



## **A CONTABILIDADE COMO FERRAMENTA PARA GARANTIR A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR**

Isabela Lins Machado  
João Pedro Rodarte Aguiar<sup>1</sup>

Orientadora: Prof<sup>a</sup> Ms. Ana Cristina Ghedini Carvalho

**Resumo:** Conforme estabelecido na Constituição Federal de 1988, é vedado aos entes tributantes instituir impostos sobre as entidades do terceiro setor que não possuam fins lucrativos, desde que observados alguns requisitos para garantir tal direito. Apesar de imunes, estas entidades possuem obrigações a cumprir e devem manter seus registros contábeis. Em virtude disso, surge a necessidade de entender como a contabilidade pode ser utilizada pelas entidades do terceiro setor, apresentando conceitos, definições e ferramentas necessárias que colaborem para que as estas entidades consigam usufruir dos benefícios a elas permitidas. Portanto, este estudo tem por objetivo verificar, analisar e compreender qual o papel da contabilidade nas entidades do terceiro setor, frente a imunidade tributária que incide sobre elas. Para o desenvolvimento do trabalho, além de pesquisa bibliográfica com base no Código Civil, na Constituição Federal, e nas obras de Moreira Filho (2009), Olak (2010) e Voese e Reptczuk (2011) para obtenção do referencial teórico, realizou-se um estudo de caso em uma entidade sem fins lucrativos do município de Franca/SP, através de entrevista semiestruturada e análise de documentos contábeis fornecidos pela instituição. A partir dos resultados encontrados é possível constatar a importância da contabilidade na manutenção dos benefícios das entidades sem fins lucrativos.

**Palavras-chave:** Terceiro Setor. Imunidade tributária. Entidades sem fins lucrativos.

### **1 Introdução**

É notória a desigualdade na distribuição de renda no Brasil, foco que enseja diversas demandas sociais. O Estado, por diversos fatores, tem se mostrado incapaz de suprir às necessidades da população, resultando em diversas regiões carentes de serviços públicos essenciais, como educação, saúde e assistência social.

A falha do Estado em cumprir com suas obrigações leva ao surgimento do chamado Terceiro Setor, composto por organizações vinculadas ao

---

<sup>1</sup>Alunos regularmente matriculados no 8º semestre do Curso de Ciências Contábeis – noturno – do *Uni-Facel Centro Universitário Municipal de Franca*.



fortalecimento da cidadania e da responsabilidade social por parte das organizações do setor privado.

O terceiro setor proporciona um maior desenvolvimento social e conta com diversas entidades para a realização de suas atividades, como as associações, fundações, organizações não governamentais, entre outras. Tais organizações atuam no espaço vazio deixado pelo Estado, no suprimento das necessidades sociais sendo, atualmente, parceiras essenciais do Estado na prestação de serviços públicos.

Dada a importância do terceiro setor para a manutenção da ordem econômica e social, o Estado procurou estimulá-lo concedendo benefícios, sendo o principal deles as imunidades e isenções tributárias.

A imunidade tributária tem previsão constitucional e é uma hipótese de não incidência qualificada, vedando que alguns tributos sejam exigidos das entidades do terceiro setor. Todavia, para que tal benefício possa ser usufruído, é necessário o cumprimento de alguns requisitos, tais como a caracterização de entidade sem fins lucrativos.

Em virtude disso, surge a necessidade de entender como a contabilidade pode ser utilizada pelas entidades do terceiro setor para que possam se valer dos incentivos fiscais, apresentando conceitos, definições e ferramentas necessárias que colaborem para que as estas entidades consigam usufruir das imunidades a elas permitidas.

O presente estudo tem como problemática verificar qual o papel que a contabilidade pode assumir junto às entidades do terceiro setor para que as imunidades e isenções tributárias possam ser por elas usufruídas, tendo como objetivo geral verificar, analisar e compreender qual o papel da contabilidade nas entidades do terceiro setor, frente a imunidade tributária que incide sobre elas.

Diante do exposto, realizou-se um estudo de caso em uma organização não governamental, constituída sob a forma de associação, localizada do município de Franca/SP, sendo uma entidade sem fins lucrativos que tem por objeto a promoção da educação infantil.



Trata-se de uma pesquisa descritiva, explicativa, exploratória e bibliográfica, que tem como universo o terceiro setor, a contabilidade e a imunidade tributária. Os dados foram coletados através de entrevista semiestruturada com o contador da instituição, tratados de forma qualitativa, e de pesquisa documental e bibliográfica, com base nas normas do Código Civil, do Código Tributário Nacional, da Constituição Federal, nas obras de Paulo Arnaldo Olak (2010), Francisco Moreira Filho (2009) e José Eduardo Sabo Paes (2013)..

A pesquisa é constituída por seis seções, sendo a presente introdução a primeira delas, que fornece uma visão geral do estudo. A segunda, terceira e quarta seções compreendem a fundamentação teórica da pesquisa, constituídas da apresentação de conceitos e definições embasadas na literatura existente acerca do terceiro setor, da contabilidade, das imunidades e isenções incidentes sobre ele. A quinta apresenta o estudo de caso realizado em uma organização não governamental, localizada na cidade de Franca/SP e, por último, a sexta seção que compreende as considerações finais e referências.

## **2 O Terceiro Setor e suas especificidades**

O sistema econômico brasileiro está dividido em três setores, baseado na forma em que atuam no desenvolvimento de atividades econômicas e sociais no âmbito da sociedade. São eles: o primeiro setor, o segundo setor e o terceiro setor (OLIVEIRA, B. et al., 2014).

O primeiro setor é o público, representado pelo Estado, encarregado de questões públicas e indelegáveis ao particular, como a segurança, fiscalização, justiça, políticas públicas, entre outras. O segundo setor é o privado, representado pelas empresas privadas, responsáveis pelas questões individuais, cujo objetivo é o lucro e enriquecimento do empreendedor (OLIVEIRA, B. et al., 2014).

Já o terceiro setor é composto pelas organizações não-governamentais, que auxiliam e prestam serviços de caráter público sem fins lucrativos. Tais organizações são fundamentais no cenário atual da economia do



país, visto que movimentam 8% do Produto Interno Bruto (PIB) nacional, conforme menciona Oliveira J. (2015).

O conceito de terceiro setor foi bem definido por Paes (2013, p. 88) como:

[...] o conjunto de organismos, organizações ou instituições sem fins lucrativos dotados de autonomia e administração própria que apresentam como função e objetivo principal atuar voluntariamente junto à sociedade civil visando ao seu aperfeiçoamento.

Conforme menciona Jacques (2014, p. 55), o terceiro setor é composto por “[...] organizações não governamentais, sem fins lucrativos, autogovernadas e de associação voluntária, que congregam objetivos sociais, filantrópicos, culturais, recreativos, religiosos e artísticos.” Tais instituições são consideradas não estatais por não integrarem a Administração pública, apesar de realizarem atividades de interesse público.

De acordo com o Olak (2010, p. 6), o Terceiro Setor apresenta algumas características básicas:

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

Nesse sentido, o que diferencia a entidade sem fins lucrativos das empresas privadas é a destinação do seu resultado financeiro, que recebe uma nomenclatura diferente das empresas privadas, chamado de superávit ou déficit, equivalentes ao lucro e prejuízo. Já a entidade do terceiro setor, embora possa e deva auferir receitas, quando estas superarem as despesas, gerando lucro, este deve ser aplicado nos projetos da entidade, ou em sua estrutura, não podendo haver



distribuição de qualquer parcela de seu resultado aos integrantes associados (OLIVEIRA, B. et al., 2014).

Portanto, o terceiro setor é composto por instituições privadas de interesse coletivo, que prestam serviços para a sociedade, sem o objetivo de distribuir seus resultados. Conforme mencionado por Oliveira, B. et al (2014, p. 680), as entidades do terceiro setor são “[...] instituições sem fins lucrativos, voltadas à prestação de serviços educacionais, culturais ou de assistência social. [...] Essas instituições auxiliam o Estado a cumprir as necessidades públicas, mas sem nenhum tipo de interesse financeiro”.

As entidades do terceiro setor são também denominadas como ONGs, organizações não governamentais, e podem se constituir sob a forma de associações, fundações, organizações sociais (OS), organizações da sociedade civil de interesse público (OSCIP), entidades religiosas, entre outras.

As associações são originadas a partir da união de duas pessoas ou mais para a realização de um objetivo comum, sem finalidade lucrativa. Como caracterizado por Young (2009, p. 34), a associação “[...] é a pessoa jurídica constituída para atender aos interesses comuns relativos ao caráter religioso, cultural, político, assistencial e esportivo.” Não existe a intenção de obter lucro ou dividir os resultados, apesar de possuir patrimônio e poder efetuar atividade lucrativa, desde que não haja distribuição do lucro auferido.

Já as fundações são pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos ou econômicos, constituídas para servir a um objetivo específico, seja ele de caráter público ou não. De acordo com Young (2009, p. 37), diferem-se das sociedades e associações, pois “[...] traduz-se em um negócio jurídico unilateral, praticado com a obtenção de um fim específico.” Para criar uma fundação, conforme estabelecido no artigo 62 do Código Civil (BRASIL, 2002), “[...] o seu instituidor fará, por escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina, e declarando, se quiser, a maneira de administrá-la.”



As Organizações Sociais (OS) são entidades que executam serviços públicos não exclusivos do Estado (serviços que podem ser prestados sem necessidade de delegação do governo), tais como previdência, saúde e educação.

Tais organizações estão previstas no artigo 1º da Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998:

Art. 1º O Poder Executivo poderá qualificar como organizações sociais pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, cujas atividades sejam dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde, atendidos aos requisitos previstos nesta Lei. (BRASIL, 1998)

Existem diversas organizações sociais espalhadas por todo território brasileiro, como, por exemplo, Instituto do Câncer Dr. Arnaldo Vieira de Carvalho, Fundação de Apoio ao Ensino Pesquisa e Assistência HCFMRPUSP – FAEPA, entre outras.

Também integram o terceiro setor as organizações da sociedade civil de interesse público (OSCIP), conforme disposto na Lei nº 9.790, de 23 de maio de 1999 (BRASIL, 1999). São entidades sem fins lucrativos que atuam na prestação de serviços para a sociedade. Entretanto o elenco de serviços prestados pela OSCIP é ainda maior que o da OS, incluindo atividades como a promoção do desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza, promoção do voluntariado, entre outras. Entre as OSCIP, tem-se como exemplo o IDESC, Instituto de Desenvolvimento Social e Cidadania, localizado no município de Franca/SP, entre diversas outras entidades.

### **3 Imunidade tributária no âmbito do terceiro setor**

A Constituição Federal (BRASIL, 1988), prevê em seu artigo 150 que não é permitido à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituírem impostos sobre o 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. A proibição da incidência tributária compreende somente o patrimônio, a renda e



os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Ademais, essas entidades também são amparadas pelas isenções, espécie de benefícios fiscais que diferem da imunidade, conforme exposto por Cardoso (2010, p. 12):

A imunidade é uma dispensa constitucional de pagamento de tributo ou a não-incidência constitucional fora do campo do poder de tributar. É muito confundida com a isenção até mesmo na Constituição Federal, que são totalmente diferentes uma da outra. A imunidade não tem fato gerador, já na isenção há o fato gerador, mas é dispensado do recolhimento do tributo.

De acordo com Machado (2016, p. 287), a imunidade está relacionada com a limitação da competência tributária, é o “[...] obstáculo decorrente de regra da Constituição Federal à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune.”

Por outro lado, a isenção é considerada um “[...] benefício fiscal dado a determinadas pessoas, mas, agora, não previsto na Constituição, mas sim em lei. Ocorre o fato gerador, mas existe uma lei que o isenta da tributação.” (YOUNG, 2009, p. 137).

Um dos benefícios adquiridos ao serem consideradas entidades do terceiro setor é a não obrigatoriedade do pagamento de alguns dos principais impostos cobrados em âmbito federal, estadual e municipal.

No âmbito federal são eles: o IR (Imposto de Renda), o II (Imposto sobre Importação), o IE (Imposto sobre Exportação), o ITR (Imposto Territorial Rural) e o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados); no âmbito estadual: o ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços), o ITCMD (Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis ou Doação de Bens e Direitos) e o IPVA (Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores); e no âmbito municipal: o IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano), o ISS (Imposto sobre Serviços) e o ITBI (Imposto sobre a Transmissão Inter Vivos de Bens Móveis), conforme explica Moreira Filho (2009).



Para que as entidades do terceiro setor possam gozar da imunidade tributária, devem observar os requisitos previstos no artigo 14 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 2012, p. 60):

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

[...]

IV - cobrar imposto sobre:

[...]

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;

[...]

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

De acordo com Voese e Reptczuk (2011), as entidades sem fins lucrativos, após serem constituídas, podem solicitar certificados, títulos, qualificações e registros, onde cada um possui uma legislação específica que deve ser observada para sua obtenção. São consideradas as principais certificações:

a) Título de Utilidade Pública Federal (UPF);

b) Registro no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS);

c) Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS);

d) Qualificação como Organização Social (OS);

e) Qualificação como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP). (VOESE, 2011, p. 35)

Tais títulos permitem que a entidade obtenha benefícios via subvenções, auxílios, convênios, entre outros, ressalvando-se que nem todos os títulos são cumulativos. A concessão desses títulos e certificações tem como principais objetivos, conforme Voese e Reptczuk (2011, p. 34):

[...] diferenciar as entidades que os possuem, inserindo-as num regime jurídico específico; demonstrar à sociedade que a entidade possui credibilidade; facilitar a captação de investimentos privados e a obtenção de



financiamentos; facilitar o acesso a benefícios fiscais; possibilitar o acesso a recursos públicos, assim como a celebração de convênios e parcerias com o poder público; e possibilitar a utilização de incentivos fiscais pelos doadores.

Apesar de terem imunidade tributária, as entidades ainda têm algumas obrigações acessórias, como qualquer outra pessoa jurídica. Nesse sentido é observado pela norma do parágrafo primeiro do artigo 9º do Código Tributário Nacional (BRASIL, 2012), que dispõe que a imunidade em referência não exclui a atribuição, por lei, às entidades beneficiárias, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecutorios do cumprimento de obrigações tributárias.

Portanto, devem preencher a Relação Anual de Informações Sociais (RAIS); informar o Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED) ao Ministério do Trabalho; possuir o Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS (SEFIP); a Guia de recolhimento do FGTS e informações à Previdência Social (GFIP) sempre em dia.

Além destas obrigações, as entidades estão obrigadas ao preenchimento e entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) e da Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF).

#### **4 Contabilidade das entidades sem fins lucrativos**

Entende-se que a contabilidade é uma ferramenta imprescindível na constituição de uma entidade, seja ela com ou sem fins lucrativos. Moreira Filho (2009, p. 45), define a contabilidade como ferramenta essencial para o desenvolvimento de qualquer organização, visto que:

[...] utilizando metodologia própria, ela capta e processa os fatos econômico-financeiros, produz informações, possibilitando os julgamentos, as decisões, o conhecimento e, principalmente, o controle das entidades por parte de seus diversos usuários.



Conforme mencionado por Assis, Mello e Slomski (2006, p. 100), uma das principais dificuldades enfrentadas pelas entidades do terceiro setor: “[...] consiste em mostrar à sociedade os resultados que efetivamente produzem através das suas ações, e desta forma, conseguir garantir um fluxo de recursos que possibilitem a sua sobrevivência.”

A contabilidade idônea apresenta-se como o meio a ser utilizado pelas entidades para comprovar o cumprimento dos requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 2012), ou seja, para demonstrar que não há distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título e que os recursos são integralmente aplicados na manutenção dos objetivos institucionais.

De acordo com o art. 12, parágrafo 2º, alínea “c” da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997 (BRASIL, 1997), as entidades sem fins lucrativos devem, ainda, “[...] manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão.”

Para o terceiro setor, portanto, é através da contabilidade que é se torna possível demonstrar o trabalho que vem sendo desenvolvido por parte de suas instituições, uma vez que, devido ao crescente desejo de credibilidade e de cobranças na gestão dos recursos confiados, a contabilidade disponibiliza informações de forma clara, por meio das demonstrações contábeis, tornando-se fundamental para o sucesso do processo (SANT’ANNA, 2011).

O Conselho Federal de Contabilidade, em sua Resolução nº 1.409/12, de 21 de setembro de 2002 (BRASIL, 2002), que aprova a Interpretação Técnica Geral (ITG) 2002 – Entidade sem Finalidade de Lucros, determina que as demonstrações contábeis a serem elaboradas pelas entidades sem fins lucrativos são: “[...] o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Período, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas.”



Deve ser elaborado um plano de contas diferenciado para as entidades sem fins lucrativos, dada a terminologia específica utilizada para algumas das contas, conforme sugerido na ITG 2002 (CFC, 2002, p. 4):

No Balanço Patrimonial, a denominação da conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido. No Balanço Patrimonial e nas Demonstrações do Resultado do Período, das Mutações do Patrimônio Líquido e dos Fluxos de Caixa, as palavras lucro ou prejuízo devem ser substituídas por superávit ou déficit do período.

Ainda de acordo com a ITG 2002 (CFC, 2002), devem ser destacadas, na Demonstração do Resultado do Exercício, e divulgadas em notas explicativas as informações de gratuidade concedidas e serviços voluntários obtidos, assim como as doações devem ser classificadas nos fluxos das atividades operacionais na Demonstração dos Fluxos de Caixa.

Além de manter a contabilidade, uma das principais obrigações das entidades sem fins lucrativos é a prestação de contas, visto que não possuem natureza pública nem privada e necessitam tanto de recursos estatais quanto de recursos privados para manterem suas atividades. Conforme mencionado por Gimenes (2010, p. 135), a prestação de contas “[...] se faz importante para a continuidade do recebimento de recursos e, conseqüentemente, do funcionamento das entidades.”

O ato de prestação de contas, de acordo com Oliveira, I. (2009, p. 51) pode ser entendido como:

[...] o ato da organização demonstrar que cumpriu sua missão, ou seja, fez aquilo que se propôs, aplicando corretamente os recursos a ela destinados, comprovando que realizou os encargos aos quais estavam sob sua responsabilidade, justificando o uso dos recursos obtidos através da confrontação de suas receitas e despesas, atendendo às exigências morais, legais e contábeis.

O Conselho Federal de Contabilidade (2007) menciona que os elementos que compõem a prestação de contas podem variar entre os tipos de entidades, porém, de um modo geral, os documentos e informações exigidos são semelhantes. Esses relatórios são normalmente constituídos pelos seguintes



documentos: relatório de atividades, demonstrações contábeis, informações bancárias, inventário patrimonial, Escrituração Contábil-Fiscal (ECF), Relação Anual de Informações Sociais (RAIS), parecer do Conselho Fiscal, parecer e relatório de auditoria independente, e cópias de convênios, contratos e termos de parcerias firmados.

## 5 Estudo de Caso

Considerando que a finalidade da pesquisa é identificar qual o papel da contabilidade frente a imunidade tributária das entidades do terceiro setor, foi realizado um estudo de caso em uma entidade sem fins lucrativos situada no município de Franca/SP.

O estudo de caso, de acordo com Ventura (2007, p. 384) pode ser entendido como:

“[...] uma metodologia ou como a escolha de um objeto de estudo definido pelo interesse em casos individuais. Visa à investigação de um caso específico, bem delimitado, contextualizado em tempo e lugar para que se possa realizar uma busca circunstanciada de informações.

Também pode ser definido como o estudo “[...] profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante outros delineamentos já considerados.” Conforme caracterizado por Gil (2002, p. 54).

O estudo foi realizado em uma organização não governamental, que solicitou anonimato, fundada em 05 de novembro de 2004 e constituída sob a forma de associação, que tem por finalidade a promoção gratuita da educação infantil através da administração de uma creche que atende a 83 crianças, estabelecida na cidade de Franca/SP, e que não possui título ou certificado de entidade filantrópica, visto que não são necessários títulos ou certificados para a realização de suas atividades.

A coleta de dados foi realizada através de uma entrevista semiestruturada com o contador da entidade, bem como através de documentação



contábil apresentada referente aos resultados auferidos pela entidade no ano de 2017.

O entrevistado foi questionado sobre qual a fonte de recursos da entidade, se há algum subsídio ou convênio e como os recursos recebidos são aplicados, tendo explanado que, a entidade obtém seus recursos através de doações e por meio do convênio firmado com a Prefeitura Municipal de Franca, sendo os recursos destinados exclusivamente às despesas necessárias para o funcionamento da entidade.

Em relação à prestação de contas da entidade, o entrevistado explicou que a mesma é efetuada através da apresentação de relatórios de gastos solicitados pela Prefeitura Municipal de Franca, de acordo com as Leis federais nº 13.019/14 e 13.204/15.

Sobre os recursos provenientes de órgãos públicos e sua aplicação na entidade, o entrevistado afirmou que a aplicação dos recursos é evidenciada na prestação de contas através de uma planilha que contém o plano de aplicação, e quando tais recursos não são totalmente utilizados, a entidade realiza a devolução desses recursos.

A respeito das imunidades que a entidade possui, e os procedimentos necessários para sua manutenção, o entrevistado explicou que a associação possui imunidade conforme previsto na Constituição Federal, relativamente ao IRPJ e ao IPTU. Também ponderou que não se faz necessária a entrega de algumas obrigações acessórias, salvo a entrega da SPED ECD (Escrituração Contábil Digital), a ECF (Escrituração Contábil Fiscal), DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais), e DIRF (Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte). Sobre os procedimentos realizados para garantir a imunidade, foi respondido que a entidade não distribui lucros, aplicando todos seus recursos na execução das atividades da instituição, e mantém os livros Diário e Razão, onde consta a escrituração de suas receitas e despesas.



Indagado sobre os tributos recolhidos pela entidade, o entrevistado relatou que a associação recolhe o PIS sobre folha, o INSS, o FGTS e o IRRF sobre salários.

Também foi objeto da entrevista a percepção do entrevistado quanto ao papel da contabilidade nas entidades sem fins lucrativos, se ela é realmente necessária para garantir o direito à imunidade em tais instituições. Referente a esse aspecto, o entrevistado afirmou que a contabilidade nas entidades sem fins lucrativos é de suma importância em suas práticas, pois garante a transparência e a veracidade das informações no que tange à geração e divulgação dos relatórios das entidades e que, além disso, é através da contabilidade que são gerados que os livros contábeis Diário e Razão, que contém a escrituração da entidade, necessária para que o direito à imunidade seja garantido.

O entrevistado ainda discorreu que na contabilidade de entidades do terceiro setor, deve-se adotar um plano de contas adaptado às suas necessidades, para melhorar a qualidade dos relatórios financeiros, e que, inclusive, as nomenclaturas do plano de contas e as demonstrações financeiras devem estar de acordo com a ITG 2002.

Posteriormente, foram fornecidos alguns documentos para análise, que consistem no Balanço Patrimonial, DRE, Balancete Analítico, estatuto social e parte da prestação de contas entregue pela entidade.

A partir da análise dos documentos contábeis fornecidos, pode-se notar que a entidade segue o plano de contas em concordância com o previsto na ITG 2002, utilizando as nomenclaturas adequadas para denominar as contas, conforme pode ser observado abaixo.

**Tabela 1** – Patrimônio Líquido da associação em 31/12/2017.

<b>Patrimônio em 31/12/2017</b>	
<b>Patrimônio Líquido</b>	<b>158.028,20</b>
<b>Superávit ou Déficit acumulado</b>	<b>158.028,20</b>
Déficit	- 42.605,41
Superávit	200.633,61

**Fonte:** fornecido pela entidade.



Diante dos dados obtidos através da DRE, observa-se que a entidade recebe recursos de convênio com a Prefeitura Municipal de Franca, e de doações, fato já ressaltado pelo entrevistado anteriormente, não realizando atividades geradoras de renda. A aplicação de seus recursos ocorre integralmente para cobrir as despesas necessárias para o funcionamento da associação, conforme transcrição da DRE a seguir.

**Tabela 2** – Demonstração de Resultado do Exercício (DRE) da entidade referente ao período de 2017.

<b>Demonstração do Resultado do Exercício de 2017</b>	
<b>Receita Bruta</b>	<b>528.185,32</b>
Receita Sub. Prefeitura Municipal de Franca	443.569,86
Receita de Doações	84.615,46
<b>Receita Líquida</b>	<b>528.185,32</b>
Receita Líquida Doações	528.185,32
<b>Resultado Bruto</b>	<b>528.185,32</b>
Resultado Bruto	528.185,33
<b>Despesas/Receitas</b>	<b>- 530.571,73</b>
Despesas com Pessoal e Encargos	- 502.097,22
Despesas tributárias	- 3.302,93
Despesas Administrativas e Gerais	- 31.237,02
Receitas Financeiras	7.389,58
Despesas Financeiras	- 1.324,14
<b>Superávit/Déficit Líquido do Período</b>	<b>- 2.386,41</b>

Fonte: fornecido pela entidade.

No período analisado, a entidade teve despesas superiores às receitas, ocasionando em Déficit, portanto não houve aplicação dos resultados na instituição, ademais, caso a entidade auferisse resultado positivo ao final do exercício, não é permitido à entidade distribuir lucros, fato corroborado pela entrevista realizada com o contador da associação. O Déficit obtido no período é explicado pelo fato da entidade realizar sua contabilidade pelo regime de competência, e tal desfalque é compensado no exercício seguinte com a entrada de novos recursos.



Com o auxílio da análise documental, é possível identificar que a entidade se utiliza da contabilidade para garantir a obtenção de seus recursos, mantendo a idoneidade de suas demonstrações, visto que são necessários diversos relatórios contábeis para realizar a prestação de contas.

Ademais, a entidade emprega relatórios gerados na contabilidade para garantir o direito à imunidade, como o livro Razão e Diário, fato evidenciado na entrevista realizada com o contador da instituição. Além disso, também é comprovado através de relatórios contábeis a inexistência de distribuição de resultados entre seus responsáveis e a aplicação integral de seus recursos na manutenção das atividades da instituição.

## **6 Considerações Finais**

O presente trabalho teve como objetivo verificar, analisar e compreender qual o papel da contabilidade nas entidades do terceiro setor, tendo em vista as imunidades tributárias que incidem sobre elas, buscando responder de que forma a contabilidade atua para que tais entidades possam usufruir desse benefício.

Na revisão teórica, foram abordados aspectos relacionados à estrutura do terceiro setor, analisando seu funcionamento, suas obrigações e diretrizes, as imunidades tributárias incidentes, além da contabilidade realizada dentro das entidades sem fins lucrativos.

O estudo de caso foi desenvolvido em uma entidade sem fins lucrativos local, com dados coletados por entrevista semiestruturada com o contador da instituição, e pesquisa documental em relatórios e documentos contábeis fornecidos pela entidade.

Com base nos dados obtidos no estudo de caso, foi possível constatar a importância da contabilidade para as entidades do terceiro setor, visto que é através da contabilidade que são evidenciados fatos necessários para a obtenção da imunidade tributária.



De fato, a contabilidade é imprescindível para as entidades sem fins lucrativos, pois no processo de prestação de contas, a contabilidade garante a confiabilidade dos relatórios, demonstrando como os recursos públicos recebidos são administrados, ao atestar que sua aplicação ocorre integralmente na manutenção da instituição, assegurando o direito ao subsídio oferecido pelo governo.

Pode-se inferir que as entidades de terceiro setor, apesar de gozarem da imunidade tributária, ainda devem manter sua contabilidade em dia, com as informações que contribuem para que a entidade funcione de forma otimizada. Há, ainda, outras obrigações das quais as instituições não são dispensadas de apresentar, como a DIRF, a DCTF e a ECF.

Em virtude dos fatos mencionados, além de servir como apoio às entidades, a contabilidade auxilia na transparência das informações prestadas a sociedade, contribuindo na credibilidade e na veracidade das demonstrações do terceiro setor. Deve-se preservar a ética e a responsabilidade perante todos, visto que se tratam de entidades que contam com recursos de terceiros, e principalmente expor onde e como os recursos que entram são aplicados e usufruídos.

## Referências

ASSIS, Márcio Sanches de; MELLO, Gilmar Ribeiro de; SLOMSKI, Valmor. *Transparência nas entidades do terceiro setor: a demonstração do resultado econômico como instrumento de mensuração de desempenho*. In: 3º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. São Paulo: USP, 2006, p. 93-108.

BRASIL. *Código tributário nacional*. 2 ed. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2012. 188 p.

\_\_\_\_\_. *Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988*. Organização do texto: Juarez de Oliveira. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 17 mai. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9532.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9532.htm)>. Acesso em: 13 ago. 2018.



\_\_\_\_\_. Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998. Dispõe sobre a qualificação de entidades como organizações sociais, a criação do Programa Nacional de Publicização, a extinção dos órgãos e entidades que menciona e a absorção de suas atividades por organizações sociais. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9637.htm)>. Acesso em: 30 mai. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.790, de 23 de maio de 1999. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9790.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9790.htm)>. Acesso em: 30 mai. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm)>. Acesso em: 30 mai. 2017.

CARDOSO, Tiago. Terceiro setor e imunidade. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, Florianópolis, v. 9, n. 25, p. 9-18, 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1.409/12, de 21 de setembro de 2002. Aprova a ITG 2002 – Entidade sem Finalidade de Lucros. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES\\_1409.pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1409.pdf)>. Acesso em: 29 mai. 2018.

\_\_\_\_\_. *Manual de procedimentos contábeis para fundações e entidades de interesse social*. 2. ed. Brasília: CFC, 2007. 128 p.

GIL, Antônio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 176 p.

GIMENES, Éder Rodrigo. Transparência na prestação de contas por organizações do terceiro setor. *Revista Urutágua*, Maringá, n. 20, p. 130-140, 2010.

JACQUES, Flavia Veronica et al. Formas de financiamento do terceiro setor. *Sinergia*, Rio Grande, v. 18, n. 1, p. 53-65, 2014.

MACHADO. Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. 562 p.

MOREIRA FILHO, Francisco. *A contabilidade como mecanismo de aferição da imunidade tributária em entidades de educação sem fins lucrativos: um estudo com associações de educação em Manaus*. 2009, 115 f. (Dissertação em Contabilidade e Controladoria). Universidade Federal do Amazonas, Amazonas, 2009.



OLAK, Paulo Arnaldo. *Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (terceiro setor)*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 225 p.

OLIVEIRA, Bianca Vanin de et al. A imunidade tributária em organizações não governamentais (ONG's). *Anais IX Seminário de Iniciação Científica Curso de Ciências Contábeis da FSG, Caxias do Sul*, v. 5, n. 2, p. 678-687, 2014.

OLIVEIRA, Irani Maria da Silva. *Uma investigação sobre a prestação de contas das entidades do terceiro setor brasileiro*. 2009, 107 f. (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009.

OLIVEIRA, Juliana. *ITG 2002: CFC publica mudanças na contabilidade do terceiro setor*. Disponível em: <<https://cfc.org.br/noticias/itg-2002-cfc-publica-mudancas-na-contabilidade-do-terceiro-setor/>>. Acesso em 08 nov. 2018.

PAES, José Eduardo Sabo. *Fundações, associações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários*. 8. ed. Brasília: Forense, 2013. 1248 p.

SANT'ANNA, Tiago Medeiros. *Uma apresentação da contabilidade como ferramenta essencial às entidades do terceiro setor*. 2011, 57 f. (Trabalho de Conclusão de Curso). Universidade Estadual da Paraíba, Paraíba, 2011.

VENTURA, Maria Magda. O estudo de caso como modalidade de pesquisa. *SOCERJ*, Rio de Janeiro, v. 20, n. 5, p. 383-386, 2007.

VOESE, Simone Bernardes; REPTCZUK, Roseli Maria. Características e peculiaridades das entidades do terceiro setor. *ConTexto*, Porto Alegre, v. 11, n. 19, p. 31-42, 2011.

YOUNG, Lucia Helena Briski. *Entidades sem fins lucrativos: imunidade e isenção tributária: resumo prático*. 5. ed. Curitiba: Juruá, 2009. 320 p.