevedo (1996-97, p. 187):

o desinteresse no âmbito da universidade com respeito à história da maçonaria não é um fato a ser assinalado somente para a historiografia brasileira. Nos países de língua inglesa, e mesmo na França, onde os historiadores da chamada Escola de Annales têm se destacado pela descoberta de novos temas e objetos, pouco se pesquisou e escreveu sobre a maçonaria.

---

<sup>36</sup> O sistema de graus simbólicos, expressão maior da hierarquia maçônica, abrange os graus de Aprendiz, Companheiro e Mestre, sendo a direção de uma loja prerrogativa dos Mestres.

Para a autora, o caráter secreto da instituição também tem contribuído para um preconceito em relação a maçonaria, entretanto Naudon (1968, p. 7) afirma que a sociedade maçônica não pode ser considerada secreta, mas fechada. Afinal, suas leis, história e os seus membros não são ocultados da sociedade.

Após leitura da obra *Baú de Ossos*, de Pedro Nava<sup>37</sup>, onde se relatam episódios vinculados à maçonaria, o imaginário realimentou-se, até chegar aqui.

#### **4.2 Breve histórico da atuação da maçonaria<sup>38</sup> no Brasil**

As origens da maçonaria no Brasil remontam a 1815<sup>39</sup>, quando estudantes brasileiros egressos da Universidade de Coimbra (Portugal), onde haviam sido iniciados maçons, envolveram-se em luta política pela independência das províncias ultramarinas de Portugal na América do Sul. (NEVES, 2001, p. 31; RAMALHO, 2004, p. 49; SOUZA, 2004, p. 47)

Em novembro de 1815, um grupo de maçons engajados na independência política das províncias brasileiras funda, no Rio de Janeiro, a Loja Maçônica “Comércio e Artes”, fechada logo após (1818), por força do Alvará Régio de 30 de março que proibia o funcionamento no Brasil de sociedades secretas. Mas, já em 24 de junho de 1821 foi reinstalada aquela loja, adotando-se o título distintivo de “Comércio e Artes na Idade do Ouro”. No ano seguinte, por desdobramento do seu quadro de filiados, a entidade criou mais duas outras lojas – a “Esperança de Niterói” e a “União e Tranqüilidade” – dando origem ao Grande Oriente do Brasil, atualmente a maior potência maçônica da América Latina. (BARATA, 2002, p. 89)

---

<sup>37</sup> A obra de Pedro Nava foi editada pela Nova Fronteira, em 1983.

<sup>38</sup> Sobre os antecedentes históricos da instituição maçônica, seus símbolos, hierarquia, forma de ingresso e ritos recomendamos leitura das Teses de Doutorado “*Novae sed Antiquae: tradição e modernidade na maçonaria brasileira*” (Ramalho, PUC/SP, 2004) e “*Buscadores do sagrado: as transformações da maçonaria em Belém do Pará*” (Souza, UNICAMP/SP, 2006);

<sup>39</sup> Outros estudiosos da maçonaria, a exemplo de Azevedo (1996), Neves (2001) Ramalho (2004) e Vieira (2001) alegam que, no Brasil, há notícias da existência de maçons desde fins do século XVIII, com envolvimento na Inconfidência Mineira, na Conjuração Fluminense de 1794 e depois na Conjuração Baiana de 1798.

Retornando à Lisboa nos idos de 1822, a família real portuguesa deixa no Brasil, como Príncipe Regente, o jovem Dom Pedro de Alcântara, filho de Dom João VI, Rei de Portugal. Sua Alteza Imperial, por proposta de José Bonifácio, então Grão-Mestre do Grande Oriente de Brasil, única Potência Maçônica existente no país àquela época, foi iniciado na Loja “Comércio e Artes na Idade do Ouro” na assembléia geral do dia 2 de agosto de 1822, adotando o nome simbólico de “Guatimozim” (nome do último imperador asteca, morto no México em 1522). A ascensão maçônica do imperador, com o título de Dom Pedro I, foi rápida, pois aos 4 de outubro de 1822 assumiu o cargo de Grão-Mestre do Grande Oriente do Brasil, sucedendo a José Bonifácio.

Rivalidades políticas entre monarquistas – liderados por José Bonifácio - e republicanos – capitaneados por Joaquim Gonçalves Ledo - e a disputa pelo poder provocaram sérias divergências entre as pessoas mais próximas e influentes junto a Dom Pedro, resultando, aos 21 de outubro de 1822, em sua determinação de fechar temporariamente o Grande Oriente do Brasil. O fechamento “temporário” se manteve durante todo o reinado, até que Dom Pedro abdica ao trono em 7 de abril de 1831 e retorna a Portugal a fim de retomar o trono português, em poder de seu irmão Miguel, o que foi conseguido, sendo coroado Dom Pedro IV de Portugal.

A despeito da determinação de suspender a atividade maçônica, desde 1830 alguns maçons do Rio de Janeiro tentavam fazer voltar os trabalhos maçônicos, o que foi conseguido aos 24 de junho de 1831, quando fundaram um novo Grande Oriente, chamado de Grande Oriente Brasileiro, e que viria a ser conhecido como Grande Oriente do Passeio, nome da rua onde tinha sede. Ainda em 1831, precisamente no mês de outubro, um grupo de maçons remanescentes do primitivo Grande Oriente reinstalou os quadros das três lojas e escolheu José Bonifácio para assumir o comando do novo Grande Oriente. Em virtude desses acontecimentos, durante 30 anos funcionaram no Rio de Janeiro dois Grandes Orientes, mas em 1861 o Grande Oriente do Passeio deixou de existir, sendo suas lojas absorvidas pelo Grande Oriente do Brasil.

Desde então, a história da Maçonaria no Brasil praticamente se confunde com a trajetória da oligarquia rural que dominava o cenário político da nação, pois era nela que a Ordem recrutava a maioria de seus membros. Maçons foram destacados líderes políticos do

Brasil Monárquico como Francisco Gê Acayaba Montezuma (Visconde de Jequitinhonha), Antonio Francisco de Paula de Hollanda Cavalcanti de Albuquerque (Visconde de Albuquerque), Antonio Hermeto Carneiro Leão e Joaquim Saldanha Marinho. O mais ilustre militar e o único brasileiro a ostentar o título honorífico de Duque, Luis Alves de Lima e Silva, foi maçom e também o foram José do Patrocínio, Luis Gama, Rui Barbosa, Joaquim Nabuco e o poeta Castro Alves, que fizeram parte do movimento abolicionista. Na fase republicana, outros expoentes da maçonaria se destacaram através de uma expressiva participação como Quintino Bocayuva, Silva Jardim, Américo de Campos, Francisco Glicério, Pedro de Toledo e Aristides Lobo.

A primeira Constituição republicana brasileira, promulgada em 1891 pelo governo do Marechal Deodoro da Fonseca, que entre outras medidas estabeleceu a separação entre Estado e Igreja e instituiu o casamento civil, é de inspiração maçônica. Na história republicana, além do Marechal Deodoro da Fonseca, despontam como maçons os presidentes Floriano Peixoto (1891/1894), Prudente de Morais (1894/1898), Campos Salles (1898/1902), Nilo Peçanha (1909/1910), Hermes da Fonseca (1910/1914), Wenceslau Braz (1914/1918), Delfim Moreira (1918/1919), Washington Luis (1926/1930), Nereu Ramos (1955/1956) e Jânio da Silva Quadros – 20º Presidente da República e 11º Presidente Maçom.

### **4.3 O Grande Oriente do Brasil**

Instalado no Rio de Janeiro, a partir de 1842, hoje o Grande Oriente do Brasil<sup>40</sup>, com aproximadamente 2.300 lojas e cerca de 60.000 integrantes em atividade, é uma federação nacional de Lojas Simbólicas e Grandes Orientes Estaduais, com sede em Brasília (DF), sob a direção de um único Grão-Mestre, eleito diretamente pelo povo maçônico, dando unidade nacional à organização e legitimidade às suas manifestações.

Tendo a cidade do Rio de Janeiro funcionado como sede do governo republicano brasileiro durante muitos anos, natural que a concentração de lojas maçônicas na

---

<sup>40</sup> De acordo com Vidal (2006, p. 228), já nesta época, “o peso da maçonaria na sociedade brasileira era de fato espetacular (...) e durante as décadas seguintes (...) continuaram a colaborar no controle do Brasil. Os “filhos da viúva” controlavam a justiça, a administração, o exército, e, em boa medida, certo setores do clero católico.”

Região Sudeste do Brasil fosse mais evidente, vindo, em seguida, a Região Nordeste, historicamente vinculada a movimentos libertários, como demonstra o quadro n. 12:

**Quadro n. 10 – Lojas do GOB, por Região**

<b>REGIÃO</b>	<b>Nº DE LOJAS</b>	<b>%</b>
SUDESTE	1.202	53
NORDESTE	353	16
CENTRO-OESTE	327	15
SUL	234	10
NORTE	129	06
<b>TOTAL</b>	<b>2.245</b>	<b>100</b>

Fonte: Relatório Anual do Grão-Mestrado Geral – 2005.

O GOB é estruturado da maneira clássica, com a tripartição republicana de poder, sendo o Poder Executivo exercido pelo Grão-Mestre Geral, o Poder Legislativo exercido por uma Assembléia Federal Legislativa (onde cada loja tem um deputado representante) e o Poder Judiciário composto pelo Supremo Tribunal de Justiça e pelo Superior Tribunal Eleitoral. Sua estrutura institucional segue delineada no quadro n. 13:

## Quadro n. 11 – Desenho institucional do GOB

### PODER EXECUTIVO

**Grão-Mestre Geral e Grão-Mestre Geral Adjunto**  
**Grandes Secretários-Gerais e Adjuntos**

Administração, Relações Maçônicas Exteriores, Interior e Relações Públicas, Orientação Ritualística, Guarda dos Selos, Educação e Cultura, Finanças, Patrimônio, Previdência e Assistência e Transporte e Hospedagem

**Conselho Federal**  
 33 Conselheiros

### PODER JUDICIÁRIO

**Supremo Tribunal de Justiça**  
 Presidente, 1º e 2º Vice-Presidentes e 6 Ministros

**Superior Tribunal Eleitoral**  
 Presidente, Vice-Presidente e 7 Ministros

**Tribunal de Justiça do Poder Central**  
 Presidente, Vice-Presidente e 6 Juízes

**Ministério Público**  
 Grande Procurador-Geral e 4 Sub-Procuradores

### PODER LEGISLATIVO

**Assembléia Federal Legislativa**  
 Comissões: Diretora, de Constituição e Justiça, de Orçamento e Finanças, de Educação e Cultura, de Redação e de Relações Públicas.

**Tribunal de Contas**  
 Presidente, Vice-Presidente e 5 Ministros

---

Fonte: Relatório Anual do Grão-Mestrado Geral – 2005.

Em cada unidade da República Federativa do Brasil as lojas federadas ao GOB se agrupam em um Grande Oriente Estadual, organizado nos mesmos moldes do Poder Central, onde o Grão-Mestre estadual representa o Poder Executivo do Grande Oriente do Brasil em seu Estado, exercendo funções delegadas pelo Grão-Mestre Geral. Os Grandes Orientes estaduais funcionam como simples representações administrativas do Grande Oriente do Brasil, visando a facilitar o andamento dos processos burocráticos num país de extensão territorial tão vasta como o nosso.

#### 4.4 O Grande Oriente Estadual

Nos Estados, o Grande Oriente tem sua sede na capital. O escolhido como unidade de análise desta pesquisa teve sua instalação em 1973, embora afirme Oliveira (2001, p. 4) que desde 1865 já havia trabalhos maçônicos desenvolvidos no Estado. Ele congrega 50 lojas<sup>41</sup> maçônicas, instaladas em todas as regiões geográficas do Estado (litoral ao sertão) e conta em seu quadro com aproximadamente 1.000 filiados, que se tratam mutuamente como “irmãos”.

A estrutura administrativa do GOE obedece àquela do Poder Central, onde o Poder Executivo é exercido pelo Grão-Mestre Estadual e respectivo Adjunto, assessorados por um Conselho Estadual, além de 8 Grandes-Secretarias; o Poder Legislativo, por uma Assembléia Estadual Legislativa (onde cada loja tem um deputado representante) e um Conselho de Contas, além do Poder Judiciário, composto pelo Tribunal de Justiça, Tribunal Eleitoral e Ministério Público, conforme quadro n. 14:

---

<sup>41</sup> Neves (2001, p. 90) afirma que “loja é o que melhor sintetiza a sociabilidade maçônica.”

## Quadro n. 12 – Desenho institucional do Grande Oriente Estadual

### PODER EXECUTIVO

**Grão-Mestre e Grão-Mestre Adjunto**

**Grandes Secretários e Adjuntos**

Administração, Relações Para-Maçônicas, Interior, Cultura e Orientação, Guarda dos Selos, Finanças, Patrimônio, Previdência e Assistência.

**Conselho Estadual**

09 Conselheiros

### PODER JUDICIÁRIO

**Tribunal de Justiça Maçônica**

07 Juizes

**Tribunal Regional Eleitoral Maçônico**

07 Juizes

**Ministério Público Maçônico**

01 Grande Procurador

### PODER LEGISLATIVO

**Assembléia Estadual Legislativa**

Comissões: Diretora, de Constituição e Justiça, de Finanças, de Educação e Cultura.

**Conselho de Contas**

03 Conselheiros e mais 02 Suplentes

---

Fonte: Boletim Oficial n.º 01/2005, do Grande Oriente Estadual da Paraíba (2005, p. 1).

#### 4.5 As origens dos recursos e a fiscalização das contas

O financiamento desse complexo maçônico é viabilizado da seguinte forma: anuidades pagas pelos associados às lojas e repassadas para os Grandes Orientes Estaduais que, por sua vez, repassam a parcela destinada ao GOB. Este ainda dispõe de outras cotizações (assinatura de boletins, impressos, cessões de templos), receitas imobiliárias e receitas financeiras. A situação financeira do GOB, conforme consta em seu Relatório Anual de 2005, apresenta-se satisfatória tendo, inclusive, iniciado a construção de um moderno Centro de Convenções, em Brasília (DF), numa área total de 3.130 m<sup>2</sup>. Referido empreendimento servirá para utilização das sessões da Assembléia Federal Legislativa, das demais entidades maçônicas vinculadas e para locação a terceiros, no intuito de reforço do caixa.

A fiscalização orçamentária e financeira das contas, tanto no Grande Oriente do Brasil como nos Grandes Orientes Estaduais, são cometidas ao Tribunal de Contas e Conselhos de Contas, respectivamente, que têm suas atribuições definidas nos respectivos regimentos internos, competindo-lhes<sup>42</sup>:

- I - apreciar e dar parecer prévio sobre as contas anuais do Grande Oriente do Brasil, a serem enviadas pelo Grão-Mestre Geral à Assembléia Federal Legislativa, apresentando minucioso relatório conclusivo sobre os negócios e resultados do exercício financeiro;
- II - como órgão de controle externo, exercer auditoria financeira e orçamentária sobre as contas do Grão-Mestrado Geral e das Grandes Secretarias-Gerais, Departamentos, Delegacias e demais responsáveis por bens e valores da Ordem, realizando as inspeções necessárias;
- III - julgar a regularidade das contas:
  - a) dos ordenadores de despesas e demais responsáveis pelos bens e valores da Ordem, ou pelos quais esta responda;
  - b) dos administradores das entidades com personalidade jurídica, cujo patrimônio pertença exclusivamente ou majoritariamente à Ordem ou qualquer entidade de sua administração indireta;
  - c) dos administradores das fundações instituídas ou mantidas pela Ordem;
  - d) dos administradores de outras entidades que, por força de lei, estejam sob sua jurisdição.
- IV - velar pelo recolhimento, na forma e prazos constitucionais e legais das rendas, bem como aplicação de tais recursos.
- V - representar aos poderes competentes sobre irregularidade e abusos que verificar no exercício do controle da administração financeira e orçamentária;
- VI - adotar as medidas a seguir indicadas, se verificar irregularidade ou ilegalidade de quaisquer gastos ou despesas:
  - a) conceder prazo para que os órgãos responsáveis tomem as providências necessárias ao exato cumprimento da Lei;
  - b) sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, exceto em relação a contratos;
  - c) solicitar à Assembléia Federal Legislativa, em caso de contrato, que determine a medida prevista na alínea anterior ou outras necessárias ao cumprimento da lei.
- VII - prestar, quando solicitadas, informações à Assembléia Federal Legislativa e aos outros poderes maçônicos federais e estaduais;
- VIII - eleger o presidente, vice-presidente e demais titulares de sua direção, e dar-lhes posse;
- IX - elaborar seu regimento interno e normas relativas a matéria, pessoas ou entidades sob sua jurisdição;
- X - decidir sobre matéria de sua administração interna na forma da lei.

De se destacar que os Conselhos de Contas dos Grandes Orientes Estaduais e do Distrito Federal são organizados nos moldes e com atribuições semelhantes às do Tribunal de Contas do GOB.

---

<sup>42</sup> Nos termos do art. 5º do Regimento Interno do Tribunal de Contas do GOB (Brasília, 2003)

Como órgãos de controle externo, exercem auditoria financeira e orçamentária sobre as contas dos responsáveis por bens e valores da instituição, realizando as inspeções necessárias e julgando a regularidade das contas. Com relação ao julgamento das contas, explicita o Regimento Interno do Tribunal de Contas do GOB:

art. 67 - O Tribunal de Contas emitirá parecer, até o último dia do mês de fevereiro, sobre as contas que o Grão-Mestre Geral deve enviar anualmente à Assembléia Federal Legislativa, o qual será precedido de minucioso relatório sobre o exercício financeiro encerrado.

art. 68 - As demonstrações financeiras que compõem as contas do Grão Mestre-Geral serão elaboradas de conformidade com os dispositivos estabelecidos em lei e nas normas da contabilidade vigentes, observando os princípios contábeis.

[...]

art. 76 - Mensalmente, o Grande Oriente do Brasil enviará ao Tribunal as demonstrações financeiras elaboradas no mês, acompanhadas de demonstrativos contábeis, os quais serão remetidos ao Ministro Relator.

[...]

art. 80 - O Tribunal, quando julgar conveniente, promoverá a complementação ou o esclarecimento das contas em exame, realizando inspeções nos órgãos sob sua jurisdição.

[...]

art. 83 - O relatório do órgão competente do Conselho Federal da Ordem que acompanha as contas do Grão-Mestrado deve conter, no mínimo, os seguintes elementos:

I - montante dos recursos aplicados na execução de cada um dos programas incluídos no orçamento anual;

II - a execução da programação financeira de desembolso e do comportamento em relação à previsão, bem como, se for o caso, as razões determinantes do déficit financeiro;

III - as medidas adotadas, no campo das finanças, com o objetivo de assegurar a boa gestão dos recursos;

IV - a posição dos financiamentos contratados pelos órgãos da administração e variações ocorridas no exercício;

V - a posição das reservas;

VI - os trabalhos desenvolvidos com relação à Contabilidade de Custo e avaliação da produtividade dos serviços, bem como os resultados alcançados.

#### **4.6 As regiões administrativas do Grande Oriente**

Em 21 de outubro de 2004, ao dar uma nova feição à estrutura administrativa do GOE, o Grão-Mestrado editou o Ato n. 107, que estabeleceu uma Divisão Administrativa em 5 Regiões e determinou que as lojas instaladas na capital e nas componentes da sua Região Metropolitana ficam sob a jurisdição da 1ª Região, a cargo do próprio Grão-Mestre, e para as demais, seriam designados Delegados.

Vale lembrar que, de acordo com o art. 80 da Constituição do GOE, os Delegados, nomeados pelo Grão-Mestre e demissíveis “*ad nutum*”<sup>43</sup>, não têm ingerência na administração das lojas. Atuam apenas como um elo de ligação entre as lojas e o Grande Oriente Estadual com o propósito de agilizar a tramitação burocrática e fazer observar as normas e regulamentos oriundos da administração superior.

Atualmente, são 15 as lojas que fazem parte da 1ª Região Administrativa, a mais representativa de todas por englobar as maiores lojas das principais cidades do Estado. Elas vêm funcionando regularmente, contando a região com aproximadamente 388 filiados.

#### Quadro n. 13 – Lojas integrantes da 1ª Região Administrativa do GOE

SEQ.	LOJA	FILIADOS
01	A	15
02	B	21
03	C	25
04	D	26
05	E	24
06	F	33
07	G	18
08	H	26
09	I	15
10	J	72
11	K	21
12	L	21
13	M	26
14	N	19
15	O	26
<b>TOTAL</b>		<b>388</b>

Fonte: Quadro de Obreiros 2005, Grande Oriente do Brasil.

Os títulos das lojas são de livre escolha de seus fundadores, enquanto os números que recebem provêm do Grande Oriente do Brasil, após exame de documentação específica. O início do funcionamento das lojas se dá após recebimento da Carta Constitutiva expedida pelo GOB, porém o Grande Oriente Estadual pode autorizar o funcionamento

<sup>43</sup> "*ad nutum*" significa literalmente "a um aceno da cabeça". Está ligada ao tempo em que os imperadores romanos exerciam um tal controle do poder que um simples aceno de sua cabeça podia significar uma decisão de vida ou de morte. Hoje a expressão é utilizada para caracterizar uma decisão que depende exclusivamente do arbítrio de uma das partes envolvidas. No mundo jurídico, onde é muito freqüente, caracteriza "o direito que possui uma das partes que integram a relação jurídica de desfazê-la, independentemente da vontade da outra". (Disponível em: <[http://www.sualingua.com.br/04/04\\_adnutum.htm](http://www.sualingua.com.br/04/04_adnutum.htm)> Acesso em: 23 jan. 2007)

provisório até a chegada daquela. Cada uma das lojas filiadas tem um tesoureiro como responsável pelo patrimônio, constituído pelos bens móveis, imóveis de sua propriedade e dos valores que possui<sup>44</sup>. O tesoureiro deve prestar contas trimestrais à loja e anuais ao Grande Oriente Estadual.

**Quadro n. 14 – As lojas da 1ª Região Administrativa do GOE, por data de fundação**

SEQ.	LOJA	FUNDAÇÃO
01	A	05.03.1971
02	B	17.06.1972
03	C	05.08.1977
04	D	12.02.1877
05	E	09.03.1996
06	F	21.04.1988
07	G	08.04.1988
08	H	17.06.1972
09	I	21.07.1972
10	J	24.07.1927
11	K	13.05.1991
12	L	28.06.2004
13	M	31.03.1996
14	N	21.07.1972
15	O	04.04.2001

Fonte: [www.gob.org.br](http://www.gob.org.br) (Acesso em 23 jan. 2007).

Em dezembro de 2005 estavam ativas no país 2.245 lojas maçônicas. Um fato relevante no quadro acima diz respeito à loja “D” cuja data de fundação remonta ao ano de 1877. Explica-se: como ela “abateu colunas”<sup>45</sup>, essas somente foram reerguidas em 12 de fevereiro de 1998, segundo informação colhida pessoalmente na Grande Secretaria da Guarda dos Selos do GOE.

#### **4.7 A maçonaria no contexto do terceiro setor e a *accountability***

Um dos aspectos que caracterizam uma entidade sem fins lucrativos é a não distribuição de superávits decorrentes da consecução de seus objetivos ou de qualquer outra

<sup>44</sup> Constituição Federal do GOB, art. 24. Registrada no 2º Cartório de Registro de Títulos e Documentos e Pessoas Jurídicas do Distrito Federal, em microfilme sob n.º 6968, registro 515, em 30/nov./1990.

<sup>45</sup> A expressão “abater colunas” significa a suspensão dos trabalhos ativos, fechar ou dissolver temporária ou definitivamente uma loja. (RAMALHO, 2004, p. 50)

transação efetuada. Conforme o artigo 1º de sua Constituição, o GOE é uma sociedade<sup>46</sup> civil sem fins lucrativos e que, explicita o art. 6º, “não distribui qualquer parcela de seu patrimônio, nem de sua renda, a título de lucro ou participação, nem bonificação ou vantagens, sob nenhuma forma ou pretexto.” Com relação às atividades-fim do GOE, caracterizadoras dos serviços prestados à sociedade de forma gratuita, o art. 2º da Constituição vigente as elenca:

[..]

IV – instituir e manter programas que, por sua natureza, extrapolem à atuação isolada de lojas ou grupos de lojas, particularmente no que se refere a:

- a) programas de seguros, planos habitacionais, assistenciais, aquisição de bens, auxílios e atividades correlatas;
- b) realização de cursos, conferências, seminários, congressos, pesquisas e demais atividades de cunho filosófico, educativo e culturais;
- c) assistência social, isoladamente ou em colaboração com outras entidades públicas ou privadas carentes, das áreas de atuação das lojas e circunvizinhanças, compreendendo atividades médicas e ambulatoriais, distribuição de gêneros, alimentos, roupas, agasalhos e outras necessidades;
- d) colaboração, participação e promoção de campanhas educacionais e de esclarecimento público, de higiene, eugenia, prevenção epidêmica e outras similares;
- e) colaboração com as autoridades de defesa civil em casos de calamidade pública;
- f) comemorações cívicas nas datas relevantes da nacionalidade e do Estado.

Portanto, a loja maçônica é uma instituição que compõe o terceiro setor, sendo relevante a ênfase na sistemática de formação do seu resultado patrimonial e a maneira como é evidenciado, pois embora a organização atue reservadamente na sociedade, dela deve obter avaliação “quanto à importância do conjunto de esforços despendidos para promover o desenvolvimento econômico e social.” (BARBIERI; BETTIOL JÚNIOR; MARTINS, 2005)

Segundo (OLAK, 2000, p. 1 apud ARAÚJO, 2005, p. XV), há três elementos que caracterizam uma nova postura gerencial e de controle aplicável a organizações do terceiro setor, que são: “transparência (*accountability*), relatórios de avaliação (desempenhos) e instrumentos de comunicação (relatórios contábeis)”. Tais elementos, conjuntamente, formam a tríade de gestão das organizações do terceiro setor. O termo *accountability* deve ser entendido como a obrigação de serem prestadas contas e *transparência* é a aplicação do *disclosure*, enquanto forma de se apresentarem os relatórios gerenciais.

---

<sup>46</sup> O texto da Constituição do GOE é anterior ao Novo Código Civil, daí ainda constar a expressão “sociedade”, hoje substituída por “associação”, que é a união de pessoas para fins não-econômicos (art. 53 e seguintes, Lei n. 10.406/2002).

A Contabilidade é a responsável por fornecer informações aos gestores para tomada de decisões, não somente como ferramenta de gestão mas também como geradora de transparência e *accountability*, embora as normas que regem as entidades sem fins lucrativos, no Brasil, ainda se encontrem num estágio pouco avançado. Em razão disso, não é incomum encontrarem-se registros e demonstrativos contábeis elaborados de forma convencional, como se entidades lucrativas fossem.

#### **4.8 As demonstrações contábeis da maçonaria e a análise dos resultados**

##### **4.8.1 As normas contábeis da maçonaria**

De forma geral, as entidades sem fins lucrativos, como a maçonaria, devem seguir os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, em especial aquelas disciplinadas pela NBC T 10.19 – Entidades sem Finalidades de Lucros, elaboradas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Tais normas reconhecem que essas entidades diferem das demais entidades jurídicas e recomendam a adoção de terminologias específicas para determinadas contas e para a denominação da Demonstração do Resultado, tudo no sentido de que se forneçam informações (objetivos, estrutura, atividades executadas etc.) regulares e tempestivas.

Para o caso em estudo, inicialmente são destacadas as normas contábeis contidas na vigente legislação maçônica, no âmbito da federação (quadro n. 17) e no âmbito estadual (quadro n. 18).

**Quadro n. 15 – As normas contábeis maçônicas, no âmbito da federação**

NÍVEL	ORIGEM	NORMAS CONTÁBEIS
Federal	Constituição do GOB	<p>[...]</p> <p>art. 26 – São deveres da Loja:</p> <p>[...]</p> <p>V – enviar ao Grande Oriente do Brasil e ao Grande Oriente Estadual ou do Distrito Federal, anualmente, o inventário de seu patrimônio imobiliário e o relatório de suas atividades no exercício anterior;</p> <p>VI – enviar ao Conselho Federal, por meio do Grande Oriente Estadual ou do Distrito Federal, cópia do balanço anual aprovado pelo seu plenário;</p> <p>[...]</p> <p>art. 72 – Nos Grandes Orientes Estaduais e do Distrito Federal, a fiscalização financeira e orçamentária será cometida aos Conselhos de Contas, que terão suas atribuições definidas no Regimento Interno do Tribunal de Contas.</p>
Federal	Regulamento Geral da Federação do GOB	<p>[...]</p> <p>art. 99 – Ao Tesoureiro compete:</p> <p>I – arrecadar toda a receita da Loja e pagar todas as despesas, à vista de documentos visados pelo Venerável;</p> <p>II – assinar, juntamente com o Venerável, os papéis e documentos relacionados com a administração financeira, contábil, econômica e patrimonial da Loja;</p> <p>III – ter a escrituração contábil da Loja sempre em dia, organizando-a da melhor maneira;</p> <p>IV – apresentar à Loja, até a última sessão dos meses de fevereiro, maio, agosto e novembro, os balancetes dos trimestres civis imediatamente anteriores, conforme normas próprias e padrões oficiais;</p> <p>V – apresentar à Loja, até a última sessão do mês de março, o balanço geral do ano financeiro, conforme normas próprias e padrões oficiais;</p> <p>VI – apresentar, no mês de novembro, o orçamento da Loja para o ano seguinte, a fim de ser discutido e votado no mesmo mês;</p> <p>VII – recolher, em conta-corrente no banco determinado pela Loja, o numerário a ela pertencente;</p> <p>VIII – cobrar dos Obreiros suas contribuições em atraso.</p> <p>[...]</p> <p>art. 178 – À Grande Secretaria-Geral de Finanças compete gerir as finanças do Grande Oriente do Brasil e compõem-se das seções de:</p> <p>I – Tesouraria;</p> <p>II – Contabilidade</p> <p>[...]</p> <p>§2º - A Seção de Contabilidade será chefiada por um profissional habilitado.</p> <p>[...]</p> <p>art. 179 – O Grande Secretário-Geral de Finanças estabelecerá, assessorado pelo Chefe da Seção de Contabilidade, as normas para padronização contábil entre as Lojas, os Grandes Orientes Estaduais, do Distrito Federal e o Grande Oriente do Brasil, submetendo-as à aprovação do Grão-Mestre Geral.</p>

Fonte: Constituição (2001) e RGF (2003) do GOB.

**Quadro n. 16 – As normas contábeis maçônicas, no âmbito estadual**

NÍVEL	ORIGEM	NORMAS CONTÁBEIS
Estadual	Constituição do GOE	<p>art. 20 – São deveres das lojas: [...] X – Enviar, anualmente, ao Ilustre Conselho Estadual no mês de fevereiro de cada ano, cópia do balanço do ano anterior, após sua aprovação pelo plenário. XI – Fixar as contribuições ordinárias de seus membros e criar outras para fins determinados. [...] art. 57 – A Contabilidade fará obrigatoriamente o empenho das verbas a serem utilizadas, não podendo ser registrada nenhuma despesa se o saldo da verba não comportar. [...] art. 96 – A Grande Secretaria de Finanças, que tem por função precípua gerir as finanças do GOE, compõem-se de duas seções: Tesouraria e Contabilidade.</p> <p>§ 1º - Os tesoureiros das lojas da jurisdição são auxiliares do Grande Secretário de Finanças, cabendo-lhes envidar esforços para que os Irmãos cumpram com seus deveres pecuniários para com as lojas e o GOE; § 2º - O Regulamento Geral da Federação estabelecerá as normas para padronização contábil entre as lojas e o GOE.</p> <p>art. 97 – Compete ao Grande Secretário de Finanças: [...] VI – dirigir e fiscalizar a Contabilidade.</p> <p>art. 134 – Constituem rendas das lojas: a) as jóias de Iniciação, Elevação, Exaltação, Filiação e Regularização de Obreiros; b) cotização mensal de obreiros; c) coleta do tronco de solidariedade; d) rendas criadas com fundamento legal; e) rendas eventuais.</p> <p>art. 134 – A Contabilidade do GOE obedecerá a um plano de contas proposto pela Grande Secretaria de Finanças ao Conselho de Contas, que verificará e preverá a codificação: I – da receita orçamentária; II – dos balanços mensais; III – dos balanços trimestrais; IV – dos balanços anuais; V – de demonstrativos semestrais do valor do patrimônio existente, da Receita e da Despesa realizadas; VI – da síntese para publicidade do demonstrativo de que trata o inciso anterior.</p> <p>art. 135 – São livros contábeis obrigatórios, independentemente dos que sejam ou possam vir a ser exigidos pela legislação em vigor, o Diário, o Caixa, o Razão, o Registro de Patrimônio e o Registro de Donativos recebidos.</p> <p>art. 136 – O GOE aplicará integralmente os seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos objetivos sociais, sendo vedado fazê-lo fora do país.</p>

Fonte: Constituição do GOE (1990).

Da transcrição realizada se constata a preocupação com o dever de observância das normas contábeis definidas em padrões oficiais, a fixação de livros contábeis obrigatórios e a determinação de feitura de balancetes trimestrais e balanço geral do ano financeiro, sem descuidar da presença de um profissional habilitado, como é o caso da Seção de Contabilidade do GOB. Esta, inclusive, deve estabelecer normas visando à padronização contábil entre as lojas e os Grandes Orientes Estaduais e o do Distrito Federal.

## **4.8.2 A pesquisa e seus resultados**

### **4.8.2.1 Procedimento metodológico**

A indagação que se pretende ver respondida através deste estudo está diretamente relacionada com um fenômeno atual de nossa sociedade: a formação e evidenciação do resultado contábil de uma associação, no caso em estudo uma entidade maçônica, de direito privado sem fins lucrativos, cuja principal fonte de recursos advém das anuidades pagas pelos seus membros e de outras cotizações, tema sobre o qual inexistem referências bibliográficas.

Para Minayo (1995, p. 42), “a metodologia constitui-se como algo complexo que vai requerer maior cuidado do pesquisador. Mais que uma descrição formal dos métodos e técnicas a serem utilizados, indica as opções e a leitura operacional que o pesquisador fez do quadro teórico”.

Segundo Yin (2005, p. 23), a decisão pela utilização de determinada estratégia de pesquisa fundamenta-se nas seguintes condições:

- a) no tipo da questão de pesquisa proposta;
- b) na extensão de controle que o pesquisador tem sobre eventos comportamentais atuais;
- c) no grau de enfoque em acontecimentos contemporâneos em oposição a acontecimentos históricos.

A partir da identificação da situação problema apresentada e as constatações que se objetivou inferir para respondê-la - *Como estão sendo mensurados e evidenciados os resultados contábeis das lojas maçônicas integrantes de uma região administrativa do Grande Oriente em um estado nordestino?* – a utilização do método do estudo de caso se revelou como a estratégia mais adequada por exigir múltiplas fontes de evidências, conforme ratifica Yin (2005, p. 19), ao esclarecer que:

Em geral, os estudos de caso representam a estratégia preferida quando se colocam questões do tipo ‘como’ e ‘por que’, quando o pesquisador tem pouco controle sobre os acontecimentos e quando o foco se encontra em fenômenos contemporâneos inseridos em algum contexto da vida real.

O método do estudo de caso, segundo Penha (2005, p. 89) após avaliar definições de vários autores, apresenta algumas características peculiares, quais sejam:

- a) é um método de pesquisa apropriado para as ciências sociais e, particularmente, para as ciências sociais aplicadas;
- b) é uma estratégia utilizada para se pesquisar acontecimentos contemporâneos em condições contextuais;
- c) deve ser precedido pela elaboração de um protocolo que defina os procedimentos e as regras gerais que possibilitem ao pesquisador conduzir o seu trabalho com êxito;
- d) está embasado em uma lógica de planejamento, evitando a sua condução por comprometimentos ideológicos;
- e) há uma convergência de informações e troca de experiências sobre o fenômeno;
- f) as inferências são sempre feitas a partir de um teste empírico;
- g) o estudo sobre o fenômeno deve ser profundo e exaurir as possibilidades do tema delimitado;
- h) abrange a lógica de planejamento, as técnicas de coleta de dados e as abordagens específicas para a análise dos mesmos.

Além disso, o pesquisador deverá estar apto a tomar as decisões necessárias a respeito dos dados que serão coletados, tendo o cuidado de não prejudicar o esforço desenvolvido, para o que deverá evitar possível rigidez de comportamento. Nessa ótica, Yin (2005, p. 87) afirma que:

O treinamento para uma investigação de estudo de caso começa, na verdade, com a definição do problema sob estudo e o desenvolvimento do projeto de estudo de caso. Se essas etapas forem satisfatoriamente conduzidas, [...] será necessário um esforço extra mínimo, especialmente se houver apenas um pesquisador no estudo de caso.

#### 4.8.2.2 O Protocolo para o Estudo de Caso

Com relação ao estudo de caso, Penha (2005, p. 89) assevera que deve ser precedido pela elaboração de um protocolo que defina os procedimentos e as regras gerais que possibilitem ao pesquisador conduzir o seu trabalho com êxito. Ensina o autor que o protocolo de desenvolvimento do estudo de caso constitui-se no documento que atua como um roteiro facilitador para a etapa de coleta de dados, contemplando não apenas tal instrumento, mas também toda a conduta a ser seguida pelo pesquisador durante a verificação.

Para Appolinário (2004, p. 165), o protocolo é um documento que especifica os componentes de um projeto de pesquisa, cuja finalidade é embasar a avaliação de mérito dessa pesquisa.

Ao se referir às diferenças entre um protocolo para o estudo de caso e um questionário de levantamento, Yin (2005, p. 92) afirma que “um protocolo para o estudo de caso tem apenas uma coisa em comum com um questionário de levantamento: ambos convergem para um único ponto de dados – coletar dados tanto de um estudo de caso único quanto de um único respondente”. No entanto, o protocolo é mais que isso:

O protocolo é uma das táticas principais para aumentar a confiabilidade da pesquisa de estudo de caso e destina-se a orientar o pesquisador ao realizar a coleta de dados a partir de um estudo de caso único ([...] mesmo que o caso único pertença a uma série de casos em um estudo de casos múltiplos). (YIN, 2005, p. 92)

O protocolo do estudo de caso, esclarece Yin (2005, p. 94), deve conter as seguintes seções:

- . **Uma visão geral do projeto do estudo de caso** – objetivos e patrocínios do projeto, questões do estudo de caso e leituras importantes sobre o tópico que está sendo investigado.
- . **Procedimentos de campo** – apresentação de credenciais, acesso aos “locais” do estudo de caso, fontes gerais de informações e advertências de procedimentos.
- . **Questões do estudo de caso** – as questões específicas que o pesquisador do estudo de caso deve manter em mente ao coletar os dados, planilha para disposição específica de dados e as fontes em potencial de informações ao se responder cada questão.
- . **Guia para o relatório do estudo de caso** – esboço, formato para os dados, uso e apresentação de outras documentações, e informações bibliográficas.

Segundo Appolinário (2004, p. 255), um protocolo do estudo de caso é composto pelos seguintes itens:

#### I – Dados Gerais

- I.1 – Título do Projeto
- I.2 – Pesquisador Responsável
- I.3 – Instituição Responsável
- I.4 – Sumário do Projeto
- I.5 – Palavras-Chave
- I.6 – Data prevista para o início do projeto
- I.7 – Data prevista para o encerramento

#### II – Descrição da Pesquisa

- II.1 Objetivos da pesquisa/hipóteses a testar
- II.2 Antecedentes científicos, relevância e justificativa da pesquisa (explicitando as referências bibliográficas)
- II.3 Descrição detalhada e ordenada do projeto de pesquisa (material, instrumentos, forma de amostragem)
- II.4 Plano de coleta e análise dos dados
- II.5 Análise crítica dos possíveis riscos e benefícios (considerações éticas)
- II.6 Plano de divulgação dos resultados
- II.7 Explicitação dos critérios para interromper ou suspender a pesquisa
- II.8 Local da pesquisa (detalhar as instalações dos serviços, centros, comunidades e instituições nas quais se processarão as várias etapas da pesquisa; demonstrativo da existência de infra-estrutura necessária ao desenvolvimento da pesquisa e para atender aos eventuais problemas dela resultantes)
- II.9 Orçamento financeiro detalhado (recursos, fontes e destinação, bem como a forma e o valor da remuneração do pesquisador)
- II.10 Explicitação de existência ou não de acordo preexistente quanto à propriedade das informações geradas (demonstrando a inexistência de qualquer cláusula restritiva quanto à divulgação pública dos resultados, a menos que se trate de caso de obtenção de patenteamento; neste caso, os resultados devem tornar-se públicos tão logo se encerre a etapa de patenteamento). Se houver acordo ou contrato, incluí-lo.
- II.11 Declaração de que os resultados da pesquisa serão tornados públicos, sejam eles favoráveis ou não
- II.12 Declaração sobre o uso e destinação do material e/ou dados coletados

#### III – Informações relativas aos sujeitos da pesquisa

- III.1 Descrição das características da população a estudar (tamanho, faixa etária, sexo, cor (classificação do IBGE), estado geral de saúde, classes e grupos sociais etc. Caso se trate de pesquisa em grupos vulneráveis, justificar as razões para o envolvimento destes grupos).
- III.2 Descrição dos métodos que possam afetar diretamente os sujeitos da pesquisa (riscos físicos ou psicológicos)
- III.3 Descrição do plano de recrutamento de indivíduos e os procedimentos a serem seguidos
- III.4 Anexar o formulário de consentimento informado específico para a pesquisa, para a apresentação ao Comitê de Ética em Pesquisa, com informações sobre as circunstâncias nas quais o consentimento será obtido, quem irá obtê-lo e a natureza das informações a serem fornecidas aos sujeitos da pesquisa
- III.5 Descrição das medidas para proteção ou minimização de quaisquer riscos eventuais (quando apropriado, descrever as medidas para assegurar os necessários cuidados à saúde, no caso de danos aos indivíduos; e os procedimentos para

monitoramento de coleta de dados para prover a segurança dos indivíduos, incluindo as medidas de proteção a confidencialidade das informações obtidas)

III.6 Explicitar se há previsão de ressarcimento de gastos (quais) aos sujeitos da pesquisa (a importância referente não poderá ser de tal monta que possa interferir na decisão do indivíduo ou responsável de participar ou não da pesquisa)

IV – Qualificação do(s) Pesquisador(es)

Anexar *curriculum vitae* (modelo CNPq-Lattes) do pesquisador responsável e de cada um dos demais participantes

#### 4.8.2.3 Coleta de dados

Para a coleta de dados foram utilizados os seguintes procedimentos metodológicos:

- a) pesquisa bibliográfica;
- b) pesquisa documental;

Gil (1999, p. 48) esclarece que "a pesquisa bibliográfica é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos". Para o autor, "a principal vantagem da pesquisa bibliográfica reside no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente." Neste trabalho foram consultadas outras fontes informativas, tais como Códigos, Balancetes, Relatórios, Regulamentos e Constituições da Maçonaria, Internet, Dicionários Técnicos, Glossários, Dissertações e Teses.

Na pesquisa documental foram analisados os demonstrativos contábeis produzidos pelas lojas maçônicas integrantes de uma Região Administrativa do Grande Oriente Estadual nos anos de 2004 e 2005, com vistas a aferir o cumprimento das normas internas da instituição em cotejo com a legislação contábil brasileira vigente.

#### 4.8.2.4 Tratamento dos dados

A análise dos dados, segundo Richardson (1999, p. 233), é “a fase longa e cansativa que consiste basicamente na codificação, categorização e quantificação da informação”. Neste estudo adotou-se a abordagem metodológica qualitativa, que para o autor (p. 80), justifica-se, sobretudo, por ser uma forma adequada para entender a natureza de um fenômeno social e que possibilita a descrição da complexidade de determinado problema, analisando a interação de variáveis, compreendendo e classificando processos vivenciados por grupos sociais. Ressalta, também, que podem “contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos”.

Os documentos coletados foram selecionados, analisados e interpretados em forma de quadro com o demonstrativo da tipologia documental produzida pela instituição, buscando-se extrair deles, como defendem Beuren *et al.* (2004, p. 90), algum sentido e valor, a fim de servirem como consulta para futuros estudos. A técnica utilizada foi a análise documental, definida pela autora (p. 140) como “uma notável técnica para abordar dados qualitativos e quantitativos. Utiliza como suporte subsidiário a construção do diagnóstico de uma pesquisa, informações coletadas em documentos materiais escritos.”

Para Richardson (1999, p. 230), a análise documental consiste em uma série de operações que visam estudar e analisar um ou vários documentos para descobrir as circunstâncias sociais e econômicas com as quais podem estar relacionados. Para o autor, a técnica apresenta algumas características, tais como a análise documental trabalha, em específico, sobre os documentos, e essencialmente a temática; e busca a determinação fiel dos fenômenos sociais. Destaca, ademais, que não se deve confundi-la com a análise de conteúdo, em virtude de diferenças importantes entre ambas as análises, quais sejam:

- a análise documental trabalha sobre os documentos. A análise de conteúdo sobre as mensagens;
- a análise documental é essencialmente temática; esta é apenas uma das técnicas utilizadas pela análise de conteúdo;

- o objetivo básico da análise documental é a determinação fiel dos fenômenos sociais; a análise de conteúdo visa manipular mensagens e testar indicadores que permitam inferir sobre uma realidade diferente daquela da mensagem.

Além disso, a estratégia da pesquisa exigiu o estabelecimento de um referencial teórico para interpretar os dados coletados, com base em pesquisa bibliográfica sobre as principais características do terceiro setor. O referencial teórico contempla, ainda, o desenvolvimento atual da Contabilidade em relação à formação de resultados e seus modos de evidenciação.

#### 4.8.2.5 Descrição da pesquisa

Em todas as lojas maçônicas deve existir um tesoureiro, em cujas atribuições se inserem a arrecadação das receitas e o pagamento das despesas, a manutenção da regular escrituração contábil e a apresentação dos balancetes trimestrais e do balanço anual, tudo visado pelo venerável<sup>47</sup> e sujeito à aprovação pelo plenário.

Como ponto de partida, foi realizado, aos 23 de maio de 2006, um contato com o Grão-Mestre Estadual, dirigente máximo do GOE, a fim de cientificá-lo dos objetivos do trabalho e entrega do Protocolo para o Estudo de Caso, quando estava também presente o Grande-Secretário de Finanças, que atuou como elo de ligação e preceptor<sup>48</sup> em visitas àquela entidade. Obtida a autorização, na mesma oportunidade se informou de que haveria um Congresso Estadual na sede do GOE na semana seguinte (período de 02 a 04 de junho), ensejo em que se aproveitaria a presença de todos os veneráveis e tesoueiros para cientificá-los sobre a pesquisa e solicitar-lhes a colaboração para o fornecimento da documentação necessária.

---

<sup>47</sup> O venerável é quem preside os trabalhos de uma loja maçônica, representando-a ativa e passivamente, em juízo e fora dele. Cabe-lhe, ainda, assinar, juntamente com o tesoureiro, os documentos relacionados com a administração financeira, contábil, econômica e patrimonial da loja. (art. 90 da Constituição do GOB)

<sup>48</sup> Preceptor adj. s.m. – que ou aquele que dá preceitos ou instruções, educador, mentor, instrutor. Do latim *praecēptor*, “o que lança mão de algo antecipadamente, o que ordena, instrui, mestre”. (Disponível em: <<http://www.serprofessoruniversitario.pro.br/ler.php?modulo=7&texto=227>> Acesso em: 24 jan. 2007.

Passada tal fase, os contatos foram sendo feitos entre o pesquisador e os tesoureiros na busca dos documentos relativos às contas dos exercícios de 2004 e 2005, perfazendo um percentual de 66% dos documentos devidamente disponibilizados pelas lojas, conforme exposto no quadro n. 19. Para fins de salvaguardar os interesses da instituição e maior isenção do pesquisador, as 15 Lojas serão identificadas por letras, iniciando-se pela letra “A” até a letra “O”.

**Quadro n. 17 – Documentos coletados junto às Lojas Maçônicas**

LOJAS	DOCUMENTOS COLETADOS
A	Não foi possível disponibilizar
B	Balancete trimestral de out./dez. de 2003; semestrais de jul./dez. de 2004; jan./jun. de 2005; quadrimestral de jul./out. de 2005; bimensal de nov./dez. de 2005
C	Previsão Orçamentária para o ano de 2004; Balancetes mensais de fev./set. e nov./dez. de 2004; jan./jul. e set./nov. de 2005
D	Balancetes: mensais de maio/dez. de 2003; trimestrais de maio/jul., ago./out. de 2003; mensais de 31/mar./2005, 31/maio/2005, 31/ago./2005, 15/nov./2005
E	Balancetes dos meses de dez./2004 e dez./2005
F	Não foi possível disponibilizar
G	Não foi possível disponibilizar
H	Balancetes mensais de nov./dez. de 2005
I	Não foi possível disponibilizar
J	Balancete trimestral de set./dez. de 2005
K	Não foi possível disponibilizar
L	Balancete do mês de dez./2004
M	Não foi possível disponibilizar
N	Balancete anual de 2004
O	Balancetes mensais de jan./abr. e de jun./out. de 2004

Fonte: Elaboração própria, 2007.

#### **4.8.2.6 Resultados e discussão da pesquisa**

Nesta parte, se estabeleceu uma correlação entre os dados obtidos no decorrer da pesquisa e o referencial teórico que a fundamentou. De início uma constatação no cotidiano das lojas maçônicas: nenhuma delas elaborou os Balanços Patrimoniais dos exercícios de 2004 e 2005 nem qualquer outra demonstração contábil exigida pelas legislações fiscal e maçônica. Limitaram-se a feitura de balancetes, sem a periodicidade exigida pelas normas maçônicas e sem o padrão oficial determinado no art. 99, IV, do RGF, entretanto, todos foram aprovados pelo plenário das lojas respectivas.

O tesoureiro da Loja “A” informou desconhecer se algum dia se elaborou Balanço Patrimonial nos encerramentos dos exercícios, tampouco soube informar a situação da loja perante os órgãos públicos, a exemplo da Receita Federal. Acrescentou, ainda, que não havia apresentado nenhum balancete por desconhecer as normas específicas sobre o tema em virtude de não ser profissional da área. Afirmou que a partir do ano de 2006 seria implantado um **Livro Caixa** cujos registros serão feitos por um adjunto seu, também membro da loja e com formação em Contabilidade.

A Loja “B”, apesar de ter apresentado diversos balancetes, não observou a periodicidade recomendada na legislação maçônica, especificamente o art. 99 do Regulamento Geral da Federação, anteriormente transcrito. Fez constar em seus arquivos balancetes trimestrais, semestrais, quadrimestrais e bimensais.

A Loja “C” também incorreu na mesma impropriedade, apresentou balancetes mensais e não trimestrais, apesar de ter sido a única a elaborar uma Previsão Orçamentária. Contudo, tal previsão apenas para o ano de 2004, obedecendo, dessa forma, ao item V, do art. 99, do RGF, embora não exista nenhuma menção a esse planejamento nos balancetes apresentados. No arquivo da loja não se localizaram os balancetes dos meses de out./2004, agosto e dez./2005.

A Loja “D” confeccionou dupla e desnecessariamente balancetes mensais e trimestrais relativos a um mesmo período de 2003, além do que, em out./2003 concluiu o último demonstrativo do ano, sem que tenha sido evidenciada nenhuma movimentação durante o exercício de 2004. Os balancetes começaram apenas a partir de março/2005, sem explicação lógica quanto aos meses de fechamento do trimestre civil, uma vez que os posteriores datam de maio (quando deveria ser junho), agosto (deveria ser setembro) e novembro/2005 (seria dezembro).

A Loja “E” apresentou os balancetes apenas dos meses de dez./2004 e dez./2005, evidenciando a movimentação da conta poupança mantida no Banco do Brasil.

As Lojas “F” e “G” não disponibilizaram nenhum documento, mas apresentaram justificativas. Toda a documentação contábil da Loja “F” estava em poder do

tesoureiro anterior que, contactado, prometeu entregar a documentação tão logo elaborasse os balancetes, o que não se aconteceu até a data de conclusão deste trabalho. Por sua vez, o tesoureiro da Loja “G” havia entregado o cargo e estava aguardando a designação de um outro para repassar os documentos. Afirmou, no entanto, que somente dispunha de um **Livro Caixa** e que nunca havia elaborado balancete e nem Balanço Patrimonial por não ter a loja conta bancária.

A Loja “H” somente dispunha dos balancetes mensais de novembro e dezembro de 2005.

As Lojas “I” e “M” também não apresentaram nenhuma documentação, embora os responsáveis tenham prometido a entrega antes da conclusão deste trabalho, o que não se efetivou.

A Loja “J” forneceu o balancete apenas do período referente aos meses de setembro a dezembro de 2005, tendo sido a que mais dificultou em fornecer documentos sob a justificativa de possível quebra de sigilo.

O tesoureiro da Loja “K” forneceu a cópia das páginas do **Livro Caixa** referente aos meses de janeiro a agosto de 2006, alegando inexistência de registros anteriores ao seu mandato. Entretanto, como o período não se coadunava com o do trabalho, a cópia foi desconsiderada.

A Loja “L” apresentou apenas uma minuta de balancete englobando os meses de junho a dezembro de 2004. O tesoureiro, novato na Loja e no cargo, iria se inteirar das normas contábeis para elaborar o do exercício de 2005 e seguintes.

Da mesma forma se portou a Loja “N”, que forneceu apenas um “balancete anual de 2004.”(sic)

E, finalmente, a Loja “O” elaborou balancetes mensais descontínuos, iniciando-os em janeiro com término em outubro/2004, e sem que tenha encontrado em seu

arquivo o de competência maio/2004. A documentação relativa ao ano de 2005 ainda estava inconclusa.

A realidade contábil das lojas maçônicas pesquisadas é de descumprimento das normas contábeis internas da instituição e da legislação fiscal que rege as entidades sem fins lucrativos. Restam as seguintes indagações sobre as atitudes que poderiam ter levado ao atual estado da arte:

- a) os cargos de Grande Secretário de Finanças do GOE e o de Tesoureiro das lojas são assumidos por qualquer dos membros da instituição que sejam portadores do grau de Mestre, sem que tenham comprovada formação contábil, o que dificulta sobremaneira adequar as normas aos casos concretos;
- b) os mandatos do Grande Secretário de Finanças e dos Tesoueiros coincidem com os dos dirigentes máximos (Grão-Mestre ou Venerável) e, portanto, suas responsabilidades se resumem a tal lapso temporal, embora possa ocorrer renúncia e o cargo permanecer sem ocupante por tempo indeterminado;
- c) as prestações de contas são costumeiramente aprovadas, sem que tenham ao menos sido inseridas em qualquer dos formatos exigidos pela legislação. A confiança recíproca e o segredo são a tônica da sociabilidade maçônica, embora tal desatenção possa ensejar repercussões externas que, ao que parece, não são do conhecimento dos membros da instituição;
- d) os órgãos de acompanhamento e de controle de contas maçônicos não estão cumprindo com as suas funções, caso dos Conselhos Federal (art. 26, VI, da Constituição do GOB) e Estadual (art. 20, X, da Constituição do GOE), além do Tribunal de Contas do GOB (art. 5º, III, do Regimento Interno);
- e) nenhum dos Tesoueiros, tampouco o Grande Secretário de Finanças do GOE, soube informar quais eram e se existiam as normas de padronização

contábil emitidas pela Grande Secretaria-Geral de Finanças, conforme determina o art. 179 da Constituição do GOB;

- f) inexistência de um encontro prévio entre a alta direção da maçonaria estadual, ou até mesmo um curso introdutório/seminário, para aqueles que se propõem a assumir o cargo de Tesoureiro de loja, onde fossem dirimidas as dúvidas e esclarecidas as obrigações contábeis internas e externas à entidade.

Resolvemos ir mais além, verificando se, apesar da não apresentação dos demonstrativos contábeis ao órgão de controle externo maçônico, estariam as Lojas em situação regular perante a Receita Federal. O quadro n. 20 ilustra a situação encontrada no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ):

**Quadro n. 18 – A situação das lojas perante o CNPJ**

SEQ.	LOJA	SITUAÇÃO CNPJ	DATA DA SITUAÇÃO
01	A	Não consta	-x-
02	B	Não consta	-x-
03	C	Ativa	03/11/2005
04	D	Ativa	03/11/2005
05	E	Ativa	01/08/1999
06	F	Ativa	03/11/2005
07	G	Não consta	-x-
08	H	Ativa	03/11/2005
09	I	Inapta	18/09/2004
10	J	Ativa	03/11/2005
11	K	Ativa	08/01/2000
12	L	Não consta	-x-
13	M	Ativa	03/11/2005
14	N	Não consta	-x-
15	O	Ativa	03/11/2005

Fonte: [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br) (Acesso em: 28 nov. 2006).

Os procedimentos relativos ao CNPJ estão regulamentados pela Instrução Normativa RFB n. 568, de 8 de set./2005 (DOU de 12/set./2005, p. 32-39) e compreendem, segundo o art. 2º, “as informações cadastrais de entidades de interesse das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.” Todas as entidades domiciliadas no Brasil estão obrigadas a se inscreverem no CNPJ antes do início das suas atividades. A comprovação de tal condição é feita mediante a emissão de “Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral” por meio da página da Receita Federal na internet e, de

acordo com o art. 31 da IN referenciada, a inscrição será enquadrada, quanto à situação cadastral, em ativa (art. 55), suspensa (art. 33), inapta (art. 34), baixada (art. 53) ou nula (art. 54).

No que interessa, constatou-se que 1/3 das lojas não possui CNPJ e somente 10 delas estão inscritas no Cadastro, sendo 9 na situação de ativa e uma como inapta. As demais 5 lojas informaram não ter a inscrição em virtude de não movimentarem recursos em instituição bancária.

A respeito da situação cadastral declarada inapta, reza o art. 34, da IN n. 568/2005:

Art. 34. Será declarada inapta a inscrição no CNPJ de entidade:

I – omissa contumaz: a que, embora obrigada, tenha deixado de apresentar, por cinco ou mais exercícios consecutivos, DIPJ, Declaração de Inatividade ou Declaração Simplificada das Pessoas Jurídicas – Simples, e, intimada, não tenha regularizado sua situação no prazo de sessenta dias, contado da data da publicação da intimação;

II – omissa e não localizada: a que, embora obrigada, tenha deixado de apresentar as declarações referidas no inciso I, em um ou mais exercícios e, cumulativamente, não tenha sido localizada no endereço informado à RFB;

III – inexistente de fato;

IV – que não efetue a comprovação da origem, da disponibilidade e da efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior, na forma prevista em lei.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à pessoa jurídica domiciliada no exterior.

Sobre os efeitos da inscrição inapta, a citada IN, em seu art. 47, esclarece que:

Art. 47. Sem prejuízo das sanções previstas na legislação, a pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ haja sido declarada inapta ficará sujeita:

I – à inclusão no Cadastro Informativo dos Créditos Não Quitados de Órgãos e Entidades Federais (Cadin);

II – à vedação de obtenção de incentivos fiscais e financeiros; e

III – ao impedimento de:

a) participar de concorrência pública, bem assim celebrar convênios, acordos, ajustes ou contratos que envolvam desembolso, a qualquer título, de recursos públicos, e respectivos aditamentos;

b) transacionar com estabelecimentos bancários, inclusive quanto à movimentação de contas-correntes, à realização de aplicações financeiras e à obtenção de empréstimos, bem assim realizar operações de crédito que envolvam utilização de recursos públicos; e

c) transmitir a propriedade de bens imóveis.

Parágrafo único. O impedimento de transacionar com estabelecimentos bancários a que se refere a alínea "b" do inciso III não se aplica a saques de importâncias anteriormente depositadas ou aplicadas.

## CAPÍTULO 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Embora o capitalismo tenha se firmado como um dos mais eficientes sistemas de produção de riquezas, ele tem sido incapaz de resolver as desigualdades sociais. Por essa razão, um novo fenômeno surgiu ao fim do século passado: a sociedade civil organizou-se em setores de tal forma que passou a atuar onde antes era privilégio, ou ônus exclusivo, do Estado. Assim como nos países mais desenvolvidos, a exemplo da Itália, da França e dos Estados Unidos, no Brasil as demandas sociais não estão sendo plenamente atendidas, daí a expansão do terceiro setor, através das organizações sem fins lucrativos, entidades onde as pessoas buscam formatar um ambiente mais saudável e humanitário, com melhoria do bem-estar coletivo e que propiciem educação e cultura de maneira a transformar os indivíduos e a sociedade.

O terceiro setor surgiu nos países desenvolvidos e se irradiou para os demais, constatando-se, atualmente, um crescimento expressivo e a oferta de emprego para aproximadamente 19 milhões de pessoas no planeta, além de movimentar em torno de US\$ 1,1 trilhão por ano, segundo o relatório da *Johns Hopkins University*, considerado um dos mais significativos trabalhos sobre o tema.

Apesar da importância do debate público, do ponto de vista acadêmico, as pesquisas envolvendo esse tipo de agrupamento social são recentes; no máximo, tem-se material produzido pelas próprias organizações, alguns artigos científicos e dissertações, sendo um dos primeiros trabalhos a tese de doutoramento de Leilah Landim, de 1993. Certamente, diante da ineficiência estatal em propor estratégias, programas e metas de superação das desigualdades sociais, as perspectivas de crescimento para essas organizações tornam-se mais evidentes.

O interesse na realização do presente estudo surgiu como tentativa de compreender o procedimento de mensuração e evidenciação do resultado de tais entidades, especificamente através de uma abordagem empírico-analítica com a condução de estudo de caso e tendo como objeto as lojas maçônicas integrantes da 1ª Região Administrativa de um Grande Oriente Estadual, instituição sem fins lucrativos e de direito privado, cujo objetivo de constituição pode ser descrito como sendo o de contribuir para o desenvolvimento moral,

intelectual e social da humanidade e da prática desinteressada da beneficência, tendo como principal fonte de recursos as cotizações de seus membros.

O referencial teórico de análise adotado foi construído com base em pesquisa bibliográfica sobre as principais características das organizações do terceiro setor e, especificamente, das associações sob a ótica do Novo Código Civil, assim como o estágio atual da Contabilidade em relação à formação de resultado e formas de evidenciação. O que se constatou, entretanto, foi que a ciência contábil ainda não avançou de maneira satisfatória no sentido de dotar as entidades do terceiro setor de um modelo de mensuração do resultado onde fiquem reconhecidos os benefícios diretos e indiretos gerados (receitas) e sua relação com os dispêndios (custos), a exemplo do Balanço Social, de maneira a se aferir a efetiva contribuição proporcionada ao desenvolvimento econômico e social das comunidades onde estão inseridas.

Para suprir a limitação apontada, poderiam ser comparados os recursos captados com aqueles efetivamente aplicados nas ações sociais, deixando para a sociedade a avaliação quanto à importância do conjunto dos esforços despendidos para promover o desenvolvimento local e a adequação da aplicação de tais recursos. Contudo, os dados obtidos demonstraram uma administração amadora e desconectada com os tempos modernos, numa total inobservância da legislação interna e externa. Além disso, as percepções em relação à formação e evidenciação do resultado das entidades encontram-se divididas, ou seja, alguns tesoureiros o enxergam como mera satisfação ritualística, prevalecendo o segredo intrínseco à instituição, enquanto outros se preocupam em buscar conhecimentos a fim de demonstrar de maneira correta o resultado da atividade-fim da instituição.

Todavia, não é demais lembrar que a legislação fiscal vigente ainda prevê a utilização da Demonstração do Resultado do Exercício, originalmente destinada a atender instituições que buscam o lucro como atividade-fim e que não se mostra adequada para refletir a realidade operacional das entidades sem fins lucrativos, o que dificulta sobremaneira o processo de prestação de contas e, em conseqüência, a tomada de decisão. Desde já, sugeriu-se, em substituição àquele modelo, a utilização da Demonstração do Valor Adicionado, integrante do Balanço Social, como a mais consentânea com o propósito de evidenciar a geração de riqueza produzida pela entidade e sua distribuição à sociedade. Além

disso, haveria reflexo imediato no gerenciamento da organização maçônica, através de uma maior transparência das ações desenvolvidas e do reconhecimento pela sociedade em face dos recursos a ela direcionados.

Sabe-se que a ciência contábil tem por função o registro e o controle do patrimônio, mas o que se constatou na pesquisa foi a total ausência desses requisitos, inexistindo planejamento orçamentário, patrimônio registrado, classificado e com o controle da sua evolução no tempo, sendo precárias as prestações de contas dada a conseqüente falta de dados que inviabilizam uma eficiente gestão operacional.

Como sugestão de pesquisas futuras, recomenda-se o estudo do tema em outras regiões administrativas da instituição, no intuito de testar e aprimorar o modelo de apuração e divulgação do resultado proposto, o que poderia contribuir para o desenvolvimento de modelos de mensuração do resultado, além da adoção de um sistema contábil uniforme para o GOE e suas lojas filiadas, composto de um Manual de Contabilidade que teria como parte integrante um Plano de Contas padrão, de maneira a gerar informações qualitativas e quantitativas por região administrativa, o que possibilitaria a consolidação das ações sociais em nível estadual, a cargo de um profissional em Contabilidade.

Essa ação de padronização seria desenvolvida pela administração do GOE, inclusive quanto ao controle e a apresentação dos demonstrativos contábeis de todas as lojas filiadas à Receita Federal, a fim de evitar a cassação do CNPJ e facilitar tanto as ações do Grande Secretário de Finanças e dos Tesoureiros das lojas como as dos Delegados do Grão-Mestre. Estando todas as lojas em situação regular, qualquer uma delas poderia pleitear a transformação em OSCIP e celebrar Termos de Parceria com órgãos estatais de modo a viabilizar repasse de recursos financeiros e ampliar as ações filantrópicas destinadas aos menos favorecidos, desonerando seus membros, atualmente os únicos financiadores de tais propósitos.

## REFERÊNCIAS

AITH, Márcio; GUANDALINI, Giuliano. Os santos do capitalismo. **Veja**, São Paulo: Abril, ed. 1.963, ano 39, n. 26, p. 60-69, 05 jul. 2006.

ALVES, Derly Halfeld *et al.* A maçonaria brasileira no contexto da maçonaria universal. In: **Instituto Brasileiro de Pesquisas e Estudos Maçônicos Fernando Salles Paschoal**. Encontro Nacional. 1. ed. Londrina: A Trolha, 2001.

ALVES, Jones Figueiredo; DELGADO, Mário Luiz. **Novo código civil confrontado com o código civil de 1916**. 2. ed., rev. e ampl. São Paulo: Método, 2002.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. *Statement of Financial Accounting Standards n° 116*, Financial Accounting Standards Board. June 1993, paragraph 209.

ANDRADE, Alvaro Pereira; BARROS, Maria das Dores *et al.* **Administração financeira para organizações da sociedade civil**. Periópolis: Brasília, 2003.

ANDRADE, Guy Almeida. Contabilidade de entidades sem fins lucrativos. In: **Curso sobre Temas Contábeis**. Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. São Paulo: Atlas, 1991. v. 4.

APPOLINÁRIO, Fabio. **Dicionário de metodologia científica**: um guia para a produção do conhecimento científico. São Paulo: Atlas, 2004.

ARAÚJO, Valter Shuenquener de. Terceiro setor: a experiência brasileira. **Revista da Seção Judiciária do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro: JFRJ, 2005. n. 14. p. 211-240.

ARAÚJO, Osório Cavalcante. **A utilização de informações contábeis para o processo de gestão de organizações do terceiro setor situadas no Estado do Ceará**. 2002. 156 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo: 2002.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade para organizações do terceiro setor**. São Paulo: Atlas, 2005.

ASLAN, Nicola. **Sobre simbolismo**. 4. ed., Rio de Janeiro: Aurora, (s.d.).

ASPECTOS jurídicos do terceiro setor. São Paulo: IOB Thomson, 2005. 248 p.

ASSAF NETO, Alexandre *et al.* Metodologia SROI: uma proposta para cálculo do valor sócio-econômico das organizações do terceiro setor. In: **XXIX Encontro Nacional da**

Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Administração, 2005, Brasília. **Anais...** Brasília: ANPAD, 2005, 1 CD-ROM.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 6023**: Referências: elaboração. Rio de Janeiro, 2002.

\_\_\_\_\_. **NBR 10520**: citações em documento. Rio de Janeiro, 2002.

\_\_\_\_\_. **NBR 14724**: trabalhos acadêmicos: apresentação. Rio de Janeiro: 2002.

ASSUNÇÃO, Paulo de. **Negócios jesuíticos**: o cotidiano da administração dos bens divinos. São Paulo: EDUSP, 2004.

AZEVEDO, Célia Maria Marinho de. Maçonaria: história e historiografia. *In*: **Revista USP**. São Paulo: USP-CCS, n. 32, dez./fev.1997, p. 179-189.

BARATA, Alexandre Mansur. **Maçonaria, sociabilidade ilustrada e independência (Brasil, 1790-1822)**. 2002. 315 f. Tese (Doutorado em História) – Instituto de Filosofia e Ciências Humanas, Universidade Estadual de Campinas, São Paulo: 2002.

BARBIERI, Geraldo; BETTIOL JÚNIOR, Alcides; MARTINS, Gilberto de Andrade. Formação e evidencição do resultado de entidades do terceiros setor: um estudo de caso. *In*: XXIX Encontro Nacional da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Administração, 2005, Brasília. **Anais...** Brasília: ANPAD, 2005, 1 CD-ROM.

BARRETO, Lucas Hayne Dantas. Terceiro setor: uma análise comparativa das organizações sociais e organizações da sociedade civil de interesse público. **Boletim Jurídico**, Uberaba/MG, ano 3, n. 138. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=754>> Acesso em: 10 ago. 2006.

BARROS, Vaine de Magalhães. O novo velho enfoque da informação contábil. **Revista Contabilidade e Finanças – USP**, São Paulo, n. 38, p. 102-112, maio/ago. 2005.

BATEMAN, Thomas S; SNELL, Scott. A. **Administração**: construindo vantagem competitiva. São Paulo: Atlas, 1998.

BATISTELLA, Flavio Donizete; ZAMBARDA, Cleber; COELHO, Erica Andréa. **A demonstração do resultado econômico como instrumento de avaliação de desempenho em entidades do terceiro setor**: um estudo de caso. Trabalho apresentado no 3º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. Outubro 2003. Disponível em: <<http://www.eac.fea.usp.br/congressousp/congresso3/trabalhos/437.pdf>> Acesso em: 27 mar. 2006.

BETTIOL JÚNIOR, Alcides. **Formação e destinação do resultado em entidades do terceiro setor**: um estudo de caso. 2005. 116 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo: 2005.

BEUREN, Ilse Maria et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

\_\_\_\_\_. **Gerenciamento da informação**: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BIDERMAN, Rachel. Democracia também da porta para dentro. *In: Adiante*. Centro de Estudos em Sustentabilidade da Escola de Administração de Empresas de São Paulo da FGV. São Paulo. Ano I. n. 7. p. 28-29. jul. 2006.

BOSE, Mônica. **Gestão de pessoas no terceiro setor**. 2004. 207 p. Dissertação (Mestrado em Administração) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo: 2004.

BOTELHO, Ducineli Régis. **CrITÉrios de Mensuração, Reconhecimento e Evidenciação do Passivo Atuarial de Planos de Benefícios de Aposentadoria e Pensão: um estudo nas demonstrações contábeis das entidades patrocinadoras brasileiras**. 2003. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis UnB/UFPB/UFPE/UFRN, Brasília: 2003.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 5 de outubro de 1988**. São Paulo: Atlas, 1990.

\_\_\_\_\_. Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações. **Novo código civil**. Brasília: 2002. (Série fontes de referência. Legislação; n. 43).

\_\_\_\_\_. Comissão de Valores Mobiliários. **Deliberação CVM n. 29, de 5 de fevereiro de 1986**. Aprova e referenda o pronunciamento anexo do Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON, sobre Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/exiatio.asp?File=/deli/deli029.htm>>. Acesso em: 09 out. 2006.

\_\_\_\_\_. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução n. 737/92**, de 27 de novembro de 1992. Aprova a NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/res737.htm>>. Acesso em: 10 jan. 2007.

\_\_\_\_\_. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução n. 750/93**, de 29 de dezembro de 1993. Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em: <[http://cfcpw.cfc.org.br/resolucoes\\_cfc/RES\\_750.DOC](http://cfcpw.cfc.org.br/resolucoes_cfc/RES_750.DOC)>. Acesso em: 22 mar. 2006.

\_\_\_\_\_. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução n. 847/99**, de 16 de junho de 1999. Altera a redação da NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/resolucoes\\_cfc/RES\\_847.DOC](http://www.cfc.org.br/resolucoes_cfc/RES_847.DOC)>. Acesso em: 02. set. 2006.

\_\_\_\_\_. Conselho Federal de Contabilidade. **Manual de procedimentos contábeis e prestação de contas das entidades de interesse social**. Brasília: CFC, 2004. 180 p. 2. ed. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/uparq/Livro\\_ManualFundacoes2ed.pdf](http://www.cfc.org.br/uparq/Livro_ManualFundacoes2ed.pdf)>. Acesso em: 10 abr. 2006.

\_\_\_\_\_. Conselho Federal de Contabilidade. **Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 3**. Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t3.htm>>. Acesso em: 09 jan. 2007.

\_\_\_\_\_. Conselho Federal de Contabilidade. **Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.18**. Entidades sindicais e associações de classe. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/Legislacao/Default.asp/>>. Acesso em: 02. set. 2006.

\_\_\_\_\_. Conselho Federal de Contabilidade. **Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.19**. Aspectos contábeis específicos em entidades diversas. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/Legislacao/Default.asp/>>. Acesso em: 02. set. 2006.

\_\_\_\_\_. Conselho Federal de Contabilidade. **Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 19.4**. Incentivos Fiscais, Subvenções, Contribuições, Auxílios e Doações Governamentais. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/Legislacao/Default.asp/>>. Acesso em: 30. jan. 2007.

\_\_\_\_\_. **Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm)>. Acesso em: 05 nov. 2006.

\_\_\_\_\_. **Decreto n. 3.100, de 30 de junho de 1999**. Regulamenta a Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, que dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D3100.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3100.htm)>. Acesso em: 09 jan. 2007.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa n. 568, de 8 de setembro de 2005**. Dispõe sobre o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2005/in5682005.htm>>. Acesso em: 29 jan. 2007.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e

Municípios. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/LEIS/L5172.htm>>. Acesso em: 04 nov. 2006.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm)>. Acesso em: 13 maio 2007.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 9.491, de 9 de setembro de 1997.** Altera procedimentos relativos ao Programa Nacional de Desestatização, revoga a Lei nº 8.031, de 12 de abril de 1990, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9491.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9491.htm)>. Acesso em: 09 ago. 2006.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997.** Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9532.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9532.htm)>. Acesso em: 05 nov. 2006.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998.** Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9718.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718.htm)>. Acesso em: 05 nov. 2006.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/2002/L10406.htm>>. Acesso em: 04 nov. 2006.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002.** Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2002/L10637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10637.htm)>. Acesso em: 05 nov. 2006.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 10.825, de 22 de dezembro de 2003.** Dá nova redação aos arts. 44 e 2.031 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que institui o Código Civil. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/2003/L10.825.htm>>. Acesso em: 06 nov. 2006.

\_\_\_\_\_. MARE – Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado. Organizações Sociais. **Cadernos MARE da Reforma do Estado** – Caderno 2. Brasília, 1998. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br>>. Acesso em: 27 fev. 2006.

\_\_\_\_\_. MARE – Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado. **Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado.** Brasília, 1995. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br>>. Acesso em: 27 fev. 2006.

BROOKS, Arthur C. *Challenges and opportunities facing nonprofit organizations*. **Public Administration Review**, jul./ago. 2003. vol. 63, Iss. 4, p. 503-506. Washington: Blackwell Publishing, 2003.

CAMPIGLIA, Américo Oswaldo. **Introdução à hermenêutica das demonstrações contábeis**. São Paulo: Atlas, 1997.

CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS. *Non-profit organizations. Exposure draft of proposed*. Canadá: January 1992, paragraph 102.

CARDOSO, Joabson de Brito; CUNHA, Marcos Antonio da. **Contabilidade por fundos**: um instrumento para aplicação em entidades sem fins lucrativos de autogestão patrocinada a saúde. Disponível em: < <http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos22005/98.pdf>>. Acesso em: 23 fev. 2007.

CARDOSO, Klauber Guedes; LIMA, Marcio Jonison Souza de. Classificação contábil dos convênios no balanço patrimonial das entidades do terceiro setor. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília. Ano XXXII, n. 139. p. 33-43. jan./fev. 2003.

CASTELLANI, José. **História do Grande Oriente do Brasil**: a maçonaria na história do Brasil. Brasília: Grande Oriente do Brasil, 1993.

\_\_\_\_\_. **Os maçons na independência do Brasil**. Londrina: A Trolha, 1993.

COELHO, Simone de Castro Tavares. **Terceiro setor**: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos. 3. ed. São Paulo: Senac, 2005.

CONSELHO DA COMUNIDADE SOLIDÁRIA: Atuação do Conselho da Comunidade Solidária na Reforma do Marco Legal do Terceiro Setor 1997-2002. Brasília, 2002. Disponível em: <[http://www.comunitas.org.br/docs/6r\\_Reforma\\_Marco\\_Legal.pdf](http://www.comunitas.org.br/docs/6r_Reforma_Marco_Legal.pdf)>. Acesso em: 09 ago. 2006.

CONSTITUIÇÃO do Grande Oriente do Brasil. Brasília: Grande Oriente do Brasil, 2001.

CONSTITUIÇÃO do Grande Oriente Estadual da Paraíba. João Pessoa: Grande Oriente Estadual da Paraíba, 1990.

COSENZA, José Paulo. A eficácia informativa da Demonstração do Valor Adicionado. **Revista Contabilidade e Finanças – USP**, São Paulo, p. 7-29, out. 2003.

COSTA, Aloysio Teixeira. **Administração de entidades sem fins lucrativos**. São Paulo: Nobel, 1992.

CRUZ, Célia Meireles; ESTRAVIZ, Marcelo. **Captação de diferentes recursos para organizações sem fins lucrativos**. São Paulo: Global, 2000.

DELANEY, Patrick R. et al. **GAAP 2002: interpretation and application of generally accepted accounting principles 2005**. New York: John Wiley & Sons, 2004.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. **Normas Internacionais de Contabilidade IFRS**. São Paulo: Atlas, 2006.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Parcerias na administração pública: concessão, permissão, franquia, terceirização e outras formas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

DIAS FILHO, José Maria. A linguagem utilizada na evidenciação contábil: uma análise de sua compreensibilidade à luz da teoria da comunicação. **Caderno de Estudos FIPECAFI**, São Paulo, v. 13, n. 24, p. 38-49, jul./dez. 2000.

DOURADO FILHO, Eurípedes de Sousa. **A influência da imprensa piauiense no conflito entre igreja católica e maçonaria no período de transição império/república**. 1990.106 f. Dissertação (Mestrado em História) – Instituto Metodista de Ensino Superior, São Bernardo do Campo, São Paulo: 1990.

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

ECO, Humberto. **Como se faz uma tese**. 20. ed. São Paulo: Perspectiva, 2005.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FASB – Financial Accounting Standards Board. **Statement of financial accounting concepts N° 1**, 1978. Disponível em: <<http://www.fasb.org/pdf/con1.pdf>>. Acesso em: 8 dez. 2006.

\_\_\_\_\_. **Statement of financial accounting concepts N° 2**, 1980. Disponível em: <<http://www.fasb.org/pdf/con2.pdf>>. Acesso em: 8 dez. 2006.

FERNANDES, Rubem César. **Privado porém público: o terceiro setor na América Latina**. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 2002.

FIGUEIREDO, Joaquim Gervásio de. **Dicionário de maçonaria**. 4.ed. São Paulo: Pensamento, 1990.

FREDERICKSEN, Patricia J. Managing in the nonprofit sector. **Public Administration Review**. jan./feb. 2003. vol. 63, Iss. 1, p. 112-115. Washington: Blackwell Publishing, 2003.

FREEMAN, Robert J.; SHOULDERS, Craig D. **Governmental and nonprofit accounting: theory and practice**. 7. ed. New Jersey: Prentice Hall, 2004.

GADEA, Jose Antonio Láñez. **Manual de contabilidad internacional**. Madrid, Espanha: Ediciones Piramide, 2001.

GIFE – Grupo de Institutos, Fundações e Empresas. **Terceiro Setor nos EUA é comparável à 6ª economia mundial**. Disponível em: < <http://www.terceirosetor-sc.com.br/noticia2.php?idnoticia=58>>. Acesso em: 11 ago. 2006.

\_\_\_\_\_. **Terceiro Setor: dimensão**. Disponível em: < [http://www.gife.org.br/numerosdados\\_open.php?campo3=1&campos=campo2-campo1-campo4-campo3-&x=14&y=8&tamandotela=3&tipo=ie](http://www.gife.org.br/numerosdados_open.php?campo3=1&campos=campo2-campo1-campo4-campo3-&x=14&y=8&tamandotela=3&tipo=ie)>. Acesso em: 12 out. 2006.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**, 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GONÇALVES, César Schmidt. **Uma contribuição à estruturação dos procedimentos e demonstrações contábeis das cooperativas – aplicação em uma cooperativa de trabalho**. 2003. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo: 2003.

GONÇALVES, Ricardo Mário. Panorama da história da maçonaria. **Revista Maçônica A Verdade**, São Paulo, n. 442, p. 20-27, jul. 2004.

GRANOF, Michael H. **Government and not-for-profit accounting: concepts and practices**. 3.<sup>rd</sup> ed. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., 2005.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michel F. **Teoria da contabilidade**. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HUDSON, Mike. **Administrando organizações do terceiro setor – o desafio de administrar sem receita**. São Paulo: Makron Books, 2004.

INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES – IBRACON. **Princípios contábeis**. São Paulo; Atlas, 1992.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA; IPEA – INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA – IBGE. **As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil - 2002**. Estudos e Pesquisa – Informação econômica n. 4. Rio de Janeiro, 2004. Disponível em: <[www.ibge.gov.br](http://www.ibge.gov.br)>. Acesso em: 10 out. 2006.

INSTITUTO RONCARATI. **As entidades sem fins lucrativos (terceiro setor) e as normas brasileiras de contabilidade aplicadas**. Disponível em:

<[http://www.roncarati.org.br/conteudo/relatorio\\_contabilidade\\_nota\\_1.htm](http://www.roncarati.org.br/conteudo/relatorio_contabilidade_nota_1.htm)>. Acesso em: 21 mar. 2006.

\_\_\_\_\_. **A regulamentação contábil para o terceiro setor.** Disponível em: <[http://www.roncarati.org.br/conteudo/relatorio\\_contabilidade\\_nota\\_2.htm](http://www.roncarati.org.br/conteudo/relatorio_contabilidade_nota_2.htm)>. Acesso em: 21 mar. 2006.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

\_\_\_\_\_; MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

\_\_\_\_\_; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações.** São Paulo: Atlas, 2003.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário jurídico tributário.** 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1996.

JEREMIAS, Cristiane; BEUREN, Ilse Maria. **Contabilização dos recursos econômico-financeiros em entidades sem fins lucrativos não governamentais.** Disponível em: <[http://www.sinescontabil.com.br/trabs\\_profissionais/A\\_Contabilidade\\_e\\_o\\_Processo\\_de\\_Co\\_municacao/CONTABILIZACAO\\_DOS\\_RECURSOS\\_ECONOMICO.htm](http://www.sinescontabil.com.br/trabs_profissionais/A_Contabilidade_e_o_Processo_de_Co_municacao/CONTABILIZACAO_DOS_RECURSOS_ECONOMICO.htm)>. Acesso em: 30 jun. 2005.

KOHLER, Eric L. **Diccionario para contadores.** México: Editorial Limusa, 2005.

LANDIM, Leilah; BERES, Neide. **Ocupações, despesas e recursos: as organizações sem fins lucrativos no Brasil.** Rio de Janeiro: Nau Editora, 1999.

LIBONATI, Jeronymo José; CATÃO, Gustavo Campos; SOARES, Euvaldo Antonio Ruiz. **A contabilidade como um sistema de informação de apoio ao processo decisório nas entidades do terceiro setor.** Disponível em: <<http://www.classecontabil.com.br/trabalhos/terceiroSetor.doc>>. Acesso em: 22 mar. 2006.

LOPES, Alexsandro Broedel. **A informação contábil e o mercado de capitais.** São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

LUCA, Márcia Martins Mendes de. **Demonstração do valor adicionado: do cálculo da riqueza criada pela empresa ao valor do PIB.** São Paulo: Atlas, 1998.

MÂNICA, Fernando Borges. **Terceiro setor e imunidade tributária: teoria e prática.** Belo Horizonte: Fórum, 2005.

MANUAL DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS E PRESTAÇÃO DE CONTAS DAS ENTIDADES DE INTERESSE SOCIAL. **Conselho Federal de Contabilidade**. 2ª ed. Brasília: CFC, 2003.

MAPA DO TERCEIRO SETOR. **Estatísticas do Mapa**. Disponível em: <<http://www.mapa.org.br/estatisticas.aspx>>. Acesso em: 04 set. 2006.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do trabalho científico**. São Paulo: Atlas, 2001.

MARCOVITCH, Jacques. Da exclusão à coesão social: profissionalização do terceiro setor. *In: 3º. Setor: desenvolvimento social sustentado*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997.

MARE. Organizações sociais. 5. ed. **Cadernos MARE da Reforma do Estado**, Brasília: 1998, n. 2.

MINAYO, Maria Cecília de Souza (Org.). **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. 4. ed. Petrópolis: Vozes, 1994.

MORAES, Rubens. **Legislação para Igrejas e outras entidades sem fins lucrativos**. 6.ed. Rio de Janeiro: CPAD, 1999.

\_\_\_\_\_. **Legislação para entidades sem fins lucrativos**. 2. ed. Rio de Janeiro: CPAD, 2003.

MOST, Kenneth S. **Accounting theory**. 2. ed. EUA. Ohio: Grid Pub.: 1982.

MUSSOLINE, Luiz Fernando. A Função Social da Contabilidade. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, ano 23, n. 89, p. 72-80, nov./dez. 1994.

NAUDON, Paul. **A maçonaria**. São Paulo: Difusão Européia do Livro, 1968.

NERY JÚNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Código Civil Comentado**. 4. ed. rev. e ampl. Editora Revista dos Tribunais: São Paulo, 2006.

NEVES, Berenice Abreu de Castro. **Os intrépidos romeiros do progresso: maçons cearenses no Império**. 2001. 105 f. Dissertação (Mestrado em Sociologia) – Programa de Pós-Graduação em Sociologia, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza: 2001.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contribuição à avaliação do nível de qualidade da evidência contábil das empresas pertencentes ao Sistema Financeiro Habitacional – SFH**. 1989. 310 p. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo: 1989.

NIYAMA, Jorge Katsumi; GUILHERME, Hiponio Fortes; BARBOSA, Eduardo Jorge Pyrrho; SILVA, José Rodrigues Fagundes da. **Uma contribuição à contabilidade das entidades sem fins lucrativos não-governamentais.** Disponível em: <<http://www.eac.fea.usp.br/congressosp/seminario2/trabalhos/A105.pdf>>. Acesso em: 01 nov. 2006.

OLAK, Paulo A. **Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais.** 1996. 273 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo: 1996.

\_\_\_\_\_. **Bases para a eficácia na aplicação do contrato de gestão nas organizações sociais brasileiras.** 2000. 234 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo: 2000.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (terceiro setor).** São Paulo: Atlas, 2006.

OLIVEIRA, Aderaldo Pereira de. **Maçonaria paraibana.** João Pessoa: Epgraf, 2001. 32 p.

OLIVEIRA, Aristeu; ROMÃO, Valdo. **Manual do terceiro setor e instituições religiosas.** São Paulo: Atlas, 2006.

OLIVEIRA, Luis Martins de *et al.* **Manual de contabilidade tributária.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários.** 4. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2003.

PAGANATTO, Rogério Gerlah. **Nossa Entidade está recolhendo ou não adequadamente os tributos?** Disponível em: <[http://www.dearo.com.br/website/conteudo.asp?id\\_website\\_categoria\\_conteudo=2588&cod=1395](http://www.dearo.com.br/website/conteudo.asp?id_website_categoria_conteudo=2588&cod=1395)>. Acesso em: 04 nov. 2006.

PENHA, José Carlos. **Estudo de caso sobre a percepção do corpo diretivo de uma multinacional oriental quanto à implementação dos requisitos da lei sarbanes-oxley.** 2005. 192 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) – Centro Universitário Álvares Penteado - UniFecap, São Paulo: 2005.

PEREIRA, José Matias. Repensando a administração pública: o futuro do Estado de bem-estar. **Revista de Informação Legislativa,** Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, a. 36, n. 142, p. 239-250, abr./jun. 1999.

PEYON, Luiz Francisco. **Gestão contábil para o terceiro setor.** Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2004.

PIMENTA, Solange Maria; BRASIL, Elvécio Ribeiro. Gestores e competências organizacionais no terceiro setor em Itabira-MG. In: XXIX Encontro Nacional da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Administração, 2005, Brasília. **Anais...** Brasília: ANPAD, 2005, 1 CD-ROM.

PINSKY, Jaime; PINSKY, Carla Bassanezi. **História da cidadania**. São Paulo: Contexto, 2003.

QUINTEIRO, Luis Gustavo do Lago. **A influência das informações contábeis na mobilidade de capitais internacionais**: estudo empírico comparativo em amostra de 22 países. 2005. 209 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis UnB/UFPB/UFPE/UFRN, Brasília: 2005.

RAMALHO, José Rodorval. **Novae sed antiquae**: tradição e modernidade na maçonaria brasileira. 2004. 245 f. Tese (Doutorado em Ciências Sociais) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo: 2004.

RAMPAZZO, Lino. **Metodologia científica para os alunos dos cursos de graduação e pós-graduação**. São Paulo: Loyola, 2002.

REGIMENTO INTERNO DO TRIBUNAL DE CONTAS do Grande Oriente do Brasil. Brasília: Grande Oriente do Brasil, 2003.

REGULAMENTO GERAL DA FEDERAÇÃO do Grande Oriente do Brasil. Brasília: Grande Oriente do Brasil, 2003.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RIZZINI, Carlos. Dos clubes secretos às lojas maçônicas. **Revista do Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro**, Rio de Janeiro, v. 190, p. 29-44, jan./mar., 1946.

ROBINSON, John J. **Nascidos do sangue**: os segredos perdidos da maçonaria. São Paulo: Madras, 2005.

RODRIGUES, Fernanda Fernandes. **Análise das variáveis que influenciam as informações divulgadas nos relatórios da administração das companhias abertas brasileiras**: um estudo empírico nos anos de 2001 a 2003. 2005. 102 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis UnB/UFPB/UFPE/UFRN, Brasília: 2005.

RUSSEL-WOOD, A. J. R. **Fidalgos e filantropos** - A Santa Casa da Misericórdia da Bahia, 1550-1755. trad. de Sergio Duarte, revista pelo Autor. Coleção Temas Brasileiros. v. 20. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1981.

SÁ, Antonio Lopes de; SÁ, Ana Maria Lopes de. **Dicionário de Contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SAFATLE, Amália. Eis o momento da virada. *In: Adiante*. Centro de Estudos em Sustentabilidade da Escola de Administração de Empresas de São Paulo da FGV. São Paulo. ano 1, n. 7, p. 18-23, jul. 2006.

SALAMON, Lester. A emergência do terceiro setor: uma revolução associativa global. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, FGV, v. 33, n. 1, p. 5-11, jan./mar. 1998.

SALAMON, Lester; ANHEIER, Helmut K. *Defining the nonprofit sector – a cross-national analysis*. Manchester: Manchester University Press, 1997.

SANTOS, Ariovaldo dos. **Demonstração do valor adicionado**: como elaborar e analisar a DVA. São Paulo: Atlas, 2003.

SANTOS, Carlos Morais dos. A maçonaria, ética e solidariedade. **Revista da Maçonaria**. Lisboa/Portugal, n. 2, p. 60-65, jul./set. 2004.

SILVA, Ana Carolina Miranda da. **Práticas de contabilidade gerencial em organizações do terceiro setor**: um estudo na região metropolitana do Recife-PE. 2005. 123 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis UnB/UFPB/UFPE/UFRN, Recife: 2005.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 15. ed. 2. tiragem. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

SILVA, Lázaro Rosa da; BRITO, Valmir Bezerra de. **O novo código civil para contadores**. 2.ed. São Paulo: IOB: Thomson, 2004.

SLOMSKI, Valmor; SOUZA, Manuela Santin de; ALVES, Cássia Vanessa Olak. A mensuração do resultado econômico em entidades do terceiro setor: o caso do grupo primavera. *In: XXIX Encontro Nacional da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Administração*, 2005, Brasília. **Anais...** Brasília: ANPAD, 2005, 1 CD-ROM.

SOARES, Euvaldo Antonio Ruiz. **Entidades beneficentes de assistência social educacionais**: uma investigação sobre a medição de desempenho organizacional. 2006. 123 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis UnB/UFPB/UFPE/UFRN, Recife: 2006.

SOUSA, Edmilson Patrocínio de. Demonstração do valor adicionado: evidenciando a distribuição da riqueza gerada pela empresa. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, Conselho Federal de Contabilidade, ano XXXII, n. 142. p. 21-27, jul./ago., 2003.

SOUZA, Françoise Jean de Oliveira. **Vozes maçônicas na província mineira (1869-1889)**. 2004. 140 f. Dissertação (Mestrado em História) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte: 2004.

SOUZA, Leandro Marins de. **Tributação no terceiro setor no Brasil**. São Paulo: Dialética, 2004.

SOUZA, Patrícia Inês Garcia de. **Buscadores do sagrado: as transformações da maçonaria em Belém do Pará**. 2006. 326 f. Tese (Doutorado em Ciências Sociais) – Instituto de Filosofia e Ciências Humanas, Universidade Estadual de Campinas, São Paulo: 2006.

SZAZI, Eduardo. **Terceiro setor: regulação no Brasil**. 3. ed. São Paulo: Peirópolis, 2003.

TACHIZAWA, Takeshy. **Organizações Não Governamentais e Terceiro Setor: criação de ONGs e estratégias de atuação**. São Paulo: Atlas, 2002.

TEIXEIRA, Rubens de França. Discutindo o terceiro setor sob o enfoque de concepções tradicionais e inovadoras de administração. **Revista de Gestão USP**, São Paulo, v. 11, n. 1, p. 1-15, jan./mar. 2004.

TENORIO, Fernando G. (Org.). **Gestão de ONGs: principais funções gerenciais**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1997.

TINOCO, João Eduardo P. Balanço social: balanço da transparência corporativa e da concertação social. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, ano XXXI, n. 135. p. 57-73, mai./jun., 2002.

VÉSCIO, Luiz Eugênio. **O crime do Padre Sório: maçonaria e igreja católica no Rio Grande do Sul 1893-1928**. Santa Maria: UFSM; 2001.

VIDAL, César. **Os maçons: a sociedade secreta mais influente da história**. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 2006.

VIEIRA, David Gueiros. A maçonaria no Brasil. **Revista Acácia**, Porto Alegre, n. 78, p. 3-9, ano XII, equinócio de outono, 2004.

\_\_\_\_\_. **O protestantismo, a maçonaria e a questão religiosa no Brasil**. 2. ed. Brasília: Editora da UnB, 1980.

VIEIRA, Liszt. **Os argonautas da cidadania**. Rio de Janeiro: Record, 2001.

VIEIRA, Maria Elisabete. **O envolvimento da maçonaria fluminenses no processo de emancipação do Reino do Brasil (1820-1822)**. 2001. 102 f. Dissertação (Mestrado em História) – Programa de Pós-Graduação em História, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre: 2001.

VIOLIN, Tarso Cabral. Peculiaridades dos convênios administrativos firmados com as entidades do terceiro setor. **Fórum de Contratação e Gestão Pública – FCGP**, Belo Horizonte, ano 4, n. 48, p. 6466-6475, dez. 2005.

VOLTOLINI, Ricardo (Org.). **TERCEIRO SETOR: planejamento e gestão**. São Paulo: Senac, 2004.

WEBER, Max. **Ensaio de sociologia**. 5. ed. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, 1982.

WEIDLICH, Maria Paula Farina. **Imunidade tributária das instituições sem fins lucrativos**: disciplina legal e constitucional. São Paulo: MP Editora, 2005.

WUTHNOW, Robert. *Between States and Markets: the voluntary sector in comparative perspective*. Nova Jersey: Princeton University Press, 1991.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

**ANEXOS**

**RESOLUÇÃO CFC n. 926/01 (DOU 03/jan./2002)****Altera a Resolução CFC n. 877, de 18 de abril de 2000, que aprova a NBC T 10 – DOS ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS EM ENTIDADES DIVERSAS, ITEM NBC T 10.19 – ENTIDADES SEM FINALIDADE DE LUCROS.**

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO o trabalho desenvolvido pelo Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pela Portaria CFC nº 10/01, bem como o intenso auxílio desempenhado pelos profissionais que o compõem, representando, além desta Entidade, o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social, o Ministério da Educação, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional, a Secretaria Federal de Controle e a Superintendência de Seguros Privados;

CONSIDERANDO que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, atendendo ao que está disposto na Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, elaborou o item NBC T 10.19 – Entidades sem Finalidade de Lucros, da NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas;

CONSIDERANDO a decisão da Câmara Técnica no Relatório n.º 65/01, de 12 de dezembro de 2001, aprovada pelo Plenário deste Conselho Federal de Contabilidade, RESOLVE:

Art. 1.º Excluir o item 10.19.2.8, com o seguinte texto: “As entidades beneficiadas, caso não tiverem usufruído a isenção de tributos e contribuições, devem registrar suas receitas e despesas, com e sem gratuidade, de forma segregada, e aos benefícios fiscais gozados como se não gozassem de isenção.”

Art. 2º Incluir, no item 10.19.3.3 a letra “k”, com a seguinte redação: “k) as entidades beneficiadas com isenção de tributos e contribuições devem evidenciar, em Notas Explicativas, suas receitas com e sem gratuidade de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados.” ( Art. 2º com a redação dada pela Resolução CFC nº 966, de 16 de maio de 2003.)

Art. 3.º Esta Resolução entra em vigor a partir da data de sua publicação.

Brasília, 19 de dezembro de 2001.

**Contador JOSÉ SERAFIM ABRANTES**  
Presidente

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

### NBC T – 10 – ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS EM ENTIDADES DIVERSAS

#### NBC T – 10.19 – ENTIDADES SEM FINALIDADE DE LUCROS

##### 10.19.1 – DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

- 10.19.1.1 – Esta norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registros dos componentes e variações patrimoniais e de estruturação das demonstrações contábeis, e as informações mínimas a serem divulgadas em nota explicativa das entidades sem finalidade de lucros.
- 10.19.1.2 – Destina-se, também, a orientar o atendimento às exigências legais sobre procedimentos contábeis a serem cumpridos pelas pessoas jurídicas de direito privado sem finalidade de lucros, especialmente entidades beneficentes de assistência social (Lei Orgânica da Seguridade Social), para a emissão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, da competência do Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS).
- 10.19.1.3 – As entidades sem finalidade de lucros são aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido, e o lucro ou prejuízo é denominado, respectivamente, de superávit ou déficit.
- 10.19.1.4 – As entidades sem finalidade de lucros exercem atividades assistenciais, de saúde, educacionais, técnico-científicas, esportivas, religiosas, políticas, culturais, beneficentes, sociais, de conselhos de classe e outras, administrando pessoas, coisas, fatos e interesses coexistentes e coordenados em torno de um patrimônio com finalidade comum ou comunitária.

*No item 10.19.1.4 foi dada nova redação pela Resolução CFC nº 966, de 16 de maio de 2003.*

- 10.19.1.5 – Essas entidades são constituídas sob a forma de fundações públicas ou privadas, ou sociedades civis, nas categorias de entidades sindicais, culturais, associações de classe, partidos políticos, ordem dos advogados, conselhos federais, regionais e seccionais de profissões liberais, clubes esportivos não-comerciais e outras entidades enquadradas no conceito do item 10.19.1.4.
- 10.19.1.6 – Aplicam-se às entidades sem finalidade de lucros os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.
- 10.19.1.7 – Por se tratar de entidades sujeitas aos mesmos procedimentos contábeis, devem ser aplicadas, no que couber, as diretrizes da NBC T 10.4 – Fundações; e da NBC T 10.18 – Entidades Sindicais e Associações de Classe.

##### 10.19.2 – DO REGISTRO CONTÁBIL

- 10.19.2.1 – As receitas e despesas devem ser reconhecidas, mensalmente, respeitando os Princípios Fundamentais de Contabilidade, em especial os Princípios da Oportunidade e da Competência.
- 10.19.2.2 – As entidades sem finalidade de lucros devem constituir provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas, com base em estimativas de seus

prováveis valores de realização, e baixar os valores prescritos, incobráveis e anistiados.

- 10.19.2.3 – As doações, subvenções e contribuições para custeio são contabilizadas em contas de receita. As doações, subvenções e contribuições patrimoniais, inclusive as arrecadadas na constituição da entidade, são contabilizadas no patrimônio social.
- 10.19.2.4 – As receitas de doações, subvenções e contribuições para custeio ou investimento devem ser registradas mediante documento hábil.
- 10.19.2.5 – Os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas e despesas, superávit ou déficit, de forma segregada, quando identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social, técnico-científica e outras, bem como comercial, industrial ou de prestação de serviços.
- 10.19.2.6 – As receitas de doações, subvenções e contribuições, recebidas para aplicação específica, mediante constituição ou não de fundos, devem ser registradas em contas próprias, segregadas das demais contas da entidade.
- 10.19.2.7 – O valor do superávit ou déficit do exercício deve ser registrado na conta Superávit ou Déficit do Exercício, enquanto não aprovado pela assembléia dos associados; e, após a sua aprovação, deve ser transferido para a conta Patrimônio Social.

### 10.19.3 - DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

- 10.19.3.1 – As demonstrações contábeis, que devem ser elaboradas pelas entidades sem finalidade de lucros, são determinadas pela NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis, e a sua divulgação pela NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis.
- 10.19.3.2 – Na aplicação das normas contábeis, em especial a NBC T 3, a conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido; e a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados por Superávit ou Déficit do Exercício.
- 10.19.3.3 – As demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações:
  - a) o resumo das principais práticas contábeis;
  - b) os critérios de apuração das receitas e das despesas, especialmente com gratuidades, doações, subvenções, contribuições e aplicações de recursos;
  - c) as contribuições previdenciárias, relacionadas com a atividade assistencial devem ser demonstradas como se a entidade não gozasse de isenção, conforme normas do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS);
  - d) as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções;
  - e) os fundos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes desses fundos;
  - f) evidenciação dos recursos sujeitos a restrições ou vinculações por parte do doador;
  - g) eventos subseqüentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade;
  - h) as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
  - i) informações sobre os tipos de seguros contratados;
  - j) as entidades educacionais, além das notas explicativas, devem evidenciar a adequação das receitas com as despesas de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela Lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação;

k) as entidades beneficiadas com a isenção de tributos e contribuições devem evidenciar, em Notas Explicativas, suas receitas com e sem gratuidade, de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados.

*A letra “k” do item 10.19.3.3 foi dada nova redação pela Resolução CFC nº 966, de 16 de maio de 2003.*

**RESOLUÇÃO CFC n. 966/03 (DOU 04/jun./2003)**

**Altera a Resolução CFC nº 926/01, de 19 de dezembro de 2001, que altera itens da NBC T 10.19 – Entidades sem Finalidade de Lucros.**

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO o trabalho desenvolvido pelo Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, bem como o intenso auxílio desempenhado pelos profissionais que o compõem, representando, além desta Entidade, o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social, o Ministério da Educação, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional, a Secretaria Federal de Controle e a Superintendência de Seguros Privados;

CONSIDERANDO que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, atendendo ao que está disposto na Resolução CFC n.º 751, de 29 de dezembro de 1993, elaborou o item NBC T 10.19 – Entidades sem Finalidade de Lucros, da NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas, RESOLVE:

Art. 1º Incluir no art. 2º, da Resolução CFC nº 926/01, e na letra *k*, do item 10.19.3.3, da NBC T 10.19 – Entidades sem Finalidade de Lucros, entre o período “... devem evidenciar” e “suas receitas com e sem gratuidade...”, o termo “em Notas Explicativas”, ficando o texto da seguinte forma: “*k*) as entidades beneficiadas com a isenção de tributos e contribuições devem evidenciar, em Notas Explicativas, suas receitas com e sem gratuidade, de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados.”

Art. 2º Incluir, no item 10.19.1.4 da NBC T 10.19 – Entidades sem Finalidade de Lucros, entre o período “... administrando pessoas, coisas” e “e interesses coexistentes...”, a palavra “fatos”. Ficando o texto da seguinte forma: “ ... administrando pessoas, coisas, fatos e interesses coexistentes...”

Art. 3º Esta Resolução entra em vigor a partir da data de sua publicação.

Brasília, 16 de maio de 2003

**Contador Alcedino Gomes Barbosa**  
Presidente

**RESOLUÇÃO CFC nº 1.026 de 15 de abril de 2005 (DOU: 09/mai./2005)****Aprova a NBC T 19.4 - Incentivos Fiscais, Subvenções, Contribuições, Auxílios e Doações Governamentais.**

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, atendendo ao que está disposto no Art. 1º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, elaborou a NBC T 19.4 - Incentivos Fiscais, Subvenções, Contribuições, Auxílios e Doações Governamentais;

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para o adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil (Bacen), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social (INSS), o Ministério da Educação, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados, RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 19.4 - Incentivos Fiscais, Subvenções, Contribuições, Auxílios e Doações Governamentais.

Art. 2º Esta Resolução entrará em vigor a partir de 1º de janeiro de 2006, sendo recomendada sua adoção antecipada, revogando-se a NBC T 10.16 - Entidades que recebem Subvenções, Contribuições, Auxílios e Doações, publicada no DOU em 3 de janeiro de 2002, página 31, seção 1.

Art. 3º Enquanto a Lei dispuser de forma diferente da NBC T 19.4, os incentivos fiscais e subvenções para investimento podem ser registrados no patrimônio líquido como reserva de capital e devem ser divulgados em notas explicativas os efeitos no Resultado, desde que:

a) o subvencionador tenha a intenção em destinar os incentivos fiscais e subvenções para investimentos; e

b) o subvencionado tenha a obrigação de aplicar tais recursos em investimentos relacionados à implantação, modernização ou expansão de empreendimentos econômicos específicos.

## NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

### NBC T 19 - ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS

#### NBC T 19.4 - INCENTIVOS FISCAIS, SUBVENÇÕES, CONTRIBUIÇÕES, AUXÍLIOS E DOAÇÕES GOVERNAMENTAIS

##### 19.4.1. DISPOSIÇÕES GERAIS

19.4.1.1. Esta norma estabelece procedimentos contábeis e as informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas pelas entidades privadas que recebem incentivos fiscais, subvenções, contribuições, auxílios e doações governamentais.

##### 19.4.2. DEFINIÇÕES

19.4.2.1. Para efeito desta norma, entende-se por:

a) Governo - entidade composta por entes públicos que integram a administração direta e indireta na esfera federal, estadual ou municipal, agências governamentais e outros órgãos assemelhados.

b) Incentivo fiscal - renúncia total ou parcial de receita fiscal do governo em favor de entidades públicas ou privadas com objetivo de geração de benefícios sociais e econômicos, sendo:

I - Isenção tributária - desobrigação legal de pagamento de tributo;

II - Redução tributária - desobrigação legal de pagamento parcial de tributo.

c) Empréstimo Subsidiado - é o empréstimo normalmente obtido do governo a taxas, prazos ou condições mais favorecidas que o mercado;

d) Perdão de Empréstimo Subsidiado - valor total ou parcial do empréstimo que o governo renuncia mediante o cumprimento de determinado compromisso vinculado ao contrato.

e) Subvenção - contribuição pecuniária, prevista em lei orçamentária, concedida por órgãos do setor público a entidades públicas ou privadas, com o objetivo de cobrir despesas com a manutenção e o custeio destas, com ou sem contraprestação de bens ou serviços da beneficiária dos recursos.

f) Contribuições - transferências correntes ou de capital, previstas na lei orçamentária ou especial, concedidas por entes governamentais a autarquias e fundações e a entidades sem fins lucrativos, sendo:

I - Transferências Correntes: destinadas à aplicação em custeio e manutenção destas, sem contrapartida de bens ou serviços da beneficiária dos recursos; e

II - Transferências de Capital: destinadas aos investimentos ou inversões financeiras.

g) Auxílios - previstos em lei orçamentária, destinados a despesas de capital de entes públicos ou de entidades privadas sem fins lucrativos.

h) Doações - transferências gratuitas, em caráter definitivo, de recursos financeiros ou do direito de propriedade de bens, com finalidade de custeio, investimento e imobilizações, sem contrapartida do beneficiário.

i) Razoável certeza - ocorre nos casos em que o cumprimento dos compromissos envolvidos podem ser demonstrados pela entidade e dependem exclusivamente de providências internas, e não de terceiros ou situações de mercado.

19.4.2.2. Valor justo é o valor pelo qual um ativo poderia ser negociado ou um passivo liquidado entre partes independentes e interessadas, conhecedoras do assunto e dispostas a negociar, numa transação normal, sem favorecimentos e com isenção de outros interesses.

### 19.4.3. RECONHECIMENTO

19.4.3.1. Os incentivos fiscais, as contribuições, os auxílios devem ser reconhecidos quando existir razoável certeza que:

a) a entidade cumprirá com todas as condições estabelecidas entre as partes; e

b) o benefício será recebido.

19.4.3.2. As subvenções e as doações devem ser reconhecidas no recebimento efetivo.

19.4.3.3. O perdão do empréstimo subsidiado deve ser reconhecido como receita quando existir certeza razoável de que a entidade cumprirá com os compromissos assumidos.

19.4.3.4. O reconhecimento da receita deve ser o mesmo, independente da forma com que o benefício foi concedido, em dinheiro ou como isenção e redução de passivo.

19.4.3.5. O reconhecimento das receitas de incentivos fiscais, subvenções, contribuições, auxílios e doações deve ser confrontado com os custos e as despesas correspondentes.

19.4.3.6. Admite-se o reconhecimento da receita no momento de seu recebimento nos casos em que não há bases de confrontação com custos ou despesas, ao longo dos períodos beneficiados.

19.4.3.7. No caso de recebimento de ativos, o reconhecimento da receita deve ser proporcional ao cumprimento do compromisso assumido pelo seu recebimento.

19.4.3.8. Recebimento de subvenções, contribuições, doações ou outros instrumentos assemelhados que se destinem a cobrir custos ou perdas já incorridas, ou com o propósito de dar imediato suporte financeiro, sem custos futuros relacionados, deve ser reconhecido em conta de receita.

### 19.4.4. REGISTRO CONTÁBIL

19.4.4.1. Os registros contábeis dos incentivos fiscais, subvenções, contribuições, auxílios, perdão de empréstimo subsidiado e doações devem ser efetuados em contas específicas de receita e constar dos demonstrativos do resultado das entidades beneficiadas.

19.4.4.2. Os ativos não-monetários recebidos devem ser registrados pelo seu valor justo, tendo como contrapartida conta específica de receitas diferidas, no passivo, para ser apropriada ao resultado, conforme estabelecido no item 19.4.3.5.

#### 19.4.5. DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO

19.4.5.1. Os valores recebidos a título de incentivos fiscais, subvenções, contribuições, auxílios e doações, devem ser registrados em conta específica de receita, segregados por tipo de benefício.

#### 19.4.6. PERDA DE INCENTIVO FISCAL, SUBVENÇÃO, CONTRIBUIÇÃO, AUXÍLIO OU DOAÇÃO

19.4.6.1. Nos casos em que a entidade perde o direito a um benefício, já registrado como receita, e tiver que ser devolvido, a entidade deve primeiramente compensar esse valor com receitas diferidas relacionadas com o mesmo benefício. Nos casos em que esta compensação não for suficiente ou não houver receita diferida, a perda não-compensada deve ser reconhecida imediatamente como despesa.

#### 19.4.7. NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

19.4.7.1. As notas explicativas relativas a esta norma devem conter, no mínimo, as seguintes informações:

- a) os valores recebidos por tipo de benefício: incentivos fiscais, subvenções, contribuições, auxílios, perdão de empréstimos subsidiados e doações;
- b) critérios contábeis adotados, quando do registro dos benefícios recebidos;
- c) principais compromissos assumidos pela entidade por conta dos benefícios recebidos;
- d) potenciais ganhos ou perdas em decorrência do cumprimento ou descumprimento de compromissos de que trata esta norma;
- e) contingências relativas aos benefícios de que trata esta norma.

**Contador** ANTÔNIO CARLOS DÓRO  
Presidente do Conselho, em exercício