

ELENILDES DA CONCEIÇÃO CRUZ

**PARTICULARIDADES TRIBUTÁRIAS DAS ORGANIZAÇÕES NÃO-
GOVERNAMENTAIS**

Trabalho de conclusão de curso apresentado em cumprimento às exigências do curso de Ciências Contábeis da Sociedade de Ensino Superior Amadeus como requisito para a obtenção de diploma de graduação.

Orientadora Prof^ª. MSc Cristiane Feitoza Dantas

Aracaju/SE

2017/2

ELENILDES DA CONCEIÇÃO CRUZ

**PARTICULARIDADES TRIBUTÁRIAS DAS ORGANIZAÇÕES NÃO-
GOVERNAMENTAIS**

Trabalho de conclusão de curso apresentado em cumprimento às exigências do curso de Ciências Contábeis da Sociedade de Ensino superior Amadeus como requisito para a obtenção de diploma de graduação.

Prof.^ª Msc. Cristiane Feitoza Dantas

Prof. Esp. Givanilson Santos de Jesus

Prof. Msc. Elaine Oliveira Pares
Coordenador do Curso de Ciências Contábeis – Membro Interino

Aprovada com média:

Aracaju/SE, _____, de _____ de 2017.

Essa conquista eu dedico ao meu filho.
David Manuel Cruz Moura (*in memoria*).

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por me dá saúde e condições de realizar mais um sonho. Também agradeço a Deus por me da oportunidade de ser mãe de um ser iluminado e muito especial, meu filho amado David Manuel Cruz Moura (*in memoria*).

Agradeço a você David, por ter me escolhido para ser sua mãe, só eu e Deus sabemos o quanto sinto falta de ouvir sua voz cheia de ternura ao me chamar de mainha, obrigada por ter sido essa criança amorosa, amiga, companheira e dono do sorriso mais lindo que alguém poderia ter. É muito difícil conviver sem você ao meu lado. Nunca houve um só dia em que eu dormisse sem pensar em você, e é natural que as lágrimas lavem o meu rosto, porém, logo penso em tudo que vivemos e sou tomada de uma alegria indescritível e afirmo com toda certeza do meu coração que e questão de tempo e que logo, logo iremos nos encontrar e matar essa saudade que aperta o meu peito, espero ansiosa por esse reencontro para que eu possa ver o seu sorriso e sentir o aconchego do seu abraço outra vez, te amo e irei te amar eternamente meu eterno BB, que é e sempre será a razão do meu viver. David, você e a história mais linda que Deus poderia escrever na minha vida. E sei que hoje eu tenho um anjo que sempre estar ao meu lado cuidando e me ajudando a levantar dos tropeços que a vida teima em me dá. Costumávamos dizer um para o outro todos os dias, **VOCÊ É O MELHOR DE MIM E EU SOU O MELHOR DE VOCÊ, TE AMO.**

Não poderia deixar de agradecer a minha mãe Lúcia pela admiração e apoio que sempre me deu.

Agradeço aos meus sobrinhos pelo carinho, em especial Guilherme meu sobrinho-neto que veio para trazer amor e harmonia para família. Deus na sua infinita sabedoria me deu sobrinhos maravilhosos que são como filhos para mim. Não poderia deixar de agradecer e falar da ciumentinha Victória, minha sobrinha, minha pequena um amor incondicional, obrigada por tanto amor e carinho.

Agradeço as minhas lindas afilhadas Bianca e Beatriz, que sabem como ninguém chamar “Dinda”, recheado de amor, amor que transformam os meus dias sombreados em alegria.

Agradeço aos demais familiares e amigos que sempre me apoiaram.

A todos o meu muito obrigado, amo todos vocês!

RESUMO

O tema que norteia esta monografia está relacionado com ONGS e suas particularidades tributárias. Trata-se de uma pesquisa sobre as organizações não governamentais e suas isenções fiscais, visto que são entidades sem fins lucrativos que se caracterizam principalmente por serem instituições que atuam no desenvolvimento econômico do país, complementando as ações do Governo. O objetivo geral desse estudo é analisar a forma de tributação das organizações não governamentais. Para tanto, de forma específica, o trabalho caracteriza as organizações, traz um breve estudo sobre a contabilização dessas entidades, pesquisa a distinção existente entre imunidade e isenção e traz uma análise sobre as particularidades tributárias que norteiam essas instituições. A metodologia adotada no desenvolvimento desta monografia é bibliográfica e descritiva. Está fundamentada de livros, monografias e artigos disponibilizados em meio eletrônico. As principais conclusões obtidas apontam para a observação que estas organizações sobrevivem na sua grande parte de contribuições, doações e subvenções. As organizações que atuam em benefício da sociedade e têm uma função social de mais alta relevância. Apesar de serem pessoas jurídicas de direito privado, suas atividades são caracteristicamente públicas, e visam trazer benefícios para a coletividade. Reconhecendo o trabalho e a importância dessas entidades, o poder público tem procurado conceder alguns benefícios tributários para incentivar a criação e propiciar a sobrevivência das ONGs. No que se refere à análise das particularidades tributárias das ONGs obteve-se que a imunidade tributária mesmo prevista na CF só possibilita que abranja os impostos cujo fato gerador seja renda, patrimônio ou serviços. As isenções são concedidas mediante o enquadramento nas exigências da legislação em vigor.

Palavras-Chave: ONGs. Particularidades Tributárias. Isenção e Imunidade.

ABSTRACT

The theme that guides this monograph is related to NGOs and their tax peculiarities. It is a research on non-governmental organizations and their tax exemptions, since they are non-profit entities that are characterized mainly as institutions that act in the economic development of the country, complementing the actions of the Government. The general objective of this study is to analyze the form of taxation of non-governmental organizations. In order to do so, the paper characterizes the organizations, provides a brief study on the accounting of these entities, investigates the distinction between immunity and exemption, and concludes with an analysis of the tax peculiarities that guide these institutions. The methodology adopted in the development of this monograph is essentially bibliographical, and is based on books, monographs and articles made available electronically. The main conclusions obtained point to the observation that these organizations do not seek profits from their activities, thus surviving from, for the most part, contributions, donations and subsidies. They are organizations that act for the benefit of society and have a social function of the highest relevance. Although they are legal entities of private law, their activities are characteristically public, and aim to bring benefits to the community. Acknowledging the work and the importance of these entities, the public authorities have sought to grant some tax benefits to encourage the creation and foster the survival of NGOs. Regarding the analysis of the tax peculiarities of NGOs, it was obtained that tax immunity even CF only allows it to cover the taxes whose generating event is income, equity or services. The exemptions are granted by complying with the requirements of the legislation in force and the tax immunity of the SC only contemplates taxes that generate income, assets or services.

Key Words: NGOs. Tax Particularities. Exemption and Immunity.

LISTA DE SIGLAS

ABONG - Associação Brasileira de ONGs
CAGED - Cadastro Geral de Empregados e Desempregados
CC - Código Civil
CEBAS - Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social.
CF - Constituição Federal
CFC - Conselho Federal de Contabilidade
CNAS - Conselho Nacional de Assistência Social
CNSS - Conselho Nacional do Serviço Social
COFINS - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
DACON - Demonstrativo de Apuração da Contribuição Social
DARF - Documento de Arrecadação de Receitas Federais
DCTF - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
DFC - Demonstração do Fluxo de Caixa
DIPJ - Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica
DIRF - Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte
DMPL - Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
DMPLS - Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Social
DO - Diário Oficial
DOAR - Demonstração das Origens e Aplicação de Recursos
DRE - Demonstração do Resultado do Exercício
DSDE - Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício
ESFL - Entidades sem Fins Lucrativos
EUA - Estados Unidos da América
FGTS - Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
ICMS - Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços
IN - Instrução Normativa
IOF - Imposto Sobre Operação Financeira
IPI - Imposto Sobre Produto Industrializado
IPTU - Imposto Predial e Territorial Urbano

IR – Imposto de Renda

IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica

IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte

ITCMD - Imposto sobre Transmissão Causa Mortes e Doação

LC – Lei Complementar

NBC – Norma Brasileira de Contabilidade

NBC T – Normas Brasileira de Contabilidade Técnica

NF – Nota Fiscal

ONG – Organização Não Governamental

ONU - Organização das Nações Unidas

OSCIP – Organização da Sociedade Civil de Interesse Público

PASEP – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PIS – Programa de Integração Social

PL – Patrimônio Líquido

RAIS – Relação Anual de Informações Sociais

RIR – Regulamento do Imposto de Renda

SEFAZ – Secretaria da Fazenda

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

TS – Terceiro Setor

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	1
2. REFERENCIAL TEÓRICO	3
2.1 TERCEIRO SETOR.....	3
2.1.1 Considerações Conceituais Sobre ONGS	6
2.1.2 Histórico das ONGs	7
2.1.3 Finalidades e Benefícios das Organizações Não Governamentais.....	9
2.2 DIREITO TRIBUTÁRIO	10
2.2.1 Aspectos Jurídicos das Organizações Não Governamentais.....	12
2.3 CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA	14
2.3.1 Breve Comentário Sobre a Contabilidade das ONGS.....	15
2.3.2 Aspectos Tributários Das Organizações Não Governamentais	17
2.3.2.1 O Registro Contábil.....	17
2.3.2.2 Das Demonstrações Contábeis	18
2.4 AS ONGS E A IMUNIDADE X ISENÇÃO	20
2.5 FORMA DE TRIBUTAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES NÃO GOVERNAMENTAIS.....	23
3. METODOLOGIA.....	29
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	30
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	32

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, existem três setores responsáveis por atender as necessidades da sociedade, o primeiro setor, composto pelo Estado, o segundo setor, correspondente ao mercado, bem como o terceiro setor, que é operado pelas ditas entidades da sociedade civil. É muito comum, na atualidade, a mídia vincular notícias evidenciando o Estado cada vez mais impotente para atender as demandas da população, principalmente na área social. Ressalta-se que esse panorama não é recente, e uma situação que sempre existiu, mas que passou a ter maior repercussão, principalmente a partir da Constituição de 1988.

Miranda (2013) comenta que o terceiro setor são as entidades sem fins lucrativos, que apesar de angariarem recursos de empresas públicas e privadas, não podem ser caracterizadas como nenhuma dessas. São, portanto, entidades prestadoras de serviços sociais.

É neste contexto, segundo Tachizawa (2014), que surge o terceiro setor como mercado social formado pelas organizações não governamentais (ONGs) e outras organizações congêneres com o intuito de promover a implantação de projetos que possibilitem ações sociais transformadoras.

As organizações não governamentais são um grupo de entidades cuja importância maior está no fato de serem instituições parceiras do Estado na promoção de ações sociais transformadoras. Devido a esta relevância o poder público tem procurado conceder alguns benefícios tributários a estas entidades. Dentre estes benefícios repassados a essas organizações encontram-se as situações de imunidade ou isenção de tributação. Considerando essas particularidades, a problemática norteadora deste artigo se baseia no seguinte questionamento: quais particularidades tributárias que justificam a isenção ou imunidade em relação à renda destas organizações?

Constitui o objetivo geral deste artigo analisar a forma de tributação das organizações não governamentais. Para tanto foram definidos como objetivos específicos: Apresentar as características da contabilidade do terceiro setor; identificar as diferenças entre imunidade e isenção; verificar as particularidades tributárias das ONGs.

O estudo se justifica por considerar as ONGs instituições que se mostram bastante importante para a sociedade. Cada vez mais as comunidades carentes do país contam com a ajuda dessas instituições para adquirirem dignidade, principalmente as crianças e os adolescentes. Enquanto área social, que tanto atende aos interesses da sociedade, nada mais oportuno pesquisar sobre as particularidades tributárias da ONGs e apresentá-las a comunidade acadêmica.

Sendo relevante contribuir com a divulgação de especialidades destas entidades que são necessárias para construção da sociedade no país. Apesarem de serem pessoas jurídicas de direito privado, suas atividades são caracteristicamente públicas, e visam trazer benefícios para a coletividade, uma vez que o Estado não consegue suprir a demanda e desempenhar o seu papel social de maneira satisfatória.

Estruturalmente esta monografia está organizada em quatro momentos distintos, sendo o primeiro essa introdução e a definição dos objetivos. No segundo momento, o estudo apresenta desenvolvimento do referencial teórico com a caracterização das organizações não governamentais, a partir de uma análise conceitual. Algumas considerações sobre a lei tributária que sedimenta as ONGs. Alguns comentários sobre a diferença entre imunidade e isenção, uma breve análise sobre a contabilização dessas organizações e sobre a tributação das ONGs. O terceiro contem comentários relacionados á metodologia, ou seja, o caminho adotado para o desenvolvimento deste estudo. A presente monografia está encerrada no quarto momento, que traz as conclusões acerca da temática central da pesquisa.

2. REFERÊNCIAL TEÓRICO

O referencial teórico é o momento do estudo no qual acontece a fundamentação teórica dos objetivos definidos para a realização do estudo. Dessa forma o presente referencial teórico busca analisar a forma de tributação das organizações não governamentais, para tanto inicialmente caracteriza as organizações não governamentais, traz um estudo sobre as legislações tributárias que sedimentam as ONGs, comenta sobre a diferenciação entre imunidade e isenção e analisa as particularidades tributárias dessas entidades.

2.1 TERCEIRO SETOR

A economia brasileira se divide em três setores que estão responsáveis pela administração e aplicação dos recursos financeiros que são necessários para suprir as necessidades dos brasileiros. O primeiro setor, é composto pelo Estado e administrado pelo Governo, faz uso de capital público originado do pagamento de tributos que a população paga e demais rendas; o segundo tem relação com o mercado, ou seja, são as empresas que se utilizam de capital próprio para obter lucro; e o terceiro setor, operado por entidades da sociedade civil que não visam o lucro (MIRANDA, 2013).

O terceiro setor, objeto de estudo deste trabalho de conclusão de curso, está formado pelas entidades ditas sem fins lucrativos, ou seja, não visam lucro, também conhecidas como organizações não governamentais. Conforme Vinhas e Silva (2010) o terceiro setor atua no sentido de ajudar ao Estado fazer cumprir os direitos sociais contemplados pela Constituição Federal. Para tanto, conta com incentivo na forma de imunidade tributária, que será amplamente estudado com o conseqüente desenvolvimento deste referencial teórico.

Composto por associações e fundações que trabalham para gerar bens e serviços públicos à sociedade, o terceiro setor pode ser considerado uma estratégia relativamente recente adotada no país, considerando que essas entidades começaram a se destacar com mais presença no país na década de 60. Atualmente, consiste num segmento social que cada vez mais vem ganhando importância e apoio das empresas preocupadas com a responsabilidade social (VINHAS; SILVA, 2010).

Oportuno comentar que o principal objetivo das entidades do terceiro setor é a geração de serviços de caráter público. O terceiro setor consiste numa área social que não se apresenta como eminentemente pública nem privada, mas tem a propriedade de atuar de

forma conjunta com agentes, instituições, empresas e organizações de natureza particular e pública, por meio de recursos materiais provenientes do setor privado cuja finalidade é pública ou social (SILVA; SOUZA; FARIAS, 2013).

Miranda (2013) também expõe que as entidades que constituem o terceiro setor são sem fins lucrativos, e não podem ser caracterizadas nem como públicas, nem como privadas, apesar de angariar recursos de ambos os lados, para a prestação de serviços sociais devidos, em grande parte, pelo Estado. Para Vinhas e Silva (2010) o que existe é a participação conjunta do setor público com o setor privado. Representa a aplicação do dinheiro das entidades privadas para fins públicos. Essa junção não impede e nem quer dizer que o poder público não precisa destinar verbas ao terceiro setor, ao contrário precisa sim, afinal sua função é promover a solidariedade social.

É importante deixar claro que o terceiro setor não pode substituir a função do Estado. Trata de uma iniciativa criada para complementar e auxiliar na resolução dos milhares de problemas sociais que existem no país. Apresenta-se como uma parceria eficiente e democrática que possibilita ampliar e mobilizar recursos tanto públicos como privados, para iniciativas de interesse público (VINHAS; SILVA, 2010).

Vieira (2013, p.12) coloca que o terceiro setor atua no contexto no qual o poder público não consegue resolver os problemas sociais. Na existência desse vácuo a sociedade civil passa a atuar de forma organizada, tendo como pilares a solidariedade, o voluntariado e principalmente uma atuação sem fins lucrativos. O objetivo maior dessa forma é suprir as necessidades das classes mais carentes e “não atendidas pelas medidas e ações governamentais”.

Sobre as iniciativas do terceiro setor, essas visam o bem comum, a preservação ambiental, educação popular, ajuda a necessitados, amparo a patrimônios culturais, acolhimento a comunidades em risco, ajuda e socorro às vítimas de catástrofes naturais, inclusão tecnológica. Segundo as observações de Costa (2006), as ações do terceiro setor exigem rapidez, eficiência e que aloquem recursos materiais e humanos. Necessitam principalmente que exista vontade política dos envolvidos, que as pessoas estejam motivadas e que haja apoio comunitário.

Enquanto ações voltadas para o bem comum, ou seja, que beneficiam a sociedade como um todo, as ações ou atividades desenvolvidas pelo terceiro setor são iniciativas que deveriam ser prerrogativas do primeiro setor, pois como rege a Constituição Federal brasileira o poder e a soberania do Estado parte do povo para o povo, portanto era para ser do Estado, a

responsabilidade de garantir a todos os cidadãos que não podem pagar, o acesso aos serviços sociais de segurança, educação, saúde, mas na prática não acontece dessa forma (COSTA, 2006).

São entidades ditas do terceiro setor as fundações, entendidas por Kanitz (2017) como as instituições que financiam o terceiro setor, ou seja, realizam doações às entidades beneficentes. Existem ainda no Brasil, as ditas fundações mistas que doam para terceiros e ao mesmo tempo executam projetos próprios. Destaca-se que são poucas as fundações brasileiras que atuam na área social, visto que a grande maioria das fundações não tem muitos recursos, essas sobrevivem de doações anuais das empresas que as constituíram. Com a recessão, as doações diminuem, justamente quando os problemas sociais aumentam.

As entidades beneficentes também fazem parte do terceiro setor. Trata-se das entidades que atuam cuidando de todo tipo de pessoa em situação de abandono, como pessoas carentes, idosos, meninos de rua, drogados e alcoólatras, órfãos e mães solteiras. Existem entidades beneficentes que atuam protegendo testemunhas, ajudam na preservação do meio ambiente. Desenvolvem trabalhos voltados a educar jovens, idosos e adultos. Possibilitam aos interessados a oportunidade de adquirirem uma profissão. Doam sangue, merenda, livros, sopão. Disponibilizam atendimento a pessoas com tendências suicidas, desamparados. Ajudam as mães que necessitam trabalhar, as pessoas que são vítimas de violência, e outras atividades beneficentes.

Existem ainda as entidades sem fins lucrativos, como um clube esportivo que não visa o lucro, pois beneficiam somente os seus sócios, muitas escolas, universidades e hospitais também são ditos sem fins lucrativos. Oportuno registrar que muitas das entidades ditas sem fins lucrativos, costumam o ser somente no nome, como comenta Kanitz (2017). As que realmente visam o bem comum e são sem fins lucrativos são as entidades beneficentes, que ajudam, as populações carentes dos bairros.

Este estudo tem seu foco nas organizações que lutam por uma causa, e também entidades que fazem parte do terceiro setor. Dados da Associação Brasileira de ONGs apontam que atualmente existem no Brasil cerca de 540 mil organizações, sendo essas as organizações não governamentais, fundações, associações civis e unidades assistenciais. Esse número é maior visto que a Associação Brasileira de ONGs não contabilizou as instituições religiosas, as organizações que não são constituídas formalmente e nem os voluntários que promovem ações sociais (ABONG, 2010).

Com relação ao terceiro setor é interessante registrar que se trata de um segmento que vem se destacando cada vez mais, tanto que chega a enfrentar o Estado e as empresas quando se faz necessário para defender o direito de cidadania dos excluídos. O terceiro setor em parceria com o Estado juntos colocam em prática uma enorme variedade de políticas públicas, ditas modelo que favorecem e multiplicam auxílio aos mais necessitados.

Na sequência serão apresentadas algumas particularidade das ONGs.

2.1.1 Considerações Conceituais Sobre ONGS

ONG é uma expressão que permite muitas interpretações. Cardoso (2014) explica que são entidades que não possuem fins lucrativos, que se caracterizam por atuar realizando diversos tipos de ações solidárias para públicos específicos, como crianças, idosos, animais, meio ambiente, etc. Socialmente, pode ser entendida como entidades às quais as pessoas se vinculam por apresentarem identificação pessoal com a causa que buscam promover.

Para Zanluca (2009), caracterizam-se como entidades que não têm finalidade de lucro e não derivam do poder público, congregando dessa forma vários objetivos sociais, filantrópicos, culturais, recreativos, religiosos, ecológicos ou artísticos.

Segundo informações contidas em material disponibilizado pela Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais ABONG (2009), estas organizações inicialmente apresentavam denominação em inglês *Non-Governmental Organizations (NGOs)*, que servia para designar as organizações supranacionais e as internacionais que não foram estabelecidas por acordos governamentais.

Para Tachizawa (2014), uma ONG é uma entidade de natureza privada, não pública, sem fins lucrativos, que juridicamente pode se dividir em associações ou fundações.

Para o conceituado sociólogo Herbert de Souza, o Betinho, o que define uma ONG é a sua vocação e positividade política. Como não visa lucro, seu objetivo maior está em desenvolver uma sociedade fundada nos valores da democracia, sustentada pelos pilares da liberdade, igualdade, diversidade, participação e da solidariedade. Ainda conforme Betinho, as ONG não deixam de ser comitês da cidadania que surgiram no intuito de ajudar a construir a sociedade democrática que todos sonham (VIEIRA, 2013).

Entidades de Interesse Social, cuja finalidade é assistir segmentos carentes da população, nos mais diversos aspectos da necessidade humana, suprimindo deficiências do Estado, promovendo conscientização sobre o papel das instituições e das pessoas no meio cultural, científico, econômico e político-social, são também um importante segmento da economia na geração de emprego e na distribuição de renda (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE 2003, p.03).

Importante comentar que não existe, na legislação brasileira, definição sobre organizações não governamentais. Juridicamente as ONGs não existem. Segundo a Comissão de Legislação Participativa (2003), o que existe são as associações civis, porém nem toda organização privada sem fins lucrativos ou para fins não econômicos é uma ONG. A exemplo dos clubes, instituições hospitalares privadas e não gratuitas, cooperativas, sindicatos, associações de classes ou representação de categoria profissional, entidades ecumênicas e assistenciais, fundações empresariais, associações civis de benefício mútuo, etc.

Tachizawa (2014), também analisa a questão jurídica dessas organizações e afirma que mesmo não sendo um termo definido em lei, é uma categoria que vem sendo socialmente construída e usada para designar um conjunto de entidades com características peculiares, reconhecidas pelos seus agentes, pelo senso comum ou pela opinião pública.

Verifica-se, conforme dados da ABONG (2010), que 60,4% das ONGs brasileiras recebem recursos públicos federais em seus orçamentos, 30,2% contam com recursos municipais, e 28,3% recursos estaduais. Como se observa, a segunda fonte de renda mais utilizada pelas associadas á Abong são os recursos públicos federais, ficando atrás apenas da cooperação internacional cujo acesso era de 78,3% nos orçamentos de 2007.

Baseado nas informações anteriores é correto afirmar que uma ONG é composta por grupos de pessoas que atuam política e socialmente com a finalidade de promover objetivos comuns, de forma não lucrativa, trabalhando para atender as mais diferentes necessidades sociais, complementando ou substituindo as ações do Estado. Atuam junto às comunidades em busca de apoio e ajuda financeira para o desenvolvimento de projetos, visando uma perspectiva comum de transformação social.

2.1.2 Histórico das ONGs

Segundo explicações contidas no estudo de Vinhas e Silva (2010) o assistencialismo passou a ser parte dos programas do governo durante o período do pós guerras, período esse que o controle social passou a ser do Estado. Com o passar dos anos, foi ficando evidente que sozinho o Estado não estava dando conta de todas as demandas por assistencial social. Com o enfraquecimento do governo, a população passou a se organizar em prol das causas sociais e passaram a desenvolver ações sociais para ajudar na ineficiência do Estado.

A expressão ONG, foi criada, portanto na década de 1940, no âmbito das políticas das Organização das Nações Unidas (ONU). A intenção dessas entidades ao adotarem esse

termo teve o propósito de formalizar as iniciativas geradas pela população. ONG passou a ser a nomenclatura aplicada às organizações que apesar de não serem oficiais, recebiam recursos financeiros dos órgãos públicos para que realizassem projetos de interesse social. Essas entidades recebiam recursos do governo, pois estavam assumindo a responsabilidade de amenizar os danos sociais gerados pelo capitalismo (VINHAS; SILVA, 2010).

Segundo Machado (2012, p. 03), as propostas das ONGs inicialmente estavam focadas na filosofia do desenvolvimento comunitário, um movimento que foi criado na América Latina para abrandar os problemas sociais e a pobreza nos países subdesenvolvidos, ditos do Terceiro Mundo.

É oportuno acrescentar que as políticas desenvolvimentistas que originaram as ONGs foram estipuladas não somente pela ONU, mas por outras organizações internacionais como a Organização dos Estados Americanos (OEA), Comissão Econômica para a América Latina (CEPAL), Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), Fundo Monetário Internacional (FMI), no período que foi denominado “Nacional Desenvolvimentismo”, compreendido entre os anos 1930 a 1964, no qual o maior propósito foi ajudar o progresso, a modernização da sociedade e o crescimento econômico dos países subdesenvolvidos (MACHADO, 2012).

No Brasil, elas surgiram no final dos anos 60, por meio de grupos de pessoas organizadas que administravam suas comunidades e reivindicavam os direitos e as necessidades de seus associados não atendidas pelos canais burocráticos estatais ou privados. Conforme informações da ABONG (2009), a grande maioria dessas primeiras ONGs brasileiras partiu de trabalhos educacionais ministrados às comunidades durante os tempos de ditadura militar. Estes trabalhos partiam de escolas comunitárias com ações radicais de reivindicações.

Neves (2005) comenta que as ONGs brasileiras nasceram pautadas no modelo das norte-americanas e no âmbito das ações de cooperação global contra a pobreza. Para esse mesmo autor, as primeiras entidades assistencialistas ou filantrópicas, dos anos de 1960 e 1970, não se autodenominavam como uma organização não-governamental, somente o fizeram na década seguinte. Tão pouco se usava esse termo, somente nos anos 80 se popularizou no Brasil o uso da sigla ONG.

Ormerod (2015) acrescenta que foi durante o militarismo e a predominância do regime autoritarista, nos anos 60 e 70, quando a participação da população na esfera pública era mínima, que foram surgindo mais movimentos populares em oposição ao Estado, e cada vez mais as organizações não governamentais foram se desenvolvendo, mesmo sem se

considerarem ONGs, tanto que foi na década de 90 depois de fortalecido, que o terceiro setor passou a se unir com o primeiro e o segundo em favor das políticas sociais.

Com o advento da Conferência das Nações Unidas sobre Ambiente e Desenvolvimento (UNCED/CNUAD-Brasil - Rio 92), a ECO 92 e com o Movimento pela Ética na Política (1993), que desencadeou a Ação da Cidadania Contra a Fome, a Miséria e pela Vida, encabeçada pelo sociólogo Betinho, as ONGs brasileiras passaram a ter maior visibilidade a nível mundial (ORMEROD, 2015).

2.1.3 Finalidades e Benefícios das Organizações Não Governamentais

Como pode ser visto as ONGs foram criadas com a finalidade de apoiar os movimentos sociais e as organizações populares de base comunitária. Conforme material disponibilizado pela Comissão de Legislação Participativa (2003), o objetivo inicial dessas entidades era promover a cidadania, a defesa e proteção dos direitos humanos. Lutavam pela democracia política e social, pela proteção aos segmentos sociais excluídos e marginalizados, pelo fortalecimento da sociedade civil, enfatizando os trabalhos de educação popular e na elaboração e monitoramento de políticas públicas, com forte atuação junto ao Estado, à sociedade e à imprensa.

Barros (2013) comenta que as ONGs se originam dos centros de educação popular e de promoção social, e se voltam para atuar em defesa dos direitos dos desfavorecidos, contando com a mobilização da população voluntária, com a ajuda das articulações políticas e com a disseminação de informações positivas da instituição. O objetivo maior é solucionar um problema social.

Sobre as propostas das entidades sem fins lucrativos, Tachizawa (2014), observa que essas atualmente beneficiam desde associações, sindicatos, grupos definidos por religião, crianças de ruas, crianças trabalhadoras, até entes de setores marginalizados ou discriminados como portadores de deficiências físicas, moradores de rua, presos, mulheres, ou grupos étnicos como negros, indígenas. Toda essa pluralidade, segundo esse mesmo autor, se firmou por volta de meados de 1980, com o crescimento no país dos movimentos sociais e sujeitos coletivos.

O fato de as ONGs terem seu próprio campo como universo de ação, um quarto delas atua para outras ONGs, pode revelar o estabelecimento de redes de trocas e prestação de serviços mútuos, coadunando-se também com todo um movimento no sentido do fortalecimento institucional e da assunção de um protagonismo próprio e autônomo por essas entidades na sociedade (TACHIZAWA 2014, p.30).

Na atualidade, considerando Barros (2013), verifica-se que cerca de 70% das ONGs nacionais estão focadas no trabalho com crianças e adolescentes, seguido do trabalho com a questão de gênero e as mulheres. Este cenário demonstra a flexibilidade e sensibilização que estas organizações apresentam com relação às questões sociais emergentes no cenário nacional.

Em relação ao perfil geográfico, de acordo com pesquisa nacional da ABONG (2012) e de Barros (2013) que trazem dados do IBGE, evidenciou-se que foram encontradas no Brasil, no ano de 2010, um montante de 290,7 mil Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos. O perfil dessas instituições demonstra que predominam as de caráter religioso (28,5%), associações patronais e profissionais (15,5%) e desenvolvimento e defesa de direitos (14,6%). Essas se concentravam na região Sudeste (44,2%), Nordeste (22,9%) e Sul (21,5%), estando menos presentes no Norte (4,9%) e Centro-Oeste (6,5%).

A seguir o que dita o Direito Tributária sobre as ONGs.

2.2 DIREITO TRIBUTÁRIO

Para abordar sobre a tributação das ONGs é preciso tecer breves comentários sobre o Direito Tributário no país. Conforme observa Barreto (2013), é somente no Brasil que as normas do sistema tributário são regidas pela Constituição Federal. Isso é preciso para que seja impedido que cada governo crie as suas regras tributárias, considerando as conveniências e as necessidades do tesouro, o que certamente favoreceria à instabilidade na relação jurídica tributária.

Embora a Constituição Federal (CF) brasileira não crie tributos, nem tão pouco obrigue aos estados e municípios que os instituem, essa tem a incumbência de regulamentar as atividades econômicas que estão sujeitas à tributação. Cabe a CF determinar qual ente público (Estado, Município ou União) vai criar o tributo de sua competência. Portanto, é a CF que fixa as regras gerais em matéria tributária, e essas são complementadas pelas leis complementares. É a CF de 1988 que dita a classificação dos tributos, a previsão de suas regras-matrizes de incidência tributária, a discriminação de competências legislativas tributárias e que também determina as limitações ao exercício dessas competências (BASTOS; MARTINS, 2004; MACHADO, 2012b).

Machado (2012b) acrescenta que a CF dita os princípios, as competências tributárias, arrolando os tributos de cada ente federado, as limitações ao poder de tributar, a distribuição de receita, entre outras disposições. Consta em Mailer (2011), que o legislador deve se guiar para instituir qualquer tributo na própria CF, que aponta qual fato ou conjunto de fatos que poderá incidir o tributo, informa até que ponto é livre na escolha do sujeito passivo da exação, qual a validade espacial e as circunstâncias de lugar de ocorrência do fato impositivo, quais os momentos que pode escolher para reputar concretizada a hipótese de incidência do tributo. É por isso que Mailer (2011) diz que legislador ordinário não está totalmente livre para instituir os tributos que sua competência possibilita.

Oportuno comentar, conforme parecer de Azevedo (2013) e Machado (2012b), que o tributo é a principal fonte das receitas públicas. Os valores cobrados são aplicados no sentido de garantir o desenvolvimento do país, reduzir as desigualdades sociais e regionais, promover o bem-estar da população, como preconiza os ditames da CF. É para fazer cumprir o que determina a CF que foi criado a vertente Direito Tributário.

Segundo o art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), tributo “[...] é toda prestação pecuniária, compulsória em moeda ou cujo valor nessa possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (MACHADO; ESTEVES; MACHADO, 2013).

Enquanto ciência, o Direito Tributário se apresenta muito dinâmico, tanto que cabe à União, aos estados e aos municípios legislar sobre as questões tributárias, fato esse que termina por dificultar a compreensão e o estudo dessa ciência, pois são muitos os tributos editados e muitas são as normas, como observa Azevedo (2013).

Vários são os autores que conceituam Direito Tributário. Segundo Carreza (2011), é o ramo do Direito que lida com as leis que regulam a arrecadação e fiscalização dos tributos, tanto na forma de taxas, impostos, como de contribuição de melhoria. Atua, portanto, na regulação das relações jurídicas decorrentes da atividade financeira do Estado com o contribuinte no que se refere à arrecadação dos tributos.

No entendimento de Machado (2012b), é a área do Direito responsável por cuidar do cumprimento dos princípios e das normas relacionadas à cobrança e a arrecadação dos tributos, considerando e analisando a relação jurídica e o fato gerador jurídico dos tributos. Ainda considerando esse mesmo autor, verifica-se que o objeto de estudo do Direito Tributário é a obrigação tributária, tanto relacionada em arrecadar para os cofres públicos, ou com a obrigação ou isenção de pagar tributo, emitir notas fiscais, etc.

Sobre o objeto de estudo do Direito Tributário, Mailer (2011) expõe que esse é somente a tributação, não é foco dessa área jurídica se preocupar com o destino que vai ser dado aos valores arrecadados por meio da tributação.

Para Bastos e Martins (2004), a atuação do Direito Tributário se volta para conter a cobrança indevida, ditatorial e sem critérios de tributo por parte dos governantes, visto que somente por intermédio da lei (CF ou lei complementar) é possível criar ou aumentar impostos de forma racional, por isso a relação com o Direito Constitucional.

O correto é que Estado só gaste o que arrecada e o que pode financiar, fato esse que vem se mostrando difícil de acontecer atualmente. Como já foi dito, cabe a CF tratar de forma genérica a questão tributária. É prerrogativa do Código Tributário Nacional, uma legislação complementar, se aprofundar mais nos ditames tributários.

No que se refere às ONGs, o Direito Tributário segue o que determina o art.150 da CF, existem as entidades imunes e as que somente podem gozar de isenções. É sobre essas isenções que este estudo se desenvolve.

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

VI – instituir impostos sobre:

b) templos de qualquer culto;

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;

§ 2º. A vedação do inciso VI, a, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às leis decorrentes.

§ 4º. As vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

A seguir alguns dos aspectos jurídicos que dizem respeito a constituição de uma ONG, segundo a legislação.

2.2.1 Aspectos Jurídicos das Organizações Não Governamentais

Para efeitos de enquadramento legal, as organizações não governamentais, por serem entidades civis sem fins lucrativos, são constituídas como associações ou fundações, conforme previsão do art. 16 do Código Civil Brasileiro. Segundo Tachizawa (2014), 95% das ONGs nacionais preferem se enquadrar como associações civis sem fins lucrativos, por não implicar na existência de um prévio patrimônio para poderem existir.

Oportuno comentar segundo Fernandes (2015), que para uma ONG pleitear acesso a obtenção de incentivos fiscais e outros benefícios, além das imunidades e isenções, automaticamente previstas para toda entidade civil sem fins lucrativos, segundo rege o Direito Tributário, é necessário que possuam registro em órgãos governamentais, tais como, Declarações de Utilidade Pública, Registro no Conselho Nacional da Ação Social (CNAS), Certificado de Utilidade Pública Federal, Certificado de Utilidade Pública Estadual, Certificado de Utilidade Pública Municipal e CEBAS – Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social. Conforme observações de Oliveira (2014), uma ONG certificada passa a apresentar um diferencial, deixa evidente o tipo de organização, seus objetivos e principalmente o tipo de trabalho que realiza.

Tachizawa (2014) afirma que no âmbito Federal é pequeno o número de ONGs que possui registro no CNAS ou Declaração de Utilidade Pública Federal, isso é resultado de um processo recente de moralização e de cassação de registros de entidades filantrópicas e de uma debilidade de laços constituídos pelas ONGs com o Estado, fundamentalmente no nível Federal. Afirma ainda esse mesmo autor, que há mais registros nos âmbitos Estaduais e Municipais, uma vez que existe uma maior tendência à acumulação de relações de cooperação com órgãos governamentais dessas esferas.

Importante salientar que o reduzido número de ONGs que possuem o registro no CNAS ou o de reconhecimento de Utilidade Pública, deriva também da existência de muita burocracia legal. Sobre esta questão Tachizawa (2014) faz uma crítica descrevendo que toda essa burocracia é resultante de uma legislação ultrapassada que remonta o período getulista e apresentar como meros obstáculos legais.

Fazendo uma leitura da legislação que rege os registros dessas organizações, verifica-se que tratam de leis antigas, sem nenhum reconhecimento ao caráter público de agente democrático do desenvolvimento social, econômico e político das ONGs, ou seja, de seu estatuto próprio. Elas se uniram por meio da Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais (ABONG) a outros setores da sociedade civil e, juntamente com o Ministério do Bem Estar Social, em 1993, adquiriram um reordenamento jurídico-institucional. Partiu da sanção da nova Lei Orgânica de Assistência Social (LOAS), a ampliação do campo de ação das ONGs (RESENDE, 2012).

Como já foi comentado neste trabalho, rege o Direito Tributário que nem todas as entidades do 3º setor têm isenção total de tributos. A isenção pode ser total ou parcial,

dependendo do cumprimento de determinados aspectos específicos da regulamentação e no que se refere ao aspecto jurídico, a entidade será sempre uma associação ou fundação.

Sobre os recursos que financiam as ações das ONGs, Silva (2010) afirma que os mesmos são de origem diversa, partem desde capital próprio a de terceiros. Juridicamente as relações de parceria podem se processar na forma de contratos ou convênios. As entidades que são certificadas como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), por exemplo, fazem parcerias com o governo, e se beneficiam dos recursos vindos das Leis de Incentivo, Fundos da Infância e Adolescência. Eis que são muitas as organizações que ampliam e diversificam a área de atuação, prestigiando mais pessoas, graças a esses recursos.

Oportuno comentar que no Brasil existe muita competição entre as ONGs, no que diz respeito ao acesso dos recursos disponibilizados pelo governo. A burocracia para receber os montantes disponibilizados ainda é muita, espera-se que seja reduzida essa burocracia para que mais instituições sem fins lucrativos venham a ter direito também aos benefícios previstos na legislação para serem disponibilizados as entidades de educação e assistência social (ABONG, 2017).

A ABONG (2017, p.01) expõe que é preciso que o estatuto, da instituição não lucrativa, deixe claro que a mesma “[...] é uma associação civil de direito privado sem fins lucrativos ou econômicos”. Isto porque, apesar do Código Civil trazer a expressão **não econômicos**, grande parte da legislação, como as normas tributárias, ainda considera fins não lucrativos.

2.3 CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA

Por apresentar uma grande quantidade de tributos, normas e obrigações, o sistema tributário brasileiro se torna complexo e dispendioso para os contribuintes. Conforme consta no trabalho de Santos (2015). O sistema tributário nacional, além da enorme tributação, edita todos os anos cerca de 300 normas. Para essa mesma autora, a principal característica sistema tributário brasileiro é a lentidão.

Desde que foi criado no ano de 1996, com a instituição da Lei nº 5.172/96, que o Sistema Tributário Nacional (STN) dispõe sobre as definições dos tributos, suas espécies, bem como o fato gerador, obrigações, decadência, competência tributária, e as normas gerais de legislação tributária. Cabe a Contabilidade, por meio da ramificação Contabilidade

Tributária aplicar, na prática, os princípios e normas básicas da legislação tributária (MASSARDI, 2014).

A atuação da Contabilidade Tributária é importante, pois as empresas, na busca pela lucratividade, necessitam controlar custos e despesas operacionais, reduzir tributos é algo que a empresa pode fazer mediante planejamento contábil. Atualmente esse ramo contábil vem se destacando junto às empresas.

Esteves (2013) conceitua Contabilidade Tributária como o ramo contábil que se volta para demonstrar a situação do patrimônio e o resultado do exercício, de forma clara e precisa, afim de apurar de forma exata o resultado econômico da empresa. Santos (2015) comenta se tratar de vertente antiga da contabilidade, considerada complexa em razão das numerosas e rápidas mudanças na legislação e nas normas contábeis.

Para Silva, Ávila e Malaquias (2012), trata-se de uma das áreas de estudo mais conhecidas, consiste no ramo da Contabilidade que tem por objetivo, o estudo da teoria e a aplicação prática dos conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada. Cabe a essa ciência a responsabilidade de gerenciar os tributos relacionados às atividades da empresa, de forma a fazer cumprir todas as obrigações tributárias, livrando-se dessa forma de possíveis sanções fiscais e legais.

Verifica-se que a Contabilidade Tributária também rege as normas tributárias que orientam as atividades das ONGs.

2.3.1 Breve Comentário Sobre a Contabilidade das ONGS

Uma entidade que não sabe contabilizar e demonstrar de maneira correta a prestação dos serviços que disponibiliza à comunidade, não consegue evidenciar o que realizou. A contabilidade necessita de informações precisas para alimentar o sistema contábil e produzir relatórios confiáveis. Existe no país pouca preocupação com as informações sobre as atividades realizadas pelo terceiro setor, para Carvalho (2013) esse fato acontece, pois os administradores das organizações não apresentam qualificação técnica, mostram-se mais focados em defender as causas da entidade. Essa é uma situação que precisa mudar.

Lopes et al. (2012) observam que existem entidades que não utilizam um controle contábil adequado, fazem uso das memórias como fonte de informações contábeis. Para verificação técnica das informações só é feito o confronto de notas e recibos de pagamentos com o extrato bancário da instituição, essa forma de controle leva a organização a descartar os

gastos que assumiu que não foram pagos e os recebimentos que não foram registrados na conta pelo banco. Dessa forma, a informação contábil fica distorcida, pois são realizados procedimentos contrários ao princípio da competência.

É a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o principal instrumento legal que regulamenta a contabilidade das Sociedades Anônimas. As organizações sem fins lucrativos, segundo Araújo (2009), podem se valer de parte desse instrumento legal no que se refere, principalmente, às demonstrações contábeis e à escrituração de suas operações. Devem obedecer também as Normas Brasileira de Contabilidade (NBC), editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), principalmente a Normas Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC T) 10.19 que trata dos aspectos contábeis específicos das entidades sem finalidades de lucros.

Nessas normas estão expostas as obrigações que devem ser cumpridas por tais entidades, legislando sobre as disposições gerais, no tocante aos critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registros dos componentes e variações patrimoniais e de estruturação das demonstrações contábeis, e demais informações que devem ser levadas em consideração e incluídas nas notas explicativas quando do fechamento das demonstrações contábeis destas entidades (ARAÚJO, 2009).

Conforme determina o item 10.19.1.3 da NBC T 10.19 (2016), as entidades sem finalidade de lucro são aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido e o lucro ou prejuízo são denominados, respectivamente, de superávit ou déficit. Assim, estes seguimentos de empresas exercem atividades assistenciais e possuem finalidade comum ou comunitária. Não apuram lucros ou prejuízo, uma vez que por não possuírem finalidade lucrativa, os resultados positivos apurados devido à exploração das atividades fins dessas organizações devem ser reinvestidos e aplicados no seu próprio desenvolvimento. Logo, compreende-se que tais resultados não se destinam aos detentores do patrimônio líquido como ocorreria normalmente em uma empresa que possui finalidade lucrativa.

Como observa Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007), os Princípios Fundamentais de Contabilidade, conforme entendimento predominante no universo científico e profissional do Brasil representam, a essência da doutrina relativa à Ciência da Contabilidade. Mesmo não possuindo caráter lucrativo a NBC T 10.19, no item 10.19.1.6, predetermina que as ONGs precisam aplicar os Princípios Fundamentais de Contabilidade, as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo

Conselho Federal de Contabilidade. Dessa forma as ONGs devem contabilizar, mensalmente, as receitas e despesas respeitando os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Para Resende (2012), por tratar-se de entidades sujeitas aos mesmos procedimentos contábeis, devem empregar, sempre que couberem, as diretrizes da NBC T 10.4 e NBC T 10.18 que disciplinam respectivamente as formas de registros e de demonstrações contábeis aplicáveis as fundações, entidades sindicais e associações de classe.

2.3.2 Aspectos Tributários Das Organizações Não Governamentais

2.3.2.1 O Registro Contábil

Os relatórios mais utilizados pelos dirigentes das entidades do Terceiro Setor são os de caráter fiscal ou gerencial (PIZA, et al., 2012). Calegare e Pereira (2011) lembram que a maioria das organizações do Terceiro Setor é imune e/ou isenta de impostos, o que não quer dizer que estão desobrigadas a cumprir as obrigações acessórias inerentes aos referidos impostos.

No tocante a contabilização das despesas e receitas deve-se observar, notadamente, os Princípios da Competência e da Oportunidade, devendo reconhecer, mensalmente, cada despesa e receita. Assim, uma fatura de energia da competência 05/2009 é despesa do mês de maio devendo ser reconhecida como despesa daquele mês onde deverão configurar os lançamentos exigidos para tal finalidade. O mesmo tratamento deve ser atribuído às receitas.

Como seria o exemplo de uma doação para determinada ONG? Digamos que o doador oficializou tal doação no mês de Janeiro de 2009, porém somente a realizou em julho de 2009, logo a receita deve ser reconhecida em janeiro e respeitando o Princípio da Oportunidade, será realizada em julho do mesmo ano.

Prevê o item 10.19.2.2 da NBC T 10.19, que as entidades que não possuem finalidade lucrativa 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. Logo, observa-se que toda ONG, assim que realizar atividade cujo investimento possa gerar *déficit*, deverá provisionar valores suficientes para justificar tais perdas, bem como eliminar contabilmente tais valores.

O item 10.19.2.6 da NBC T 10.19, determina que as doações, subvenções e contribuições para custeio das atividades dessas organizações devem ser contabilizadas em

contas de receita, divergindo das doações, subvenções e contribuições patrimoniais angariadas quando da constituição da entidade, que devem ser contabilizadas como patrimônio social independentemente da forma do investimento. Ambos devem ser registrados mediante reconhecimento de documento hábil. Assim, a classificação das entradas de montantes nos cofres da entidade, será determinada de acordo com sua aplicação.

Os registros contábeis evidenciarão as contas de receitas e despesas, superávit ou déficit, em separado, identificadas por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social, técnico-científica e outras, bem como, comercial, industrial ou de prestação de serviços (PIZA, et al., 2012).

2.3.2.2 Das Demonstrações Contábeis

Pesquisadores como Cruz et al. (2010), Alves et al. (2012) e Piza et al. (2012) buscam saber como são utilizados os demonstrativos contábeis obrigatórios por lei e quais demonstrativos de fato auxiliam os usuários da informação contábil do Terceiro Setor.

Iudícibus et al. (2010) afirmam que não é de interesse dos contadores complicar os demonstrativos contábeis, de forma que, apenas os próprios contadores os entendam. Isso tornaria o produto do profissional inútil e iria contra os propósitos da área. O objetivo da contabilidade é o de informar os interessados na entidade de modo que eles possam tomar suas próprias decisões em relação à organização. Portanto, entende-se que é importante para a Ciência Contábil, enquanto ciência e prática, o foco nos usuários da informação, e auxílio na construção e manutenção do patrimônio.

As demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas ONGs são as determinadas pela NBC T 3, que disponibiliza conceito, conteúdo, estrutura e nomenclatura dessas demonstrações, bem como sua divulgação que é especificamente regulamentada pela NBC T 6. Para Bulgarim et al. (2011), as demonstrações contábeis representam a posição patrimonial, financeira e do desempenho financeiro de uma entidade. Essas objetivam proporcionar informações acerca da posição patrimonial e financeira, e do desempenho e dos fluxos de caixa da entidade, de maneira que essas informações sejam úteis nas avaliações e tomada de decisões econômicas sobre alocação de recursos.

Conforme item 10.19.3.3 da NBC T 10.19 (2016), as demonstrações contábeis deverão ser complementadas por notas explicativas onde estejam discriminados no mínimo informações que disponham sobre:

- 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 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 seguro 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 isenção de tributos e contribuições devem evidenciar suas receitas com e sem gratuidade de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados.

Conforme NBC T. 3, o balanço patrimonial é a demonstração contábil destinada a evidenciar, quantitativa e qualitativamente, numa determinada data, a posição patrimonial e financeira da Entidade. Numa ONG não poderia ser diferente. Esse demonstrativo deve ser levantado sempre conforme determinação prescrita em seu estatuto, ou em qualquer outra data quando solicitado ou necessário e terá a mesma finalidade informativa que os balanços levantados pelas diversas formas de sociedades com fins lucrativos, porém, obedecendo a suas particularidades, conforme previsão legal (BULGARIM et al., 2011).

O balanço patrimonial é constituído pelo ativo, passivo e patrimônio líquido. O PL por sua vez compreende os recursos próprios da entidade. Conforme Bulgarim et al. (2011) a finalidade principal do balanço patrimonial é evidenciar a situação financeira e patrimonial da entidade, em dado momento, logo representa uma posição estática. No que se refere as entidades do terceiro setor, o objetivo das demonstrações contábeis é proporcionar informação útil para a tomada de decisão e para demonstrar a existência da *accountability* da entidade quanto aos recursos que lhe foram confiados. Na hipótese do passivo superar o ativo, a diferença denomina-se segundo esta norma "Passivo a Descoberto".

A NBC T 3 predetermina ainda que a conta Capital, integrante do grupo Patrimônio Líquido, seja substituída pela denominação Patrimônio Social, como acontece com a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados que deve ser substituída por Superávit ou Déficit do Exercício conforme seja apurado o resultado. São ainda, além do Balanço Patrimonial, Demonstrações Contábeis exigidas para as ONGs, a Demonstração de Resultado do Exercício

(DRE), a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) e a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR).

A DRE terá nova denominação sendo alterada para Demonstração do Superávit ou Déficit, devendo demonstrar como foi composto o resultado do período evidenciando separadamente as contas de receita e as contas de despesa. A DMPL deve ser alterada para Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, devendo demonstrar como se deu a movimentação das contas que integram seu patrimônio num determinado período (SILVA, 2008).

A NBC T 10.4 e 10.18 dispensa a elaboração da Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados por está incluída na demonstração das Mutações do Patrimônio, para as Fundações (NBC T 10.4.6.2) e para as Entidades Sindicais e Associações de Classe (NBC T 10.18.6.2).

A DOAR não sofre alteração em seu título, porém, sofre no corpo da demonstração, assim como as demais supracitadas, que passam a adotar, ao invés de lucro ou prejuízo, a nomenclatura superavit ou deficit. Por fim, as Demonstrações Contábeis exigidas para esse seguimento de entidades devem ser divulgadas objetivando fornecer aos seus usuários um conjunto mínimo de informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física e social que lhes possibilitem o conhecimento e a análise da situação da Entidade (NBC T 6.1.2.2.).

2.4 AS ONGS E A IMUNIDADE X ISENÇÃO

Ao estudar as particularidades tributárias das entidades sem fins lucrativos, em especial as ONGs, é indispensável diferenciar imunidade de isenção. Como observa Young (2008), é importante fazer uma distinção entre os termos não incidência, imunidade e isenção.

Sobre não incidência, Young (2008) e Moraes (2008), descrevem como a dispensa definitiva do tributo sobre determinadas operações, bens ou serviços. Segundo este mesmo autor, de forma definitiva a lei afasta a incidência do imposto sobre o fato gerador, enquanto que a imunidade é uma dispensa dada por meio da Constituição Federal no art.150. Young (2008) acrescenta ainda que o objetivo da imunidade seja assegurar certos princípios fundamentais ao regime, a incolumidade de valores éticos e culturais consagrados pela Constituição e que se pretende manter livre da tributação.

Para Araújo (2009) imunidade é a vedação que é imposta ao poder público de cobrar tributos de certa pessoa ou em determinada situação, sendo esta descrita na Constituição

Federal. Enquanto que a isenção ocorre quando o governo decide incentivar uma atividade, deixando de exercer o seu direito de tributar alguém ou alguma situação por meio de Lei Ordinária.

Moraes (2008) também considera a imunidade um princípio constitucional. Para esse autor a imunidade veda às entidades tributárias instituírem impostos sobre certas pessoas, bens, coisas, fatos ou situações, consideradas relevantes à sociedade e ao Estado. Trata-se do princípio constitucional de vedação impositiva que se insere no contexto “Das Limitações do Poder de Tributar – Constituição, Título VI, Capítulo I, seção II” (MORAES 2008, p.118).

Fernandes (2015) explica a imunidade como sendo uma hipótese de não-incidência tributária que deve estar prevista na Constituição Federal do país, ou seja, não há o tributo, já a isenção essa deve estar prevista em lei ordinária. Desta forma existe a incidência do tributo, porém mediante justificativa plausível a entidade fica dispensada de pagar.

A imunidade, conforme Nasrallah (2016), por ser uma limitação constitucional, restringe o poder fiscal. A Constituição Federal estabelece imunidades a fim de incentivar entidades privadas, tais como, associações e fundações sem fins lucrativos, que atuam nas áreas de educação, saúde e assistência social, pois são atividades sociais ligadas ao bem comum. Isenção é uma exclusão da tributação, ou seja, tem o poder de dispensar o contribuinte do pagamento do tributo ao qual estava originariamente sujeito. É prevista em lei ordinária, diferente da imunidade que decorre da Constituição Federal.

Young (2008) e Mazza (2011) afirmam que a entidade imune, isenta ou não-incidente não está juridicamente livre das demais obrigações previstas, principalmente e especialmente as que estão relacionadas à retenção e recolhimento de impostos sobre rendimentos pagos ou creditados, e à prestação de informações. Logo, a imunidade tributária pode ser definida como um benefício concedido a alguém, desde que esteja previsto na Constituição Federal. Imunidade, isenção e não-incidência concedida às pessoas jurídicas não se estende aos que delas percebam rendimentos sob qualquer título e forma.

Para ter direito a imunidade, as instituições são obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

- a) **não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;**
- b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimentos dos seus objetivos sociais;
- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
- d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data de 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 de Secretaria da Receita Federal;
- f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por ela pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim, cumprir as obrigações acessórias decorrentes;
- g) assegurar a destinação de seu patrimônio à outra instituição que atenda às condições para gozo de imunidade no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades ou a órgão público;
- h) outros requisitos estabelecidos em lei específica, relacionadas com o funcionamento dessas entidades (YOUNG 2008, p.61).

A isenção, segundo a Lei 5.172/66, mesmo quando prevista em contrato estará sempre decorrente de uma lei que especifique as condições e os requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e quando necessário o prazo de duração dessa isenção.

Deste modo, a remuneração de dirigentes e diretores segundo Teixeira, Meira e Braun (2015), atualmente passou a ser permitida, graças as recentes modificações introduzidas pela Lei 13.151, de 28 de julho de 2015, desde que a entidades se enquadrem em determinadas cláusulas estipuladas nessa lei, como nos casos em que o dirigente participe da gestão executiva ou prestação de serviços específicos.

Art. 12, § 2º,

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, **desde que atuem efetivamente na gestão executiva**, respeitados como limites máximos os **valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação**, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações.

Art. 29.

- I – não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, **desde que atuem efetivamente na gestão executiva, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação**, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações;
(LEI 13.151, DE 28 DE JULHO DE 2015)

Conforme alertam Teixeira, Meira e Braun (2015) diante das controvérsias que existem sobre a remuneração de dirigentes é preciso analisar o tema de forma cuidadosa para não descumprir o que determina a legislação.

2.5 FORMA DE TRIBUTAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES NÃO GOVERNAMENTAIS

Silva (2009) afirma que o conceito de imunidade abrange o pagamento de impostos, e a isenção se aplica aos impostos envolvidos por Lei. No entanto, segundo esta autora, a imunidade e a isenção não se aplicam ao cumprimento das obrigações acessórias e registros em órgãos específicos para fins de controle. Nesse caso, é preciso estar atento para o fato de que a imunidade abrange apenas os impostos sobre renda e patrimônio.

Ao estudar as particularidades tributárias das ONGs é notório que a todo tempo fala-se sobre isenção, portanto é oportuno tratar a partir deste item dos principais aspectos relativos à tributação dessas organizações demonstrando quando estas entidades gozarão desse direito.

Convém lembrar, conforme comentários de Rocha (2006), que uma ONG é uma associação sem fins lucrativos, porém, não deixa de ter atividades peculiares e/ou secundárias, conforme previsão específica de seu estatuto. Dessa forma, os valores que não se configuram como receitas próprias das atividades predefinidas no Estatuto, devem ser considerados receita tributável, incidindo não somente o IRPJ, como também outros tributos, tais como CSL, PIS, COFINS, dentre outros, normalmente como se fosse uma empresa com finalidade lucrativa. Essa situação é fundamentada no artigo 150, § 4º, da Constituição Federal, que ao tratar da concessão da imunidade a tais entidades, preceitua que esta se restringe “(...) aos resultados relacionados com as suas finalidades essenciais”.

Fernandes (2015) observa que as entidades sem fins lucrativos podem solicitar a isenção do IRPJ e CSLL. O COFINS incide nas atividades não próprias da organização. O PIS diz respeito a folha de pagamento (alíquota 1%); o Impostos Retido na Fonte, tem incidência normal. O ISS e IPTU, são regidos pela Legislação Municipal. O ICMS a instituição deve solicitar isenção na SEFAZ, e o ITCMD, é um imposto que também a instituição precisa solicitar imunidade na SEFAZ.

Essas organizações serão isentas em relação à Contribuição para a Seguridade Social, parte patronal, bem como das contribuições provenientes do faturamento e do lucro destinadas à seguridade social, desde que atendam aos seguintes requisitos estabelecidos pela Lei nº. 8.212/91 e alterações, Art. 55 transcrito a seguir:

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal;

- II - seja reconhecida como de utilidade pública pelo respectivo Estado, Distrito Federal ou Município onde se encontre a sua sede;
- III - 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;
- IV - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;
- V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando, anualmente, relatório circunstanciado de suas atividades ao Instituto Nacional do Seguro Social;
- VI - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores, benfeitores, ou equivalentes, remuneração, vantagens ou benefícios, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes são atribuídas pelo respectivo estatuto social.
- VII - esteja em situação regular em relação às contribuições sociais.

Ainda deverão manter folhas de pagamento, toda documentação de arrecadação que comprove o recolhimento das contribuições ao INSS, referente à valores devidos pelos empregados e, também, deverão manter em seu estabelecimento, em local visível ao público, placa indicativa da respectiva disponibilidade de serviços gratuitos de assistência social, educacional ou de saúde às pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência, indicando tratar-se de pessoa jurídica de direito privado abrangida pela isenção de contribuições sociais, segundo modelo estabelecido pelo Ministério da Previdência e Assistência Social (FERNANDES, 2015).

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) não incide sobre as receitas provenientes de atividades próprias das entidades, ou seja, aquelas que estão previstas no estatuto da instituição tais como: receitas auferidas com doações e contribuições, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento de seus objetivos sociais. As demais receitas por elas recebidas, não derivadas de suas atividades próprias, ficam sujeitas à incidência dessa contribuição (FERNANDES, 2015).

As organizações não governamentais não contribuem para o PIS/PASEP sobre o faturamento, porém, em relação à folha de pagamento essas instituições contribuem com o percentual de 1% sobre a folha de salários do mês (FERNANDES, 2015). Quanto ao Imposto sobre Serviços (ISS) o inciso VI, alínea “c” do art. 150 da Constituição Federal estipula imunidade tributária para as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

Portanto, uma entidade que não seja educacional ou de assistência social, mesmo que não tenha fins lucrativos, deverá pagar o ISS, caso prestar serviços sujeitos a este imposto. O município somente deixará de cobrar o ISS caso haja legislação específica determinando tal isenção (ZANLUCA, 2009).

Referente ao imposto que tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, localizado na zona urbana do município, IPTU, as entidades sem fins lucrativos, segundo versa Código Tributário Nacional - CTN, em seu artigo 9º, inciso IV, alínea “c”, seriam imunes da cobrança desse imposto. Entretanto, o Superior Tribunal de Justiça, no Processo nº782305 julgou que somente o patrimônio vinculado à atividade-fim da instituição de ensino e assistência beneficia-se da imunidade, isso porque as atividades interessam diretamente ao Estado.

Desta forma, Zanluca (2009) observa que cabe ao município a competência para cobrança desse imposto (Art. 156, I, CF) e poderá exigir dessas entidades o pagamento do IPTU referente aos imóveis que se encontrem fechados, sem uso, ou que não sejam usados na atividade-fim a que se propõem essas instituições.

Grande polêmica se faz quanto às receitas financeiras, pois a Lei nº 9.532, de 1997, nos artigos 12, § 2º, e 15, § 2º retrata que estará fora do alcance da tributação somente o resultado relacionado com as finalidades essenciais destas entidades. Assim, os rendimentos e os ganhos de capitais auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e variável não estão abrangidos pela imunidade e pela isenção, uma vez que não são considerados próprios das atividades da organização. No entanto, a Lei nº 6.404, em seu art. 187 apresenta na DRE, como despesas operacionais, as despesas financeiras deduzidas das receitas. Muitos estudiosos, como é o caso de Araújo (2009), entendem que as aplicações financeiras não têm caráter especulativo e seu objetivo é apenas proteger o patrimônio da instituição quanto aos efeitos inflacionários. Em virtude do exposto, essa situação gera bastante controvérsia quanto à tributação ou não das aplicações financeiras.

Tratando-se de Imposto de Renda (IR), as organizações não governamentais que não se enquadram na imunidade constitucional devem recorrer às isenções, reguladas por lei ordinária e que variam de acordo com a natureza da atividade e do local onde a entidade está sediada (ZANLUCA, 2009).

Segundo o artigo 15, da Lei nº. 9.532/1997, incorporado ao RIR/1999, em seu artigo 174:

Consideram-se isentas do Imposto de Renda as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais foram instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

(...)

III - para o gozo da isenção, essas instituições estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

Não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;

Aplicar integralmente seus recursos na manutenção e no desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

Manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades que assegurem a respectiva exatidão;

Conservar em boa ordem, pelo prazo de 5 anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem como a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;

Apresentar, anualmente, DIPJ, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal.

As entidades sem fins lucrativos estão isentas do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, observado o previsto no Regulamento do Imposto de Renda, conforme segue (RIR/1999, art. 175):

I - a isenção não se aplica ao Imposto de Renda incidente na fonte sobre dividendos (ressalvada a isenção geral sobre lucros ou dividendos apurados, na empresa distribuidora, a partir de 1º.01.1996), juros e demais rendimentos de capital recebidos pela entidade (esse imposto será considerado devido exclusivamente na fonte);

II - a isenção do IRPJ independe da condição de a entidade não remunerar seus diretores e membros de conselhos consultivos, deliberativos, fiscais e assemelhados, desde que:

a. O resultado do exercício, satisfeitas todas as condições legais e regulamentares no que se refere aos benefícios, seja destinado à constituição de uma reserva de contingência de benefícios e, se ainda houver sobra, a programas culturais e de assistência aos participantes, aprovados pelo órgão normativo do Sistema Nacional de Seguros Privados;

b. No caso de acumulação de funções, a remuneração das pessoas referidas no número II desta nota caiba a apenas uma delas, por opção.

Assim, conforme o Código Tributário Nacional, em seu artigo 14, combinado com o Regulamento do Imposto de Renda (RIR) de 1999, em seus artigos 167 e 169, §§ 1º e 2º, o fato das ONGs serem isentas do IR relativo às atividades que atuam, não as exime da responsabilidade legal pelo imposto que lhes incumbi reter na fonte sobre os rendimentos que pagarem a terceiros, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros, podendo a autoridade competente suspender a imunidade no caso de inobservância dessas normas.

Logo, conforme Resende (2006) e Fernandes (2015), ao contratar mão-de-obra especializada para qualquer finalidade, ou ainda que tenha o mesmo objetivo social da ONG, haverá a incidência do Imposto de Renda sobre aquela operação, assim, a entidade deve realizar as devidas retenções como substituto tributário e posteriormente recolher os valores

devidos aos cofres públicos, pois a operação ocorreu por necessidade de contratação de serviços divergentes ou não da natureza da entidade.

Orientação do Manual de Instruções da DIPJ/2006, acrescentam que quando houver incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades das organizações filantrópicas, recreativas, culturais e científicas, estas deverão assegurar a destinação de seu patrimônio a outra organização que atenda às condições para gozo da isenção ou a órgão público.

Por fim, todas as disposições que tratam e regulamentam o Imposto de Renda definem os parâmetros de isenção das ONGs em relação a esse imposto, sempre esclarecendo que a isenção dar-se-á somente quando do acontecimento de fatos geradores de montantes provenientes de sua atividade fim, funcionando a entidade como substituto tributário comum nas situações em que se deve reter o imposto de renda na fonte e atuando conforme a legislação dispõe nos demais casos sob penalidade de perder a isenção (SILVA, 2009; ZANLUCA, 2009; TACHIZAWA, 2014).

A contabilidade e os livros contábeis das organizações sem fins lucrativos também são obrigatórios conforme o Código Civil, e mesmo uma organização que não tenha movimento monetário, este tipo de instituição apresenta outros elementos econômicos que são passíveis de registro, a exemplo do trabalho voluntário e as doações de materiais que não são de origem monetária, registro do imobilizado, ou o pagamento de taxas (OLAK; NASCIMENTO, 2008; TEIXEIRA; MEIRA; BRAUN, 2015).

Diante do apresentado e discutido neste artigo verifica-se que são poucas as particularidades tributárias das ONGs quando comparadas as demais organizações. Quanto às obrigações gerais das entidades sem fins lucrativos, nas quais se enquadram as ONGs, Olak e Nascimento (2008) faz uma síntese de forma prática e didática, transcrita no quadro 1.

Quadro 1 - Síntese das Obrigações Tributárias das ONGs

OBRIGAÇÕES GERAIS	Entidades Sem Fins Lucrativos Que Estão Sujeitas a Essas Obrigações Gerais	PERIODICIDADE
	SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL	
DIPJ	Todas as entidades imunes ou isentas.	Anual
DIRF	Entidades imunes ou isentas que tenham pago ou creditado rendimentos que sofreram retenção do Imposto de Renda na Fonte (IRF) ou que tenham efetuado retenção da CSSL, da COFINS e da contribuição do PIS/PASEP sobre pagamentos efetuados a outras pessoas jurídicas.	Anual
DCTF	Todas as entidades imunes ou isentas.	Mensal ou Semestral
DACON	Entidades imunes ou isentas cujo valor mensal das contribuições a serem informadas no Dacon seja superior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais).	Mensal ou Semestral
MINISTÉRIO DO TRABALHO E EMPREGO		
RAIS	Todas as entidades sem fins lucrativos (ESFL), com ou sem empregados.	Anual
GFIP	ESFL sujeitas ao recolhimento do FGTS ou às contribuições e/ou informações à Previdência Social.	Mensal
CAGED	ESFL que tenham admitido, desligado ou transferido empregado com contrato de trabalho regido pela CLT.	Mensal
MINISTÉRIO PÚBLICO		
Exames dos atos constitutivos	Fundações.	No momento da constituição
Prestação de contas	Fundações.	Anual

Fonte: Adaptado de OLAK e NASCIMENTO (2008, p. 203)

3. METODOLOGIA

A metodologia utilizada no desenvolvimento deste trabalho se baseia numa pesquisa essencialmente bibliográfica e descritiva, realizada em livros, artigos disponibilizados em meio virtual, normas tributárias e as legislações que regem as ONGs.

Segundo Lakatos e Marconi (2010) a pesquisa bibliográfica busca compreender as características do problema por meio do estudo de trabalhos já publicados sobre o tema na literatura. O estudo bibliográfico é elaborado a partir de material já publicado.

Lakatos e Marconi (2010) acrescentam que a bibliografia tem como principal vantagem o fato que a mesma possibilita ao pesquisador estar em contato direto com tudo que já foi publicado. Destaca-se que a mesma não é repetição, mas o exame de um tema sobre novo enfoque. Em todo trabalho acadêmico a pesquisa bibliográfica é mencionada na fundamentação teórica ou revisão bibliográfica.

Quanto aos objetivos a pesquisa se classifica em explicativa, exploratória e descritiva.

Trata-se de pesquisa explicativa por consistir no tipo de pesquisa que busca identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência de determinado fenômeno. É o tipo de pesquisa que se volta para explicar o porquê das coisas através dos resultados apresentados. Diz-se ainda conforme Gerhardt e Silveira (2009) que a pesquisa explicativa da mesma forma que a descritiva, busca identificar os fatores que podem contribuir para a identificação de um determinado fenômeno, por isso necessita que o fenômeno esteja bem descrito e detalhado.

A pesquisa exploratória tem como objetivo tornar o problema mais explícito, para isso pode envolver desde o levantamento bibliográfico, entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado; e ou análise de exemplos que estimulem a compreensão. A pesquisa descritiva busca estudar fatos e fenômenos de determinada realidade, para tanto necessita de várias informações relacionadas ao objetivo do estudo. É o tipo de pesquisa que tem a pretensão de descrever os fatos e fenômenos de determinada realidade (GERHARDT; SILVEIRA, 2009).

Quanto á forma, esta pesquisa se classifica como qualitativa, pois, é o caminho do pensamento a ser seguido, segundo Minayo (2003, p. 16-18).

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

De um modo geral, foi possível perceber na literatura revisada que os autores são bem objetivos em discutir sobre as formas de tributação das ONGs. Neste trabalho, se utilizam de estudos qualitativos na sua grande maioria. Os trabalhos que foram considerados no desenvolvimento do estudo são bem objetivos e de fácil compreensão. As normas contábeis os materiais disponibilizados pela ABONG - Associação Brasileira de Organizações Não-Governamentais ajudam bastante no entendimento da prática contábil das entidades do terceiro setor.

Considerando os conteúdos bibliográficos que foram importantes para a solução da problemática adotada para a realização do estudo, os dados evidenciaram que as particularidades tributárias das ONGs estão associadas à legislação específica que as tornam diferentes, pois devido aos serviços prestados à sociedade, e a depender da certificação podem ter direito à isenção e a imunidade de alguns tributos.

Os dados apontaram que imunidade tributária, prevista na Constituição Federal, só possibilita que abranja os impostos cujo fato gerador seja renda, patrimônio ou serviços.

Diante da exposição dos conteúdos trabalhados e das reflexões desencadeadas, o mais importante a ser considerado é o fato que o poder público concede alguns benefícios para essas instituições em fins lucrativos em reconhecimento pelo trabalho que elas prestam a sociedade, é justamente essa possibilidade que faz a diferença tributária das mesmas. Foi observado que as isenções fiscais, só podem ser concedidas caso o poder público publique uma lei ordinária, que determine essa exclusão do crédito tributário.

Uma ONG para ter direito a obtenção de incentivos fiscais e outros benefícios, além das imunidades e isenções, automaticamente previstas para toda entidade civil sem fins lucrativos, deve possuir Declarações de Utilidade Pública, Registro no Conselho Nacional da Ação Social (CNAS), Certificado de Utilidade Pública Federal, Certificado de Utilidade Pública Estadual, Certificado de Utilidade Pública Municipal e CEBAS – Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social. Somente sendo certificada que a ONG passa a ter diferencial, pois deixa evidente o tipo de organização, seus objetivos e principalmente o tipo de trabalho que realiza.

Baseado em toda pesquisa desenvolvida e considerando o objetivo de analisar a forma de tributação das organizações não governamentais, ressalta-se que estas são

conduzidas pelos mesmos princípios que regem as empresas privadas quem têm finalidade lucrativa e não apresenta muitas diferenças, a exceção das imunes e isenções. Entende-se que os relatórios tanto de natureza contábil quanto fiscal também devem ser analisados e divulgados periodicamente com o intuito de prestar contas à sociedade dos recursos geridos e dos resultados alcançados por essas instituições.

Foi comprovado que a nomenclatura ONG não é definida por lei. Trata-se de um termo ressaltado pelo Direito Social usado para designar um conjunto de entidades com características peculiares que trabalham para atender as mais diferentes necessidades sociais, complementando ou substituindo as ações do Estado. São essas organizações classificadas, de fato, como entidades sem fins lucrativos, e se constituem como associações ou fundações. Possuem patrimônio constituído, na grande maioria, por doações, contribuições e subvenções, e a pessoa física ou jurídica contribuinte não visa auferir resultados econômicos e sim sociais.

Também foi comprovado que as isenções tributárias são concedidas às ONGs mediante o enquadramento nas exigências da legislação em vigor. Destaca-se que é devido ao reconhecimento do trabalho e da importância das ONGs que o poder público tem procurado conceder alguns benefícios por meio da renúncia fiscal para incentivar a criação, e até mesmo, propiciar a sobrevivência dessas instituições que trabalham visando atingir uma perspectiva comum de transformação social. As organizações não governamentais são regidas por lei que as tornam diferentes das demais organizações podendo ser isentas ou imunes tributariamente.

Sobre a diferenciação entre imunidade e isenção ressalta-se que imunidade é um dispositivo previsto na Constituição Federal que dispensa a cobrança de um imposto, já as isenções fiscais, só podem ser concedidas mediante existência de uma lei ordinária, que determine a exclusão do crédito tributário. É nessa legislação que vai constar as condições, o prazo de duração e os requisitos que vão ser necessários para que as mesmas sejam concedidas.

No que se refere à análise das particularidades tributárias das ONGs compreende-se que a imunidade tributária mesmo prevista na CF, só possibilita que abranja os impostos cujo fato gerador seja renda, patrimônio ou serviços.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAÚJO, Osório Cavalcante. **Contabilidade para organizações do terceiro setor**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ABONG - Associação Brasileira de Organizações Não-Governamentais. **Números e dados das fundações e associações privadas sem fins lucrativos no Brasil: pesquisa FASFIL 2010**. Dezembro de 2012. Disponível em: <<http://www.abong.org.br/ongs.php?id=18>>. Acesso em: Setembro, 2017.

ABONG - Associação Brasileira de Organizações Não-Governamentais. **Sustentabilidade das ONGs no Brasil: acesso a recursos privados**. Rio de Janeiro: Abong, 2010.

ABONG - Associação Brasileira de Organizações Não-Governamentais. **ONGs: pluralidades e identidades**. 2009. Disponível em: <<http://www2.abong.org.br/final/download/cap1.pdf>>. Acesso em: Setembro, 2017.

ABONG - Associação Brasileira de Organizações Não-Governamentais. **O novo código civil e o estatuto social das ONGs**. 2017. Disponível em: <<http://www.abong.org.br/ongs.php?id=19>>. Acesso em: Outubro, 2017.

AZEVEDO, Naiara Silveira. **O princípio da capacidade contributiva e seus mecanismos para efetividade da justiça fiscal**. Dissertação de Mestrado em Direito. Centro Universitário FIEO. Osasco/ São Paulo, 2013.

BARRETTO, David Sampaio. **A imunidade tributária das instituições de educação do artigo 150, VI, “c” da Constituição Federal de 1988**. Dissertação de Mestrado em Direito Tributário. Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2013.

BARROS, Raissa. **Marketing social aplicado às ONGs**. Monografia do Curso de Publicidade e Propaganda. Universidade de Brasília. Brasília, 2013.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988**. São Paulo: Saraiva, 2004.

CARDOSO, Univaldo Coelho. **OSCIP: organização da sociedade civil de interesse público**. Brasília: Sebrae, 2014.

CARREZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. ed.27^a. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Cibele Bargas de. **Normas do terceiro setor: uma análise dos dispositivos da ITG 2002 em relação às NBC Ts 10.4 e 10.19**. Monografia do Curso de Ciências Contábeis. Brasília, 2013.

COMISSÃO DE LEGISLAÇÃO PARTICIPATIVA. **Projeto de lei nº 2.312, de 2003**. Comissão de Trabalho, de Administração e Serviço Público. Relator Deputado Washington Luiz, Brasília, 2004.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Manual de procedimentos contábeis e prestação de contas das entidades de interesse social** - Conselho Federal de Contabilidade. Brasília: CFC, 2003.

COSTA, Maria Cristina Castilho (Org.). **Gestão da comunicação: terceiro setor, organizações não governamentais, responsabilidade social e novas formas de cidadania**. São Paulo: Atlas, 2006.

CRUZ, Cássia; OLAK, Vanessa Alves. **A Relevância da Informação contábil para os investidores Sociais privados de Entidades do Terceiro Setor no Brasil: Uma investigação Empírica**. São Paulo: USP, 2010. 165 p. Tese de Doutorado apresentada na Universidade de São Paulo.

DÓRO, Antônio Carlos. **Resolução Conselho Federal de Contabilidade - CFC nº 1.026 de 15.04.2005**. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/bct19_4.htm>. Acesso em: Setembro, 2017.

ESTEVES, Renata Elisa de Souza. **Pesquisas em contabilidade tributária e planejamento tributário: uma análise bibliométrica**. Monografia do Curso de Bacharel em Ciências Contábeis. Universidade Federal de Goiás - UFG. Goiânia, 2013.

FERNANDES, Regina. **Palestra contabilidade no terceiro setor: rotinas e obrigações**. Agosto, 2015. Disponível em: <<http://materiais.capitalsocial.cnt.br/agradecimento-palestra-contabilidade-terceiro-setor>>. Acesso em: Setembro, 2017.

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo. **Métodos de pesquisa**. Porto Alegre: UFRGS, 2009.

KANITZ, Stephen. **O que é o terceiro setor?** Filantropia, 2017. Disponível em: <<http://www.filantropia.org/OqueeTerceiroSetor.htm>>. Acesso em: Setembro, 2017.

LEI nº. 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Brasília: 1997. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t109.htm>>>. Acesso em: Outubro, 2017.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LEI nº. 9.532, DE 10 DE DEZEMBRO DE 1997. Brasília: 1997. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t109.htm>>>. Acesso em: Setembro, 2017.

LEI Nº 13.151, DE 28 DE JULHO DE 2015. Brasília, 28 de julho de 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13151.htm>. Acesso em: Setembro, 2017.

MACHADO, Aline Maria Batista. O percurso histórico das ONGS no Brasil: perspectivas e desafios no campo da educação popular. **Anais do IX Seminário Nacional de Estudos e Pesquisas “História, Sociedade e Educação no Brasil**. Período de 31/07 a 03/08/2012. Universidade Federal da Paraíba. João Pessoa, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. ed. 33^a. São Paulo: Malheiros, 2012b.

MACHADO, Lúcio de Souza; ESTEVES, Renata Elisa de Souza; MACHADO, Michele Rilany Rodrigues. Pesquisas em contabilidade e planejamento tributário nos anos de 2007 a 2012 em congressos de contabilidade e administração do Brasil. **Anais do XVI SEMEAD**. Período de 24 a 25 de outubro 2013. São Paulo: USP, 2013.

MAILER, Daniela Tadei. Repartição da receita é tema do direito financeiro. **Consultor Jurídico**. 30 de setembro de 2011. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2011-set-30/reparticao-receita-tema-direito-financeiro-nao-tributario>>. Acesso em: Setembro, 2017.

MASSARDI, Wellington de Oliveira. **Esforço fiscal empenho socioeconômico dos municípios mineiros**. Dissertação de Mestrado em Administração. Universidade Federal de Viçosa. Viçosa, Minas Gerais, 2014.

MAZZA, Vilhame Parente. A imunidade tributária das entidades de educação e assistência social: instrumento de cidadania e direitos humanos. **Arquivo Jurídico**. vol. 1, nº 1, jul/dez 2011.

MIRANDA, Arianne Castro de Araújo. **Considerações acerca da tributação das entidades do terceiro setor na Constituição Federal**. Janeiro, 2013. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/24397/consideracoes-acerca-da-tributacao-das-entidades-do-terceiro-setor-na-constituicao-federal/2>>. Acesso em: Agosto, 2017.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n.34. São Paulo: Sugestões Literárias, 2008.

MOSCIARO, Nilton; MARTINS, Mário de S. **3º setor na administração pública com ênfase em controle externo**. Fevereiro, 2012. Disponível em: <http://www.tce.ms.gov.br/lista_artigos/detalhes/161107>. Acesso em: Setembro, 2017.

NASRALLAH, Amal. **Tributação de entidade sem fins lucrativos**. 2016. Disponível em: <<http://tributarionosbastidores.com.br/2016/06/26/sfl/>>. Acesso em: Outubro, 2017.

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE. **NBC-T-10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos Em Entidades Diversas**. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t109.htm>>. Acesso em: Setembro, 2017.

OLIVEIRA, Paula Renata Pantoja de; BORGES, Fabricio Quadros. Organizações não-governamentais e captação de recursos diante dos novos modelos de cooperação. **Revista Pretexto**. vol.14, nº3, p.11–27. Belo Horizonte, jul./set. 2013.

OLIVEIRA, Leandro. **Que tipos de registros as ONGs devem ter?** Fevereiro, 2015. Disponível em: <<https://capitalsocial.cnt.br/tipos-de-registros-ongs-devem-ter/>>. Acesso em: Setembro, 2017.

ORMEROD, Paulo Roberto. Contabilidade do terceiro setor: igrejas. **Apostila do Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro - CRCRJ**. Rio de Janeiro – RJ, out. 2015.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (terceiro setor)**. ed. 2ª. São Paulo: Atlas, 2008.

REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA - RIR/99 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999). Brasília: 1999.

RELATÓRIO FINAL DE SOLICITAÇÃO DE PESQUISA: Aspectos Contábeis específicos das ONGs. Disponível em: <<http://www.anaff.org.br/Anaffresponde>>. Acesso em: Outubro, 2017.

RESENDE, Tomaz de Aquino. **Roteiro do terceiro setor**: o que são, como instituir, administrar e prestar contas. ed.4ª revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Prax, 2012.

RESOLUÇÃO CFC Nº. 686/90 - **NBC-T-3** – Conceito, Conteúdo, Estrutura E Nomenclatura Das Demonstrações Contábeis. Brasília: 14 de dezembro de 1990.

RESOLUÇÃO CFC Nº. 737/92 - **NBC-T-6** – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis. Brasília: 1992.

RESOLUÇÃO CFC Nº. 750/93 - Princípios Fundamentais de Contabilidade. Brasília: 1993.

ROCHA, Silvio Luiz Ferreira. **Terceiro setor**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

SANTOS, Roberta Pereira dos. **Produção científica brasileira sobre contabilidade tributária**: análise das publicações sobre o tema no congresso USP de controladoria e contabilidade e congresso usp de iniciação científica em contabilidade. Trabalho de Conclusão de Curso Ciências Contábeis. Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Pato Branco, 2015.

SILVA, Carlos Eduardo Guerra. Terceiro setor brasileiro: em busca de um quadro de referência. **Anais do XXXIV Encontro ANPAD**. Período de 25 a 29 de setembro de 2010. Rio de Janeiro. 2010.

SILVA, Clayton. Aspectos tributário e contábeis de empresas imunes e isentas. **Revista Contábil e Empresarial Fiscolegis**. 2008. Disponível em: <<http://www.netlegis.com.br/indexRC.jsp>>. Acesso em: Outubro, 2017.

SILVA, Jéssica Rayse de Melo; ÁVILA, Lucimar Antônio Cabral de; MALAQUIAS, Rodrigo Fernandes. Tipos e intensidade de serviços prestados por escritórios de contabilidade: uma análise da prestação de serviços de planejamento tributário. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**. vol. 17, nº03, p. 63-77, Rio de Janeiro, set/dez, 2012.

SILVA, Marino da; SOUZA, Camila de; FARIAS, Marcílio. O terceiro setor: um agente de transformação na sociedade. **Revista de Pesquisa Científica Janus**. vol.10, nº 17, p.89-94. Jan./Jun., 2013.

TACHIZAWA, Takeshy. **Organizações não governamentais e terceiro setor**: criação de ongs e estratégias de atuação. ed.6ª. São Paulo: Atlas, 2014.

TEIXEIRA, Hugo Leonardo Zaponi; MEIRA, Kildare Araújo; BRAUN, Thiago Graça Couto. **Terceiro setor**: modificações introduzidas pela lei 13.151/15 na possibilidade de remuneração de diretor estatutário de filantrópica. 12 de agosto de 2015. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,Terceiro+setor+modificacoes+introduzidas+na>>. Acesso em: Agosto, 2017.

VIEIRA, Vanessa Carvalho. **Comunicação integrada no terceiro setor, estudo do caso abraç**: limites e potencialidades. Monografia do Curso de Gestão da Comunicação nas Organizações. Centro Universitário de Brasília. Brasília, 2013.

VINHAS, Laisa Agostini; SILVA, Stephanie Cristhyne Araújo da. **Terceiro setor**. 2010. Disponível em: <<http://www.terceiro-setor.info/>>. Acesso em: Setembro, 2017.

YOUNG, Lucia Helena Briski. **Entidades sem fins lucrativos**: Imunidade e isenção tributária. ed.4ª. Curitiba: Juruá, 2008.

ZANLUCA, Júlio César. **Terceiro setor: aspectos tributários**. 07.04.2015. Portal Tributário. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/tributacaoong.htm>>. Acessado em: Outubro, 2017.

ZANLUCA, Júlio César. **Imunidades e isenções tributárias - terceiro setor**. 2009. Disponível em:<<http://www.portaltributario.com.br/artigos/imunidadesisencoes.htm>>. Acesso em: Outubro, 2017.