

## **COMPLIANCE: O PAPEL DO CONTADOR PARA A MANUTENÇÃO DA CONFORMIDADE EM UMA INSTITUIÇÃO DO RAMO EDUCACIONAL DO TERCEIRO SETOR**

Jômarson Gonçalves de Souza<sup>1</sup>

Sérgio Antônio Nikolay<sup>2</sup>

### **RESUMO**

Pode-se definir *compliance* como um conjunto de procedimentos, regras e padrões éticos e legais que balizam o comportamento da instituição e de seus colaboradores, no mercado em que atuam, com a finalidade de assegurar a conformidade quanto a suas obrigações sociais. O contador é responsável por controlar e atender boa parte das obrigações e exigências dos órgãos governamentais, reguladores, fisco e prestações de contas. A escrituração contábil e as demonstrações financeiras também precisam estar revestidas de todas as formalidades legais, para a manutenção da imunidade tributária. O objetivo geral é analisar e descrever as operações de uma instituição do ramo educacional que precisam ser acompanhadas pelo contador, a fim de que estejam em conformidade com a legislação vigente - municipal, estadual e federal. Para tanto, realizou-se um estudo de caso em uma instituição de ensino do ramo educacional, do terceiro setor, da cidade de Taquara-RS. A metodologia utilizada para a fundamentação teórica foi a pesquisa exploratória e descritiva, valendo-se de uma pesquisa bibliográfica para conceituar e relacionar as bases legais dos seguintes assuntos relacionados ao estudo: *compliance*, terceiro setor, contabilidade para o terceiro setor, obrigações acessórias, imunidade tributária e obrigações relacionadas à escrituração contábil. Também se realizou um estudo de caso. Para a obtenção dos dados, o método utilizado foi a entrevista dissertativa semiestruturada junto ao contador da instituição, objeto do estudo de caso. Após a análise dos dados, verificou-se que a instituição apresenta um adequado controle das obrigações legais atribuídas ao contador, o que evitou a aplicação de diversas penalidades pelo fisco e a manutenção da boa imagem da instituição, conforme constatado na análise de impacto econômico, na qual foram simuladas as penalidades que seriam aplicadas em decorrência da inconformidade. Foi possível perceber que o profissional contábil é estratégico para a manutenção da conformidade de uma instituição do terceiro setor, tendo em vista que boa parte das obrigações legais da instituição estão sob sua responsabilidade.

**Palavras-chave:** Terceiro Setor. Instituições de Ensino. Compliance. Contabilidade.

### **ABSTRACT**

Compliance can be defined as a set of ethical and legal procedures, rules and standards that guide the behavior of the institution and its employees in the market in which it operates, in order to ensure compliance with its social obligations. The accountant is responsible for controlling and meeting most of the obligations and requirements of government agencies, regulators, tax authorities and accountability. The bookkeeping and financial statements also need to be covered by all legal formalities, in order to maintain tax immunity. This study aims to analyze the role of the accountant in maintaining compliance in an institution in the educational sector of the third sector. The general objective is to analyze and describe the

---

<sup>1</sup>– Acadêmico do curso MBA em Controladoria e Finanças das Faculdades Integradas de Taquara – Faccat/RS. *E-mail:* [jomarson@sou.faccat.br](mailto:jomarson@sou.faccat.br).

<sup>2</sup>– Professor das Faculdades Integradas de Taquara – Faccat/RS. Mestre. *E-mail:* [nikolay@faccat.br](mailto:nikolay@faccat.br).

operations of an institution in the educational sector, which need to be monitored by the accountant, so that they comply with current municipal, state and federal legislation. The research sought to meet the following specific objectives: List the legal bases that underlie the obligations of the accountant. Describe the aspects that need to be monitored by the accountant to maintain compliance. Analyze the risks, penalties and consequences of non-compliance. Propose a checklist that serves as a tool to help accounting professionals to control their obligations. For that, a case study was carried out in a teaching institution, in the educational branch, of the third sector, in the city of Taquara-RS. The methodology used for the theoretical foundation was exploratory and descriptive research, using a bibliographical research to conceptualize and relate the legal bases of the following subjects related to the study: compliance, third sector, accounting for the third sector, ancillary obligations, immunity tax and bookkeeping obligations, and a case study. To obtain the data, the method used was a semi-structured essay interview with the accountant of the institution that was the object of the case study. After analyzing the data, it was found that the institution has adequate control of its legal obligations assigned to the accountant, which avoided the application of various penalties by the tax authorities and the maintenance of the institution's good image, as found in the economic impact analysis, in which the penalties that would be applied as a result of non-compliance were simulated. It was possible to notice that the accounting professional is strategic for maintaining the compliance of a third sector institution, considering that a good part of the legal obligations of the institution are under his responsibility.

Keywords: Third Sector. Educational Institutions. Compliance. Accounting.

## 1 INTRODUÇÃO

De acordo com Candeloro, Rizzo e Pinho (2012), a palavra *compliance* tem sua origem na expressão *to comply*, cuja tradução para o português significa cumprir. No contexto empresarial, esse conceito ganha cada vez mais relevância, pois abrange diversas medidas, métodos e procedimentos a serem praticados pelas instituições, com a finalidade de garantir que elas estejam em conformidade com a legislação vigente, pertinente à sua área de atuação, de forma que seu desempenho esteja coerente com a missão, princípios e valores organizacionais, protegendo, dessa forma, a organização da corrupção, de prejuízos decorrentes de penalidades por descumprimento da legislação e de danos à sua imagem.

O terceiro setor busca atender as demandas da sociedade em áreas como saúde e educação. Levando-se em conta suas peculiaridades, como não ter finalidade de lucros, gozar de imunidade tributária, necessitar prestar contas a órgãos reguladores, essas organizações precisam se submeter à legislação específica. O acompanhamento de grande parte dessas exigências legais está a cargo do contador que deve apresentar as Demonstrações Contábeis e as obrigações acessórias revestidas de todas as formalidades legais.

A justificativa para abordar o tema surgiu pelo interesse pessoal de buscar aprofundamento na legislação do terceiro setor, pertinente à contabilidade, mais

especificamente do ramo educacional, tendo em vista ser esta a área de atuação dos autores. Portanto, o objetivo é o crescimento técnico profissional.

Outro aspecto que motivou a abordagem desse tema foram as dificuldades encontradas em relação às pesquisas das bases legais que fundamentam as obrigações do contador, encontradas em diversas leis diferentes. Assim, surgiu o interesse em reunir, neste estudo, de forma sintetizada, as principais bases legais que normatizam as atividades do contador de uma organização do ramo educacional, sem fins lucrativos. Cabe a ressalva de que o estudo não esgota o assunto, tendo em vista que cada empresa possui particularidades, pode estar sujeita à fiscalização de órgãos diferentes e, dependendo da forma como exerce suas atividades, também se submete à legislação específica. Assim, o foro deste estudo são as principais obrigações comuns às empresas desse ramo de atividade.

O estudo ainda se justifica pelo fato da existência de muito material científico destinado às empresas de capital aberto e do ramo do comércio, porém não há muitos estudos relacionados com o terceiro setor. Ao analisar que o terceiro setor engloba faculdades, escolas, hospitais, igrejas, entidades de assistência social, dentre outras, percebe-se que é um importante setor da sociedade, pois movimenta quantidade considerável de recursos na economia do país e se torna relevante como objeto deste trabalho.

Tendo em vista as atividades do profissional contábil, sabendo que elas estão sempre fundamentadas em leis que ensejam o cumprimento de diversas obrigações legais, imprescindíveis à manutenção da conformidade da organização, o problema de pesquisa foi desenvolvido com o objetivo de esclarecer a seguinte questão: Qual a importância do profissional contábil à manutenção da conformidade das obrigações da legislação a municipal, estadual e federal de uma instituição do ramo educacional do terceiro setor?

Para determinar o problema, trabalhou-se com o seguinte objetivo geral: analisar e descrever as operações de uma instituição do ramo educacional que precisam ser acompanhadas pelo contador, a fim de que estejam em conformidade com a legislação vigente - municipal, estadual e federal. Sendo assim, este estudo visa atender aos seguintes objetivos específicos:

- a) Relacionar as bases legais que fundamentam as obrigações do contador em relação às conformidades com a legislação;
- b) Descrever os aspectos que precisam ser acompanhados quanto à manutenção da conformidade da legislação vigente da instituição em estudo;
- c) Analisar os riscos, penalidades e consequências das inconformidades;

- d) Propor um *check-list* que sirva como ferramenta para auxiliar o profissional contábil no acompanhamento de suas obrigações fim, com garantias de legalidade à instituição em estudo.

Consequentemente, na seção da fundamentação teórica, em face da abrangência do assunto, foram abordados os seguintes conceitos: terceiro setor, *compliance*, contabilidade para o terceiro setor, obrigações acessórias, imunidade tributária e as obrigações relacionadas com a escrituração contábil, determinadas, para o terceiro setor, principalmente, pela Interpretação Técnica Geral - ITG 2002.

O artigo apresenta-se com a seguinte estrutura: Na seção 1, a introdução. Na seção 2, a fundamentação teórica. Na sequência, na seção 3, como metodologia utilizou-se a pesquisa exploratória. Na seção 4, foram apresentados e analisados os resultados obtidos. Por fim, na seção 5, as considerações finais.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

Em face da abrangência do assunto, faz-se necessário fundamentar os seguintes conceitos: terceiro setor, *compliance*, contabilidade para o terceiro setor, obrigações acessórias e legislação vigente.

### **2.1 Terceiro Setor**

É importante salientar que existem três setores para classificar as atividades das organizações: o poder público é o primeiro setor; as entidades privadas ou de mercado compõem o segundo; as entidades sem fins lucrativos que se enquadram no terceiro setor (CUNHA & MATIAS-PEREIRA, 2012; CAMPO *et al.*, 2014).

O primeiro setor (estado) tem por finalidade a promoção do atendimento das demandas públicas como educação, saúde e segurança. Suas atividades são financiadas por meio da arrecadação de tributos. (EBSEN & LAFFIN, 2004).

O segundo setor (entidades privadas ou de mercado) utiliza-se da troca de bens ou serviços para a obtenção de lucros sobre o capital investido. O terceiro setor, ao atender as demandas da sociedade, surge para preencher a lacuna entre o setor privado e o setor público, complementando a oferta de serviços em áreas como saúde, educação e assistência social., é o setor em que as atividades não teriam finalidade de lucro nem seriam coercitivas, visa atender as necessidades coletivas e, muitas vezes, públicas; também tem, como um de seus principais objetivos, encontrar soluções para as desigualdades sociais no país (CUNHA & MATIAS-PEREIRA, 2012; CAMPO *et al.*, 2014).

## 2.2 Compliance

A palavra *compliance* tem sua origem no verbo inglês “*to comply*” que significa cumprir. Atualmente, adaptado ao meio corporativo, “é um conjunto de regras, padrões, procedimentos éticos e legais, que, uma vez definido e implantado, será a linha mestra que orientará o comportamento da instituição no mercado em que atua, bem como a atitude dos seus funcionários” (CANDELORO; RIZZO; PINHO, 2012, p. 30).

Nos dias atuais, mundialmente, percebe-se um grande movimento contra a corrupção. A sociedade tem se organizado. Surgiram Organizações Não Governamentais – ONGs com abrangência global, houve assinaturas de acordos internacionais e foram criadas legislações específicas, como a Lei Anticorrupção (Lei 12.846/2013) que determina a responsabilidade administrativa e civil das pessoas jurídicas pelos atos cometidos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e indica outras providências, coibindo, dessa forma, as práticas de corrupção. Aliado a isso, foram desenvolvidos sistemas de integridade e sistemas de *compliance* que assumem um caráter crucial para a sustentabilidade e perenidade das empresas no mercado. (MACHADO, 2014)

Ao optar pela integridade, a empresa compromete-se perante a seus funcionários e a sociedade a manter somente negócios lícitos, permanece fiel a esse princípio mesmo diante de condições financeiramente muito vantajosas. São implantados os Mecanismos de Integridade e Sistemas de *Compliance*. Passa a existir um controle Social, de dentro para fora da organização, que impõe um autocontrole e garante a aplicação prática dos princípios de Integridade e *Compliance*. Assim, as empresas assumem um papel de protagonista na mudança cultural do país e se protegem dos riscos à sua imagem e das penalidades em razão da inconformidade. (GIOVANINI, 2014)

## 2.3 Contabilidade para o Terceiro Setor

A finalidade da contabilidade, inclusive para as instituições sem fins lucrativos, é interpretar e registrar os fenômenos que afetam o patrimônio da entidade, com o propósito de garantir o controle e fornecer aos gestores as informações necessárias para a tomada de decisão da administração e demais interessados. (SANTOS, 2010)

Para Niyama e Silva (2008), a contabilidade precisa demonstrar preocupação com o trabalho social das entidades do terceiro setor, evidenciando o atendimento e benefícios concedidos aos menos favorecidos. Ela é um parâmetro para que o doador avalie o impacto social produzido pela organização.

Devido às suas especificidades, é importante que o contador dessas entidades esteja atento ao princípio da transparência que está atrelado basicamente a três conceitos contábeis, que são:

- a) *Disclosure*, que significa a evidenciação e/ou divulgação de informações da organização;
- b) *Compliance*, que se refere à conformidade legal da organização;
- c) *Accountability*, que se refere à prestação de contas da organização. No entanto, esses conceitos não devem ser limitados somente às práticas contábeis, uma vez que muitas outras informações relevantes podem ser divulgadas, objetivando a transparência nos processos e decisões da organização. O princípio da transparência apresenta-se baseado no conceito de *disclosure* ou evidenciação, que prima pela necessidade de divulgação da informação contábil, sendo essa dotada de compreensibilidade, relevância e confiabilidade. Desta forma, os gestores precisam desenvolver um novo padrão de informação, devendo atingir os potenciais interessados, ou seja, a comunidade, os beneficiários e os patrocinadores. (FRANCO et al., 2012).

## 2.4 Obrigações Acessórias

De acordo com Santos (2019), ainda que prestem serviços relevantes à sociedade, o que seria função do governo, mesmo gozando de imunidade ou isenção tributária, as empresas do terceiro setor assim como as demais empresas estão sujeitas a diversas obrigações acessórias. São analisadas com maior rigor, tendo em vista serem beneficiárias de imunidades e isenções, ou seja, objetos de renúncia fiscal por parte do estado.

As obrigações acessórias são ferramentas utilizadas pelos órgãos fiscalizadores para apuração e controle da arrecadação de tributos, atribuindo a maior parte da tarefa aos contribuintes que prestam as informações sob pena de lei. (CORRÊA, PETRI, MECHELN, PETRI, 2014).

De acordo com o Artigo 113, §2, do Código Tributário Nacional, a obrigação acessória surge fundamentada na legislação tributária e tem por objeto as prestações previstas na legislação, a fim de atender ao interesse da fiscalização e da arrecadação dos tributos.

No caso de uma instituição do ramo educacional do terceiro setor, destacam-se as seguintes obrigações acessórias.

#### **2.4.1 DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais**

Conforme determinam os Artigos 115 e 160 do Código Tributário Nacional e art. 7º da lei 10.426 de 24/04/2002, com redação dada pelo art. 19 da Lei 11.051 de 29/12/2004, a DCTF deve ser apresentada mensalmente, até o 15º dia útil do mês, de maneira centralizada na matriz, informando para a Receita Federal os débitos apurados, vinculando os recolhimentos efetuados relativos ao período base da declaração. O descumprimento dessas obrigações acarretará as seguintes penalidades: no caso de omissão, a empresa pagará 2% (dois por cento) ao mês calendário ou fração, sobre o montante dos impostos declarados na DCTF, ainda que integralmente pago, limitado a 20%, observando o valor mínimo de R\$ 500,00 para pessoas jurídicas ativas; se apresentada de forma espontânea, no prazo da notificação, a multa terá uma redução de 50%; se recolhida em decorrência de intimação, porém no prazo, terá uma redução de 25%; caso seja recolhida após o prazo determinado na notificação, a multa será cobrada integralmente, adicionada dos acréscimos legais.

#### **2.4.2 ECD – Escrituração Contábil Digital**

De acordo com a Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com redação nova ao art. 12, dada pela Lei 13.670, de 30 de maio de 2018, a Escrituração Contábil Digital é a versão digital, criada em substituição aos Livros Diário e Razão, impressos fisicamente, encadernados e registrados em cartório. Tem por objetivo a coleta de informações dos lançamentos e demonstrações contábeis da empresa. Dessa forma, a Receita Federal tem acesso a todas as informações financeiras das empresas em sua base de dados. É transmitida anualmente, normalmente, no último dia do mês de maio. Seu descumprimento gera as seguintes penalidades: no caso de atraso na entrega, a multa será de 0,02% (dois centésimos por cento) por dia de atraso, sobre a Receita Bruta do período da escrituração, limitado a 1% (um por cento); se houver omissões ou incorreções, a multa é de 5% (cinco por cento), calculada sobre a operação correspondente, ficando limitada a 1% (um por cento) da receita bruta do período da escrituração; caso não forem atendidos os requisitos para a apresentação dos registros e arquivos do SPED, a multa é de 0,5% (meio por cento) da receita bruta do período da escrituração.

#### **2.4.3 ECF – Escrituração Contábil Fiscal**

Conforme a Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com redação nova ao art. 12, dada pela Lei 13.670, de 30 de maio de 2018, a Escrituração Contábil Fiscal apresenta a base de cálculo e a apuração do Imposto de Renda (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro

Líquido (CSLL). Sua apresentação é obrigatória ainda que a empresa tenha o benefício da imunidade ou isenção do IRPJ e da CSLL. Sua transmissão também é anual, normalmente, no último dia útil do mês de julho. As penalidades no caso de descumprimento são as seguintes: em caso de atraso na entrega, a multa será de 0,02% (dois centésimos por cento) por dia de atraso, sobre a receita bruta do período da escrituração, limitado a 1% (um por cento); se houver omissões ou incorreções, a multa é de 5% (cinco por cento) calculada sobre a operação correspondente, ficando limitada a 1% (um por cento) da receita bruta do período da escrituração; caso não forem atendidos os requisitos para a apresentação dos registros e arquivos do SPED, a multa é de 0,5% (meio por cento) da receita bruta do período da escrituração.

#### **2.4.4 EFD Contribuições – Escrituração Fiscal Digital Contribuições**

Conforme a exigência da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com redação nova ao art. 12, dada pela Lei 13.670, de 30 de maio de 2018, a EFD Contribuições tem a finalidade principal de apresentar à Receita Federal as bases de cálculo e a apuração das contribuições PIS e COFINS. Em caso de atraso na entrega, a multa será de 0,02% (dois centésimos por cento) por dia de atraso, sobre a Receita Bruta do período da escrituração, limitado a 1% (um por cento). Se houver omissões ou incorreções, a multa é de 5% (cinco por cento) calculada sobre a operação correspondente, ficando limitada a 1% (um por cento) da receita bruta do período da escrituração. Se não forem atendidos os requisitos para a apresentação dos registros e arquivos do SPED, a multa é de 0,5% (meio por cento) da receita bruta do período da escrituração.

#### **2.4.5 DIRF – Declaração do Imposto Retido na Fonte**

Conforme determina o Art. 115 e 160 do Código Tributário Nacional e art. 7º da lei 10.426 de 24/04/2002, com redação dada pelo art. 19 da Lei 11.051, de 29/12/2004, a Declaração do Imposto Retido na Fonte é apresentada para a Receita Federal, contendo as informações relativas aos impostos retidos na fonte dos funcionários ou dos prestadores de serviço, sejam eles autônomos ou pessoas jurídicas. O descumprimento dessas obrigações acarretará as seguintes penalidades: no caso de omissão, a empresa pagará 2% (dois por cento) ao mês calendário ou fração sobre o montante dos impostos declarados na DCTF, ainda que integralmente pago, limitado a 20%, observando o valor mínimo de R\$ 500,00 para pessoas jurídicas ativas; se apresentada de forma espontânea, no prazo da notificação, a multa terá uma redução de 50%; caso seja recolhida em decorrência de intimação, porém no prazo, terá uma



redução de 25% ; se for recolhida após o prazo determinado na notificação, a multa deverá ser recolhida integralmente, adicionada dos acréscimos legais.

## 2.5 Imunidade Tributária

De acordo com o art. 150, inciso VI, alínea “c” da constituição de 1988, as instituições de educação e assistência social que coloquem à disposição da população serviços, em caráter complementar às atividades do estado, sem fins lucrativos, são consideradas imunes.

O artigo 12, parágrafo 2º, da lei 9.532/1997, estipula as condições para obter benefício da imunidade tributária:

### Quadro 1 – Condições para Imunidade Tributária

Base legal	Descrição
Artigo 12, § 2º, Lei 9.532/1997	<p>a) Não remunerar os dirigentes pelos serviços prestados;</p> <p>b) Aplicar todos os seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos objetivos sociais;</p> <p>c) Manter a escrituração contábil completa das receitas e despesas nos livros revestidos das formalidades legais que assegurem sua exatidão;</p> <p>d) Conservar, pelo prazo de cinco anos, os documentos que comprovem a escrituração contábil das mutações patrimoniais;</p> <p>e) Apresentar anualmente declaração de rendimentos;</p> <p>f) Recolher os tributos retidos sobre os rendimentos pagos e a contribuição social relativa aos empregados; cumprir as obrigações acessórias decorrentes;</p> <p>g) No caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento das atividades, a empresa deverá destinar o patrimônio a outra instituição que atenda aos requisitos para o gozo da imunidade ou a órgão público;</p> <p>h) Outros aspectos legais específicos, relacionados ao funcionamento dessas entidades.</p> <p>Sendo assim, atendendo a esses requisitos, a instituição do terceiro setor gozará do benefício da imunidade tributária.</p>

Fonte: Artigo 12, § 2º, Lei 9.532/1997 – Adequado pelo pós-graduando.

Assim sendo, o descumprimento de alguma dessas condições poderá trazer como consequência a perda da imunidade. Se isto ocorrer, a empresa passará a recolher os impostos como uma empresa comum, podendo, inclusive, ser obrigada a recolher os últimos 5 anos de impostos devidos, gerando, assim, um grande prejuízo financeiro para a organização.

## 2.6 Obrigações relacionadas à escrituração contábil

Com relação à escrituração e demonstrações contábeis, as organizações estão sujeitas, fundamentalmente, a ITG 2002 (2012), visto que se aplica às pessoas jurídicas de direito

privado, sem finalidade de lucros, imunes e isentas de impostos. A essas empresas também se aplicam os Princípios de Contabilidade, a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral – NBTG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias empresas e demais normas vigentes nos aspectos não abordados por esta interpretação.

As demonstrações contábeis exigidas pela ITG 2002 são as seguintes: Balanço Patrimonial (BP); Demonstração do Resultado (DR); Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL); Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) e Notas Explicativas. Algumas demonstrações sofrem alterações nas suas nomenclaturas devido à finalidade não lucrativa das entidades. Nas demonstrações, as palavras lucro e prejuízo devem ser substituídas, respectivamente, por superávit e déficit.

Quanto ao reconhecimento contábil, a ITG 2002 estabelece os seguintes critérios e procedimentos:

- a) As receitas e despesas devem ser reconhecidas, respeitando o regime de competência;
- b) As doações e subvenções devem ser reconhecidas no resultado, em observância à NBC TG 07 - Subvenção e Assistência Governamentais;
- c) A dotação inicial efetuada em ativo monetário pelo instituidor/fundador é considerada doação patrimonial e deve ser reconhecida em conta do Patrimônio Social;
- d) A contrapartida da subvenção, de contrapartida para custeio e investimento, bem como de isenção e incentivo fiscal registrados no Ativo, deve ser em conta específica do passivo;
- e) As receitas de doação, contribuição, convênios, parcerias, auxílios e subvenções, editais, contratos devem ser registradas em contas específicas, segregadas das demais contas da entidade, de forma que possibilitem a prestação de contas às entidades governamentais, aportadores, reguladores e usuários em geral;
- f) As gratuidades concedidas devem ser reconhecidas de forma segregada, destacando aquelas que devem ser utilizadas nas prestações de contas aos órgãos governamentais;
- g) Os registros contábeis devem evidenciar as receitas e despesas, com e sem gratuidade, superávit e déficit, de forma segregada, identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social e demais e atividade;
- h) O benefício concedido com gratuidade, por meio da prestação de serviços, deve ser reconhecido efetivamente pelo valor praticado;

- i) Deve-se constituir provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas sobre créditos a receber, com base em estimativas de seus prováveis valores de realização; também se deve baixar os valores prescritos, incobráveis e anistiados;
- j) O valor do superávit ou déficit deve ser incorporado ao Patrimônio Social. O superávit ou parte que tenha restrição para aplicação deve ser reconhecido em conta específica do Patrimônio Líquido;
- k) O trabalho voluntário deve ser reconhecido pelo valor justo da prestação do serviço como se tivesse ocorrido o desembolso financeiro;
- l) Com relação à redução ao valor recuperável, aplica-se aos ativos não monetários a seção 27 da NBC TG 1000 que trata desse assunto e quando aplicável a NBC TG 01;
- m) Na adoção inicial da ITG 2002 e NBC TG 1000 ou das normas completas (IFRS), a entidade pode adotar os procedimentos do custo atribuído de que trata a ITG 10.

O contador precisa atentar para esses princípios, a fim de que as demonstrações contábeis da instituição estejam revestidas das formalidades legais.

### **3 METODOLOGIA**

A metodologia utilizada na pesquisa está estruturada de forma a atingir os objetivos determinados, relacionando-os com as evidências coletadas por meio de entrevista, valendo-se dos procedimentos metodológicos padronizados para o estudo de caso.

#### **3.1 Caracterização da instituição de ensino pesquisada**

Nesta pesquisa, o objeto do estudo de caso é uma instituição do ramo educacional, domiciliada na cidade de Taquara-RS. É uma organização tradicional que foi fundada há várias décadas e presta serviços educacionais para o Pré IV, Pré V, Ensino Fundamental I e II, Ensino Médio e Turno Integral. Sua missão enfatiza o processo educativo de forma integral e restauradora, incentivando a interação entre teoria e prática, o pensar e o fazer, a razão e a emoção, o indivíduo coletivo, a causa e o efeito, pois tanto os educandos como os educadores ensinam e aprendem, preparando-os para serem cidadãos competentes e comprometidos com a sociedade e com Deus. O objetivo é promover o desenvolvimento integral do ser humano, sustentado em valores bíblico-cristãos, tornando-o empreendedor crítico e habilitado para o exercício profissional, mediante ensino, pesquisa e extensão de qualidade.

### **3.2 Quanto aos objetivos**

O método de aplicação desta pesquisa, quanto aos objetivos, foi o exploratório e o interpretativo. Segundo Gil (2008), esse método explicita o problema, proporcionando maior familiaridade do pesquisador com o problema de pesquisa. Entre as formas de aplicar o método estão o levantamento bibliográfico e entrevistas. Normalmente, esse estudo é apresentado na forma de pesquisa bibliográfica e estudo de caso.

### **3.3 Quanto aos procedimentos técnicos**

Quanto aos procedimentos técnicos, o método utilizado foi a pesquisa bibliográfica e o estudo de caso. De acordo com Gil (2008), a pesquisa bibliográfica deve ser baseada em material preexistente, preferencialmente, livros e artigos científicos. Para um melhor embasamento teórico, é necessário, segundo Jung (2004), um levantamento prévio da bibliografia, com a finalidade de encontrar as contribuições já existentes.

Por sua vez, o estudo de caso, conforme Gil (2008), consiste em um aprofundamento exaustivo de um ou poucos objetos de maneira a permitir um amplo e detalhado conhecimento do objeto da pesquisa.

### **3.4 Quanto à forma e ao método de abordagem do problema**

A abordagem utilizada na pesquisa foi qualitativa, na qual se interpreta as realidades, desconsiderando-se os números, conforme BAUER e GASKELL (2015). De acordo com Demo (2019), esse tipo de pesquisa busca o lado subjetivo dos fatos, transformando depoimentos em dados relevantes, tornando possível uma análise interpretativa após entrevista relacionada com o assunto abordado.

### **3.5 Universo e amostra**

Vergara (1997) define universo ou população como o conjunto de elementos que apresentam as características que representam o objeto do estudo. Já a amostra é uma parte do universo, selecionada com base em critério de representatividade.

O universo desta pesquisa foi o setor de contabilidade das instituições do ramo educacional do terceiro setor. Sendo assim, a entrevista foi aplicada apenas com o contador da instituição objeto do estudo.

Neste estudo, a amostragem utilizada foi a não probabilística que ocorre quando a seleção dos elementos da amostra depende do julgamento do pesquisador (MATTAR, 1996).

A amostra utilizada foi o setor de contabilidade da instituição descrita no item 3.1 – Caracterização da instituição de ensino pesquisada.

### **3.5 Coleta de dados**

O instrumento de coleta de dados utilizado foi uma entrevista semiestruturada. Segundo Kenoby (2018), a entrevista semiestruturada não segue roteiro fechado, é feita com base em modelo pré-definido que pode se moldar, conforme a conversa vai acontecendo, com acréscimo de novas perguntas, inclusive, gerando, assim, informações qualitativas.

A técnica utilizada para a coleta das informações, necessárias à produção da pesquisa, foi a entrevista, realizada por e-mail, com o contador da instituição. Nela foi aplicado o questionário baseado no *check-list* sugerido na presente pesquisa, como ferramenta para controle das obrigações legais a cargo dos contadores de instituições do terceiro setor. O questionário contém 28 perguntas dissertativas abertas. Gil (2019) afirma que esse formato apresenta sequência predefinida, proporciona liberdade para as respostas e a pauta é conduzida de acordo com o interesse do entrevistador. O questionário foi formulado de forma a verificar o cumprimento das exigências da ITG 2002; o cumprimento das obrigações acessórias e das prestações de contas; e a vigência das certidões negativas. Assim, foi possível avaliar como a instituição está se comportando em relação à conformidade.

O contador da instituição assinou o TCLE – Termo de Consentimento Livre e Esclarecido.

## **4 ANÁLISE DOS RESULTADOS**

A seção dos resultados inicia com alguns conceitos apresentados na Fundamentação Teórica, como o entendimento de Giovanini (2014) de que, ao optar pela integridade, as organizações protegem-se dos riscos à imagem da empresa e das penalidades em razão da inconformidade. Levando-se, também, em consideração o conceito trazido por Santos (2019) de que as entidades do Terceiro Setor, por serem objeto de renúncia fiscal por parte do estado, devido ao benefício concedido da imunidade tributária, são analisadas com ainda mais rigor pelo Fisco. Observando, também, de acordo com as bases legais apresentadas, que existem condições para a continuidade do direito ao benefício da imunidade tributária, como a manutenção dos registros contábeis revestidos das formalidades legais trazidas, principalmente, pela ITG 2002 e o cumprimento das obrigações acessórias. É importante destacar que descumprir essas obrigações pode trazer sérios riscos financeiros à organização.

Com esses conceitos embasando a pesquisa, foram formuladas as perguntas do questionário para a coleta dos dados. Elas estão respaldadas pelas bases legais apresentadas na fundamentação teórica que tratam das obrigações do contador quanto aos registros contábeis, Demonstrações Financeiras e Notas Explicativas e, também, quanto às obrigações acessórias.

Na análise dos dados, buscou-se, a partir das respostas do contador, realizar um diagnóstico da situação da instituição, objeto do estudo, a fim de determinar a importância do profissional de contabilidade para a manutenção da conformidade de uma instituição do ramo educacional do terceiro setor.

Dessa forma, a entrevista realizada contém 28 questões dissertativas. Assim, ao responder que atendeu à obrigação mencionada na pergunta do questionário, o contador está afirmando que a instituição, da qual é colaborador, está em conformidade com aquele aspecto da legislação.

#### **4.1 Entrevista realizada com o contador da instituição**

**a) As receitas e despesas foram reconhecidas, respeitando o Regime de Competência?**

O entrevistado respondeu que todas as receitas e despesas são contabilizadas respeitando o regime de competência.

**b) As doações recebidas para custeio e investimento foram reconhecidas no resultado?**

De acordo com o entrevistado, existe um grupo de contas específico na Demonstração de Resultado para doações.

**c) Os registros contábeis evidenciam as contas de receitas e despesas, com e sem gratuidade, superávit ou déficit, de forma segregada, identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social e demais atividades?**

O entrevistado informou que registra suas receitas e despesas em grupos específicos para despesas administrativas; despesas com pessoal; despesas de educação; assistência social, etc. Assim sendo, são contabilizadas de forma segregada.

**d) Enquanto não atendidos os requisitos para o reconhecimento no resultado, a contrapartida da subvenção, de contribuição para custeio e investimento, bem como de isenção e incentivo fiscal registrada no ativo, foram registradas em conta específica do passivo?**

Segundo o entrevistado, a instituição não costuma receber subvenções, custeios para investimento de fontes externas e incentivos fiscais, porém, quando recebem subvenções internas, uma conta do passivo é utilizada para que a devida despesa venha a ficar na mesma competência da receita.

- e) As receitas decorrentes de doação, contribuição, convênio, parceria, auxílio e subvenção por meio de convênio, editais, contratos, termos de parceria e outros instrumentos, para aplicação específica, mediante constituição, ou não, de fundos, e as respectivas despesas foram registradas em contas próprias, inclusive as patrimoniais, segregadas das demais contas da entidade?**

O entrevistado esclareceu que a entidade possui grupos de contas específicos para esse fim; assim, quando ocorrem esse tipo de receitas, elas são registradas de forma segregada das demais contas da empresa.

- f) Os benefícios concedidos, a título de gratuidade, foram reconhecidos de forma segregada, destacando-se aqueles que devem ser utilizados em prestações de contas nos órgãos governamentais?**

O contador afirmou que a entidade possui contas específicas para registrar as gratuidades de forma segregada.

- g) Foi constituída provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas sobre créditos a receber, com base em estimativa de seus prováveis valores de realização e baixar os valores prescritos, incobráveis e anistiados?**

De acordo com o entrevistado, a entidade constitui mensalmente provisão para créditos de liquidação duvidosa.

- h) O valor do superávit ou déficit foi incorporado ao Patrimônio Social?**

Conforme informou o entrevistado, o resultado (superávit/déficit) é sempre incorporado ao Patrimônio Social.

- i) O superávit, ou parte de que tenha restrição para aplicação, foi reconhecido em conta específica do Patrimônio Líquido?**

O entrevistado respondeu que as reservas destinadas a fins específicos foram registradas em contas separadas no Patrimônio Social.

**j) O benefício concedido como gratuidade, por meio da prestação de serviços, foi reconhecido pelo valor efetivamente praticado?**

Segundo o entrevistado, quando ocorre essa situação, a gratuidade concedida, por meio da prestação de serviços, é registrada, contabilmente na despesa, de acordo com o valor praticado pela instituição ao cobrar pelo serviço normal prestado.

**k) Os registros contábeis necessários para a apuração das informações para prestação de contas exigidas por entidades governamentais, aportadores, reguladores e usuários em geral foram registrados de forma segregada?**

De acordo com o entrevistado, as informações necessárias à prestação de contas estão registradas de forma segregada.

**l) A dotação inicial disponibilizada pelo instituidor/fundador em ativo monetário ou não monetário, no caso das fundações, é considerada doação patrimonial e foi reconhecida em conta do patrimônio social?**

O entrevistado não reconhece nenhuma situação como essa na instituição. Ela não se enquadra como fundação.

**m) O trabalho voluntário foi reconhecido pelo valor justo da prestação do serviço como se tivesse ocorrido o desembolso financeiro?**

Conforme informou o entrevistado, inexistem trabalhos voluntários na instituição.

**n) Aplicou-se aos ativos não monetários a Seção 27 da NBC TG 1000, que trata da redução ao valor recuperável de ativos e a NBC TG 01, quando aplicável?**

O contador informou que a entidade não aplicou esse procedimento.

**o) Foram elaborados o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Período, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas, conforme previsto na NBC TG 26 ou na Seção 3 da NBC TG 1000, quando aplicável?**

De acordo com o entrevistado, internamente, a entidade gera mensalmente o Balanço patrimonial, a Demonstração do Resultado e as Notas Explicativas (quando necessário é utilizado apenas para uso interno). Para fins legais, a matriz consolida as



informações e gera, anualmente, todas as demonstrações contábeis e financeiras solicitadas.

**p) No Balanço Patrimonial, a denominação da conta Capital foi substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido?**

O entrevistado afirmou que, no Balanço Patrimonial, a conta Capital consta na identificação como Patrimônio Social.

**q) No Balanço Patrimonial e nas Demonstrações do Resultado do Período, das Mutações do Patrimônio Líquido e dos Fluxos de Caixa, as palavras lucro ou prejuízo foram substituídas por superávit ou déficit?**

O contador respondeu que as palavras lucro ou prejuízo não constam nas demonstrações; elas foram substituídas por Superávit ou Déficit.

**r) Na Demonstração do Resultado do Período, foram destacadas as informações de gratuidade concedidas e serviços voluntários obtidos, divulgadas em notas explicativas por tipo de atividade?**

Conforme informou o entrevistado, quando ocorreram, foram destacadas e divulgadas em notas explicativas, por tipo de atividade. A instituição não faz uso de serviço voluntário.

**s) Na Demonstração dos Fluxos de Caixa, as doações foram classificadas nos fluxos das atividades operacionais?**

Segundo o entrevistado, as doações fazem parte do superávit / déficit do exercício que é base para as atividades operacionais.

**t) As demonstrações contábeis foram complementadas por notas explicativas que continham, pelo menos, os requisitos mínimos exigidos na ITG 2002?**

De acordo com o entrevistado, as notas explicativas não são geradas pelas filiais, e sim, de forma consolidada pela matriz, mas estão em conformidade com as exigências legais.

**u) Foram transmitidas, para a Receita Federal, mensalmente, nos prazos estabelecidos, a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF?**

O contador afirmou que as declarações são transmitidas de forma centralizada pela matriz.

**v) Foram transmitidas para a Receita Federal, mensalmente, nos prazos estabelecidos, a EFD Contribuições?**

O entrevistado respondeu que as declarações são transmitidas de forma centralizada pela matriz.

**w) No caso de estar obrigada, a entidade transmitiu, mensalmente, para a Receita Federal, nos prazos estabelecidos, a EFD ICMS IPI e a GIA?**

Conforme o entrevistado, a entidade não tem inscrição estadual, pois não realiza atividade de comercialização. Sendo assim, não é contribuinte de ICMS. Portanto, a instituição não é obrigada a transmitir essa declaração.

**x) Foram transmitidas para a Receita Federal, anualmente, nos prazos estabelecidos, a Escrituração Contábil Digital - ECD?**

O entrevistado afirmou que as declarações são transmitidas de forma centralizada pela matriz.

**y) No caso de não estar obrigada e não optar pela transmissão da Escrituração Contábil Digital – ECD, a entidade cumpriu com a formalidade legal do registro, em cartório, dos Livros Diários?**

O contador respondeu que a empresa entrega a Escrituração Contábil Digital – ECD de forma centralizada pela matriz. Portanto, não está obrigada ao registro dos livros.

**z) Foi transmitida para a Receita Federal, anualmente, nos prazos estabelecidos, a Escrituração Contábil Fiscal – ECF?**

De acordo com o entrevistado, a Declaração é transmitida de forma centralizada pela matriz.

**aa) Foram apresentadas as prestações de contas exigidas pelos órgãos governamentais, nos prazos estabelecidos?**

O entrevistado afirmou que a entidade entregou as prestações de contas, sendo todos os prazos respeitados.

**bb) A entidade tem, atualmente, vigentes, as certidões negativas da Receita Federal, Receita Estadual, Prefeitura Municipal, Certidão de Débitos Trabalhistas, Certidão de Regularidade do FGTS?**

Conforme informou o entrevistado, existe o controle da vigência das certidões negativas. Elas são salvas e arquivadas pela matriz.

**4.2 Simulação hipotética do impacto financeiro no caso de descumprimento das obrigações acessórias.**

Como não se teve acesso às Demonstrações Financeiras da instituição, em respeito ao sigilo dos seus dados, e levando-se, também, em conta que, de acordo com as informações do entrevistado, a instituição encontra-se em conformidade com as obrigações acessórias, far-se-á a análise do impacto financeiro em decorrência do descumprimento das obrigações acessórias, com base em hipóteses, com valores e período de atraso fictícios, criadas para esse fim.

**Quadro 2 – ECF / ECD - Cálculo multa por atraso superior a 50 dias para entrega**

<b>Descrição</b>	<b>Valores</b>
Receita Bruta Fictícia	<b>R\$ 10.000.000,00</b>
% aplicado sobre Receita Bruta do período da escrituração	<b>1%</b>
Valor da multa	<b>R\$ 100.000,00</b>
Redução 50% por denúncia espontânea	<b>R\$ 50.000,00</b>
Redução 50% por pagamento até o prazo da multa	<b>R\$ 25.000,00</b>

Fonte: Desenvolvido pelo pós-graduando

Na hipótese de a instituição ter uma Receita Bruta de R\$ 10.000.000,00, no exercício do qual trata a declaração, se for entregue de forma espontânea, ou seja, sem nenhum procedimento de ofício por parte da Receita Federal, com atraso superior a 50 dias, e o recolhimento ocorrer no prazo da notificação, a multa pelo atraso será de R\$ 25.000,00.

**Quadro 3 - DCTF / DIRF - Cálculo multa atraso de 3 meses para transmissão**

<b>Descrição</b>	<b>Valores</b>
Valor fictício dos impostos declarados na DCTF	<b>R\$ 50.000,00</b>
% aplicado sobre os impostos declarados (2% X número de meses do atraso)	<b>6%</b>
Valor da multa	<b>R\$ 3.000,00</b>
Redução 50% por pagamento até o prazo da multa	<b>R\$ 1.500,00</b>

Fonte: Desenvolvido pelo pós-graduando

Na hipótese de a instituição ter informado na declaração impostos totalizando o montante de R\$ 50.000,00, no período do qual ela trata, se for entregue de forma espontânea, ou seja, sem nenhum procedimento de ofício por parte da Receita Federal, com atraso de 3 meses, e o recolhimento ocorrer no prazo da notificação, a multa pelo atraso será de R\$ 1.500,00.


Outro aspecto importante, cujo impacto econômico é mais difícil de ser mensurado, é a questão da imunidade tributária. O descumprimento das condições estabelecidas na legislação, conforme art. 150, inciso VI, alínea “c” da constituição de 1988, elencados no tópico 2.5 deste estudo, que trata da imunidade tributária, podem ensejar a perda do direito à imunidade tributária. Essa situação geraria a obrigação de recolher os impostos como se fosse uma empresa com fins lucrativos. O valor será calculado a partir do momento em que a entidade deixou de atender aos requisitos, no máximo até 5 (cinco) anos retroativos. Esse seria o pior dos cenários e representaria um prejuízo enorme para os cofres da instituição.

#### 4.3 *Check-List*

Nos próximos quadros são expostos as principais obrigações do contador, de uma instituição deste tipo, em forma de *check-list* sugestivo, desenvolvido com base na legislação vigente, com o objetivo de auxiliar no diagnóstico, acompanhamento e controle do cumprimento das principais obrigações legais, sob a responsabilidade do contador de uma instituição do ramo educacional do terceiro setor.


Para melhor visualização, o *check-list* está dividido em quatro partes: Obrigações legais quanto aos registros contábeis; Obrigações legais quanto às Demonstrações Contábeis e Financeiras; Obrigações legais quanto às Notas Explicativas integrantes das Demonstrações Contábeis e Financeiras e Obrigações legais quanto às Obrigações Acessórias.

#### Quadro 4 – Obrigações Legais Quanto aos Registros Contábeis

<i>Check-list</i> - Descrição	
1. As receitas e despesas foram reconhecidas respeitando o Regime de Competência?	
2. As doações recebidas para custeio e investimento foram reconhecidas no resultado?	
3. Os registros contábeis evidenciam as contas de receitas e despesas, com e sem gratuidade, superávit ou déficit, de forma segregada, identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social, e demais atividades?	

(continua)


(continuação)

<b>Check-list - Descrição</b>	
4. Enquanto não atendidos os requisitos para o reconhecimento no resultado, a contrapartida da subvenção, de contribuição para custeio e investimento, bem como de isenção e incentivo fiscal registrada no ativo, foram registradas em conta específica do passivo?	
5. As receitas decorrentes de doação, contribuição, convênio, parceria, auxílio e subvenção por meio de convênio, editais, contratos, termos de parceria e outros instrumentos, para aplicação específica, mediante constituição, ou não, de fundos, e as respectivas despesas foram registradas em contas próprias, inclusive as patrimoniais, segregadas das demais contas da entidade?	
6. Os benefícios concedidos, a título de gratuidade, foram reconhecidos de forma segregada, destacando-se aqueles que devem ser utilizados em prestações de contas nos órgãos governamentais?	
7. Foi constituída provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas sobre créditos a receber, com base em estimativa de seus prováveis valores de realização e baixar os valores prescritos, incobráveis e anistiados?	
8. O valor do superávit ou déficit foi incorporado ao Patrimônio Social?	
9. O superávit, ou parte que tenha restrição para aplicação, foi reconhecido em conta específica do Patrimônio Líquido?	
10. O benefício concedido como gratuidade por meio da prestação de serviços foi reconhecido pelo valor efetivamente praticado?	
11. Os registros contábeis necessários para a apuração das informações para prestação de contas exigidas por entidades governamentais, aportadores, reguladores e usuários, em geral, foram registrados de forma segregada?	
12. A dotação inicial disponibilizada pelo instituidor/fundador em ativo monetário ou não monetário, no caso das fundações, é considerada doação patrimonial e foi reconhecida em conta do patrimônio social?	
13. O trabalho voluntário foi reconhecido pelo valor justo da prestação do serviço como se tivesse ocorrido o desembolso financeiro?	
14. Aplicou-se aos ativos não monetários a Seção 27 da NBC TG 1000, que trata da redução ao valor recuperável de ativos e a NBC TG 01, quando aplicável?	

Fonte: Desenvolvido pelo pós-graduando


A primeira parte do *check-list* trata das exigências trazidas pela ITG 2002 (2012) quanto aos registros contábeis. Esse é o principal regramento para o registro contábil e demonstrações para as entidades do terceiro setor.

#### **Quadro 5 – Obrigações Legais Quanto às Demonstrações Contábeis e Financeiras**

<b>Check-list - Descrição</b>	
1. Foram elaborados o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Período, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas, conforme previsto na NBC TG 26 ou na Seção 3 da NBC TG 1000, quando aplicável?	
2. No Balanço Patrimonial, a denominação da conta Capital foi substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido?	

(continua)


(continuação)

<b>Check-list - Descrição</b>	
3. No Balanço Patrimonial e nas Demonstrações do Resultado do Período, das Mutações do Patrimônio Líquido e dos Fluxos de Caixa, as palavras lucro ou prejuízo foram substituídas por superávit ou déficit?	
4. Na Demonstração do Resultado do Período, foram destacadas as informações de gratuidade concedidas e serviços voluntários obtidos, e divulgadas em notas explicativas por tipo de atividade?	
5. Na Demonstração dos Fluxos de Caixa, as doações foram classificadas nos fluxos das atividades operacionais?	

Fonte: Desenvolvido pelo pós-graduando

A segunda seção do *check-list* trata das exigências da ITG 2002 (2012), em relação às Demonstrações Contábeis.


#### **Quadro 6 – Obrigações Legais Quanto às Notas Explicativas Integrantes das Demonstrações Contábeis e Financeiras**

<b>Check-list - Descrição</b>	
1. Contém o contexto operacional da entidade, incluindo a natureza social e econômica e os objetivos sociais?	
2. Apresenta os critérios de apuração da receita e da despesa, especialmente, com gratuidade, doação, subvenção, contribuição e aplicação de recursos?	
3. A renúncia fiscal relacionada com a atividade está evidenciada nas demonstrações contábeis como se a obrigação devida fosse?	
4. Relaciona as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções?	
5. Detalha os recursos de aplicação restrita e as responsabilidades decorrentes de tais recursos?	
6. Apresenta os recursos sujeitos à restrição ou vinculação por parte do doador?	
7. Evidencia os 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?	
8. Demonstra as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações em longo prazo?	
9. Traz informações sobre os seguros contratados?	
10. Se entidade Educacional de ensino superior, evidencia a adequação da receita com a despesa de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela Lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação?	
11. Apresenta os critérios e procedimentos do registro contábil de depreciação, amortização e exaustão do ativo imobilizado, devendo ser observada a obrigatoriedade do reconhecimento com base em estimativa de sua vida útil?	
12. Registra de forma segregada os atendimentos com recursos próprios dos demais atendimentos realizados pela entidade?	
13. Todas as gratuidades praticadas são registradas de forma segregada, destacando aquelas que devem ser utilizadas na prestação de contas nos órgãos governamentais, apresentando dados quantitativos, ou seja, valores dos benefícios, número de atendidos, número de atendimentos, número de bolsistas com valores e percentuais representativos?	
14. A entidade demonstra, comparativamente, o custo e o valor reconhecido quando esse valor não cobrir os custos dos serviços prestados?	

Fonte: Desenvolvido pelo pós-graduando

As Notas Explicativas são parte integrante das Demonstrações Contábeis. A ITG 2002 (2012); também aparecem os requisitos mínimos que precisam estar contemplados nas Notas Explicativas. A terceira parte do *check-list* expõe essas exigências.

#### Quadro 7 – Obrigações Legais Quanto às Obrigações Acessórias

<b>Check-list - Descrição</b>	
1. Foi transmitida para a Receita Federal, mensalmente, nos prazos estabelecidos, a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF?	
2. Foi transmitida para a Receita Federal, mensalmente, nos prazos estabelecidos, a Declaração de Impostos Retidos na Fonte – DIRF?	
3. Foi transmitida para a Receita Federal, mensalmente, nos prazos estabelecidos, a EFD Contribuições?	
4. No caso de estar obrigada, a entidade transmitiu, mensalmente, para a Receita Federal, nos prazos estabelecidos, a EFD ICMS IPI e a GIA?	
5. Foi transmitida para a Receita Federal, anualmente, nos prazos estabelecidos, a Escrituração Contábil Digital - ECD?	
6. No caso de não estar obrigada e não optar pela transmissão da Escrituração Contábil Digital – ECD, a entidade cumpriu com a formalidade legal do registro, em cartório, dos Livros Diários?	
7. Foi transmitida para a Receita Federal, anualmente, nos prazos estabelecidos, a Escrituração Contábil Fiscal – ECF?	
8. Foram apresentadas as prestações de contas exigidas pelos órgãos governamentais, nos prazos estabelecidos?	
9. A entidade tem, atualmente, vigentes, as- certidões negativas da Receita Federal, Receita Estadual, Prefeitura Municipal, Certidão de Débitos Trabalhistas, Certidão de Regularidade do FGTS?	

Fonte: Desenvolvido pelo pós-graduando

Na última parte do *check-list*, estão relacionadas as principais obrigações acessórias que precisam ser atendidas pelo contador. Cada uma está relacionada a uma base legal específica.

A base legal dos itens 1 e 2, que trata da DCTF e da DIRF, localizam-se nos Artigos 115 e 160 do Código Tributário Nacional e art. 7º da lei 10.426, de 24/04/2002, com redação dada pelo art. 19 da Lei 11.051, de 29/12/2004.

Os itens 3 a 7 tratam das obrigações instituídas pelo Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, que foi desenvolvido pelo governo para facilitar o cruzamento das informações, reunindo-as todas em uma única base de dados. São elas: EFD Contribuições, EFD ICMS IPI, ECD e ECF. A base legal para essas obrigações acessórias está na Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com redação nova ao art. 12 dada pela Lei 13.670, de 30 de maio de 2018.

As organizações do terceiro setor, periodicamente, precisam apresentar prestações de contas aos Órgãos Fiscalizadores, com a finalidade de aprovação das contas e fiscalização das atividades. Por vezes, essas organizações recebem verbas decorrentes de termos de cooperação, convênios e parcerias com o poder público que acarretam na obrigação de prestar contas. O item 8 da última parte do *check-list* lembra ao contador da atenção que deve ser dada à prestação de contas.

Finalizando, os comentários da quarta parte do *check-list*, no item 8, apresenta o controle das Certidões Negativas. São elas que atestam a regularidade da organização. São exigidas por bancos, por empresas e por órgãos governamentais para comprovação da regularidade, possibilitando o fechamento de contratos, termos de cooperação, parceria e convênios; também são exigidas pelos órgãos fiscalizadores. Portanto, o contador precisa sempre acompanhar a questão das Certidões Negativas, verificar se algo impede sua emissão e solucionar qualquer problema, caso necessário.

Cabe ressaltar que o presente *check-list* não esgota todas as possibilidades previstas na legislação para todas organizações do setor. É importante considerar que existem peculiaridades em cada organização, nas quais podem existir mais ou menos exigências. Portanto, o leitor tem a liberdade de adaptar o *check-list* às suas necessidades, acrescentando ou excluindo itens conforme a realidade da sua organização. Porém, esse *check-list* pode auxiliar na realização de diagnóstico, controle e acompanhamento de como está a conformidade legal das exigências que estão sob a responsabilidade do contador de uma organização do terceiro setor do ramo educacional.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O conceito de *Compliance* tem adquirido cada vez mais relevância no meio organizacional. Tendo em vista, tratar-se da conformidade legal e da atuação coerente com os princípios e valores da organização, com a finalidade de manter a boa imagem da entidade e evitar os prejuízos decorrentes das inconformidades, e, sabendo que o profissional contábil é responsável por boa parte dos aspectos legais de uma organização, o presente estudo analisou e descreveu as operações de uma instituição do ramo educacional do terceiro setor, que precisam ser atendidas pelo contador com a finalidade de manter a conformidade com a legislação vigente.

Os objetivos da pesquisa foram atendidos e foram descritos os principais aspectos que o setor de contabilidade de uma organização do terceiro setor do ramo educacional precisa acompanhar para a manutenção da conformidade. Foram sintetizadas e reunidas as bases legais



que regulam a atividade do contador desse tipo de organização em relação aos registros contábeis e obrigações acessórias. Apesar de a organização estar em conformidade em todos os aspectos, como informou o entrevistado, foi simulado o impacto financeiro da inconformidade com base em situações hipotéticas. Assim, torna-se possível avaliar o risco do descumprimento das obrigações e da inconformidade para com a legislação. E, por fim, foi proposto um *check-list*, elaborado com base na legislação vigente, aplicável ao setor, com o objetivo de auxiliar aos contadores desse tipo de organização.

Uma dificuldade encontrada na pesquisa foi que, por se tratar de filial, algumas obrigações são apresentadas pela sua matriz, com sede em Curitiba-PR, tendo em vista a exigência do fisco de que estas obrigações sejam apresentadas de forma centralizada pela matriz. Porém, o entrevistado informou que a sede tem cumprido rigorosamente as exigências do fisco e permanece em conformidade com a legislação.

Outra dificuldade ocorreu em virtude de a organização estar em conformidade com todos os aspectos mencionados, assim, a análise do risco do inconformidade precisou ser realizada com base em informações hipotéticas.

Foi possível perceber na simulação hipotética do impacto financeiro, em caso de descumprimento das obrigações acessórias, que o controle adequado dessas obrigações livrou a instituição de diversas penalidades aplicadas pelo fisco e que representariam grande prejuízo à organização.

O estudo demonstrou que a instituição apresenta um controle adequado sobre sua escrituração contábil e obrigações acessórias. Percebe-se, nas informações fornecidas pelo entrevistado, que existe o cuidado em cumprir a legislação aplicável à organização.

Levando-se em consideração que o contador trabalha com grande parte das informações relacionadas ao cumprimento de obrigações impostas pelo fisco e órgãos fiscalizadores, ele é um profissional estratégico para a manutenção da conformidade de uma organização. Percebe-se, assim, a importância de um profissional contábil atento, preocupado em atender a legislação pertinente à organização, mantendo-a sempre em conformidade nos aspectos relacionados às suas funções. Esse cuidado, muitas vezes, não é percebido, mas é de vital importância, pois evita diversos prejuízos, sejam eles financeiros ou à imagem da organização. Salienta-se, ainda, que o estudo da aplicação da *Compliance* não se limita a esse artigo, sendo um campo muito amplo para maior aprofundamento em estudos posteriores.

## REFERÊNCIAS

BAUER, Martin W.; GASKELL, George (orgs). **Pesquisa Qualitativa com texto, imagem e som: Um manual prático**. 13. ed. Rio de Janeiro: Vozes, 2015.

CANDELORO, Ana Paula P.; RIZZO, Maria B. M. de; PINHO, Vinícius. **Compliance 360°: riscos, estratégias, conflitos e vaidades no mundo corporativo**. São Paulo: Trevisan Editora Universitária, 2012

CARNEIRO, Alexandre de Freitas; OLIVEIRA, Deyvison de Lima; TORRES, Luciene Cristina. **Accountability e prestação de contas das organizações do terceiro setor: uma abordagem à relevância da contabilidade**. Sociedade, contabilidade e gestão, v. 6, n. 2, 2011. Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/ufri/article/viewFile/1206/1142>. Acesso: 29 de Ago. 2015.

CORRÊA, Flávia Chrystina Jardim; PETRI, Sérgio Murillo; MECHELN, Pedro José Von; PETRI, Luana Ramos Figueiredo. **Obrigações Acessórias: um levantamento das informações divulgadas que podem ser alvo de cruzamentos nas principais declarações e demonstrativos exigidos pelo fisco. 2014** Disponível em: <http://dvl.ccn.ufsc.br/10congresso/anais/5CCF/20140519034658.pdf>. Acesso em: 23 AGO. 2020.

CUNHA, J.H.C. e MATIAS-PEREIRA, J. **Captação de recursos no terceiro setor: fatores estratégicos para divulgação de informações**. Revista Contemporânea de Contabilidade, v. 9, n. 18, p. 83-102, 2012.

DEMO, Pedro. **Metodologia do Conhecimento Científico**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

ECONET. **Penalidades e Retificação**. <http://blog.econeteditora.com.br/especial-ecf-econet-penalidades/>. 2019. Acesso em 09/03/2020.

EBSEN, Kamille Simas; LAFFIN, Marcos. **Terceiro Setor e Contabilidade**. 2004. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2898101>. Acesso em: 23/08/2020.

FRANCO, Luciane Maria Gonçalves; REZENDE, Denis Alcides; FIGUEIREDO, Frederico de Carvalho; NASCIMENTO, Cristiano do. **Transparência na Divulgação da Contabilidade Pública Municipal Paranaense no Ambiente da Internet**. 2012. Disponível em: [https://scholar.google.com.br/scholar?hl=pt-BR&as\\_sdt=0%2C5&q=FRANCO%2C+Luciane+Maria+Gon%3%A7alves%3B+REZENDE%2C+Denis+Alcides%3B+FIGUEIREDO%2C+Frederico+de+Carvalho%3B+NASCIMENTO%2C+Cristiano+do.+Transpar%3%Aancia+na+Divulga%3%A7%C3%A3o+da+Contabilidade+P%3%BAblica+Municipal+Paranaense+no+Ambiente+da+Internet.+2012.+&btnG=](https://scholar.google.com.br/scholar?hl=pt-BR&as_sdt=0%2C5&q=FRANCO%2C+Luciane+Maria+Gon%3%A7alves%3B+REZENDE%2C+Denis+Alcides%3B+FIGUEIREDO%2C+Frederico+de+Carvalho%3B+NASCIMENTO%2C+Cristiano+do.+Transpar%3%Aancia+na+Divulga%3%A7%C3%A3o+da+Contabilidade+P%3%BAblica+Municipal+Paranaense+no+Ambiente+da+Internet.+2012.+&btnG=). Acesso em 23/08/2020.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 6. ed. São Paulo:Atlas, 2019.

Giovanini,Wagner. **Compliance: a excelência na prática**. São Paulo: Wagner Giovanini, 2014. Site baseado na obra. Disponível em: <https://www.compliancetotal.com.br/compliance/>. Acesso em: 08/09/2019.

INSFRAN, Charles. **ECD – Multa por atraso na entrega**. <https://www.contabeis.com.br/noticias/40173/ecd-multa-por-atraso-na-entrega/>. 2019  
Acesso em: 09/03/2020

Interpretação Técnica Geral 2002. Disponível em: [http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES\\_1409.pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1409.pdf). Acesso em: 23 ABR. 2019.

JUNG, Carlos Fernando. **Metodologia para pesquisa & desenvolvimento: Aplicada a Novas Tecnologias, Produtos e Processos**. Rio de Janeiro: Axcel, 2004.

JUNIOR, Garcia Emilson Ferreira; MEDEIROS, Shara; AUGUSTA, Camila. **Análise documental: uma metodologia da pesquisa para a Ciência da Informação**. Publicado em: <<https://periodicos.ufpb.br/ojs2/index.php/tematica>>. Ano XIII, n. 07 jun. 2017.

KENOBY. **Entrevista semiestruturada: entenda o que é e as suas vantagens**. 2018. Disponível em: <<http://www.kenoby.com/blog/entrevista-semiestruturada/>>. Acesso em: 1 jun. 2019.

MACHADO, JOSÉ MARCELO AZEVEDO JUNIOR. **A nova lei anticorrupção (Lei nº 12.846/13): influências, comentários e análise da legislação brasileira**. 2014. Disponível em: <http://www.unirio.br/ccjp/arquivos/tcc/tcc2-jose-marcelo-azevedo-machado-junior>. Acesso em: 23 AGO. 2020.

MATTAR, Fause Najib. **Pesquisa de marketing**. Ed. Atlas. 1996.

MURARO, Mirna. ROTA, Diogo. ROMANSSINI, Renê. **Análise da Aplicação da ITG 2002 – Entidades Sem Fins Lucrativos nas Demonstrações Contábeis de Entidades do Terceiro Setor de Passo Fundo-RS**. Disponível em: [http://www.crcrs.org.br/convencao/arquivos/trabalhos/cientificos/analise\\_aplicacao\\_itg\\_2002\\_entidades\\_sem\\_fins\\_lucrativos790.pdf](http://www.crcrs.org.br/convencao/arquivos/trabalhos/cientificos/analise_aplicacao_itg_2002_entidades_sem_fins_lucrativos790.pdf). Acesso em: 23 ABR. 2019

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

SANTOS, Cleston Alexandre dos. **Práticas de contabilidade das organizações sem fins lucrativos de Curitiba**. 2010. Disponível em: <http://www.ppgcontabilidade.ufpr.br/system/files/documentos/Dissertacoes/D035.pdf>. Acesso em: 25 abr. de 2019.

SANTOS, Guilherme Palermo dos. **Terceiro Setor e os Limites da Imunidade/Isenção Tributária.** 2019. Disponível em: <http://www.netcpa.com.br/Noticias/ver-noticia.asp?Codigo=47400>. Acesso em: 23/08/2019

VERGARA, Sylvia C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** São Paulo: Atlas, 1997.