

**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS SERGIPE
FANESE**

**CURSO: ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO FISCAL E
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

GICELMA DO NASCIMENTO BARROS CUNHA

**PECULIARIEDADE TRIBUTÁRIAS DAS ORGANIZAÇÕES
NÃO-GOVERNAMENTAIS – ARACAJU (Se)**

**Aracaju - SE
2016.2**

GICELMA DO NASCIMENTO BARROS CUNHA

**PECULARIEDADES TRIBUTÁRIAS DAS ORGANIZAÇÕES
NÃO-GOVERNAMENTAIS**

**Artigo apresentado a Faculdade de
Administração e Negócios de Sergipe -
FANESE como um dos pré-requisitos para
obtenção de grau de Especialista em Gestão
Fiscal e Planejamento Tributário.**

NOME DO ORIENTADOR: Prof^ª. Esp.
Josefa Vanuza de Santana

**NOME DO COORDENADOR DO
CURSO:** Prof^ª. Esp. Josefa Vanuza de
Santana

GICELMA DO NASCIMENTO BARROS CUNHA

**PECULARIEDADES TRIBUTÁRIAS DAS ORGANIZAÇÕES
NÃO-GOVERNAMENTAIS**

**Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Núcleo de Pós-Graduação e
Extensão – NPGE, da Faculdade de Administração de Negócios de Sergipe –
FANESE, como requisito para a obtenção do título de Especialista em Gestão
Fiscal e Planejamento Tributário.**

Nome completo do Avaliador

Nome completo do Coordenador de Curso

Nome completo do Aluno

Aprovado (a) com média: _____

Aracaju (SE), _____ de _____ de 2017.

PECULARIEDADES TRIBUTÁRIAS DAS ORGANIZAÇÕES NÃO-GOVERNAMENTAIS

Gicelma do Nascimento Barros Cunha¹

RESUMO

O assunto abordado neste artigo diz respeito às organizações-não governamentais. Tem como tema “Peculiaridades Tributárias das Organizações Não-Governamentais” e está delimitado no estudo das imunidades e isenções tributárias das Organizações Não-Governamentais. Dessa forma tem como objetivo analisar a forma de tributação das organizações-não governamentais. Consiste num estudo essencialmente bibliográfico, cuja origem das informações partiram de conteúdo extraídos de livros, legislação específica e artigos disponibilizados em meio eletrônico sobre as peculiaridades da tributação das organizações-não governamentais. As principais conclusões obtidas apontam para a observação que estas organizações não visam lucros de suas atividades, logo sobrevivem de, na sua grande parte, contribuições, doações e subvenções. São organizações que atuam em benefício da sociedade e têm uma função social da 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 a análise das particularidades tributárias das ONGs obteve-se que a imunidade tributária mesmo a 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 e a imunidade tributária a CF só contempla os impostos cujo fato gerador seja renda, patrimônio ou serviços.

Palavras-chave: Tributação. Organizações Não Governamentais. Isenção e Imunidade Tributária.

1 INTRODUÇÃO

É muito comum, hoje em dia a mídia vincular notícias onde fica evidente que o Estado cada vez mais se torna impotente para atender as demandas, principalmente na área social, da população brasileira. Esse panorama, que não é recente, passa a ter maior repercussão, principalmente a partir da Constituição de 1988.

¹ Graduada em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Sergipe. Pós Graduada do Curso de Gestão Fiscal e Planejamento Tributário da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe - FANESE. E-mail gicelma-nascimento@hotmail.com.

É neste contexto, segundo Tachizawa (2007), 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.

Tem-se nas organizações não governamentais 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. Observa-se que dentre estes benefícios repassados a essas organizações encontram-se as situações de imunidade ou isenção de tributação de impostos. 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. São objetivos específicos deste estudo a caracterização dessas organizações; o estudo da lei tributária que sedimentam as ONGs; a pesquisa da diferenciação entre imunidade e isenção e a análise das particularidades tributárias dessas entidades.

Com base num estudo bibliográfico, são hipóteses geradoras do estudo: as organizações não governamentais são isentas de tributação de impostos sobre a renda em virtude de serem entidades que atuam no desenvolvimento econômico do país, complementando as ações do Governo; as organizações não governamentais são regidas por lei que as tornam diferentes das demais organizações podendo ser isentas ou imunes tributariamente.

A justificativa para a escolha da temática está no interesse de pesquisar sobre as particularidades tributárias das ONGs e apresenta-las à comunidade acadêmica, bem como contribuir com a divulgação de especificidades destas entidades que são importantes para a construção da cidadania no país. Apesar 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 o artigo apresenta no primeiro tópico a caracterização das organizações não governamentais, a partir de uma análise conceitual. Na sequência o artigo aborda um estudo sobre a lei tributária que sedimentam as ONGs. Diferencia imunidade de isenção, traz uma breve análise sobre a contabilização dessas organizações e discute sobre a

tributação das ONGs. O presente artigo está encerrado com as conclusões acerca da temática central da pesquisa, seguido da lista de referências adotadas para a realização do estudo.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Considerações Conceituais Sobre ONGS

Muitos são os conceitos dados as organizações não governamentais. A sigla ONG corresponde à organização não governamental, uma expressão que permite muitas interpretações.

Para Zanluca (2009) e Resende (2006), caracterizam-se como ONGs as entidades que não têm finalidade de lucro e não derivam do poder público, congregando objetivos sociais, filantrópicos, culturais, recreativos, religiosos, ecológicos ou artísticos.

Segundo informações contidas em material disponibilizado pela Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais (ABONG), 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.

Tachizawa (2007) define como entidades de natureza privada, não públicas, sem fins lucrativos, que juridicamente podem 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. Ele considera como sendo uma entidade sem fins de lucro cujo objetivo fundamental é desenvolver uma sociedade fundada nos valores da democracia, tendo como pilares a liberdade, igualdade, diversidade, participação e solidariedade. Ainda conforme Betinho são comitês da cidadania que surgiram no intuito de ajudar a construir a sociedade democrática do sonho de todos.

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)

Baseado em tudo que foi exposto 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 (RESENDE, 2006).

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 (2007), 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.

Na sequência um breve histórico de como surgiram as organizações não governamentais.

2.2 Histórico das ONGs

As ONGs surgiram inicialmente no período pós Segunda Guerra Mundial nos países industrializados. 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 Associação Brasileira de Organizações Não-Governamentais - ABONG (2009), a grande maioria dessas primeiras ONGs brasileiras surgiu de trabalhos educacionais ministrados às comunidades durante os tempos de ditadura militar. Estes trabalhos partiam de escolas comunitárias com ações radicais de reivindicação.

Ainda conforme a ABONG, depois de alcançarem um alto padrão organizacional, diferente das entidades políticas e sociais da época onde a autoridade máxima provém da Assembléia de seus membros e associados inverso do que aconteciam com as regras da hierarquia estatal, elas passam a adotar a forma participativa de cidadania e a horizontalidade

da autoridade interna, ou seja, quanto maior o grau de interesse social de seus líderes e associados mais a ONG desenvolve-se.

Com o advento da Conferência das Nações Unidas sobre Ambiente e Desenvolvimento (UNCED/CNUAD-Brasil - Rio 92), a ECO 92 e, pelo 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 obtiveram maior visibilidade a nível mundial.

2.3 Finalidades e Benefícios

Segundo a Comissão de Legislação Participativa (2003), as ONGS foram criadas com a finalidade de apoiar os movimentos sociais e as organizações populares de base comunitária, cujo objetivo está na promoção de cidadania; na defesa e proteção dos direitos humanos; na luta pela democracia política e social; na proteção aos segmentos sociais excluídos e marginalizados; no 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.

Para Tachizawa (2007), elas 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, grupos étnicos ou de gênero como mulheres, negros, indígenas. Toda essa pluralidade, segundo este 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 2007, p.30)

Na atualidade, ainda considerando Tachizawa (2007), 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) que trazem dados do IBGE, evidenciou-se que são encontradas no Brasil, no ano de 2010, um montante de 290,7 mil Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos (FASFIL). O perfil dessas instituições demonstram que predominam as de caráter religioso (28,5%), associações patronais e profissionais (15,5%) e ao desenvolvimento e defesa de direitos (14,6%). Essas concentravam-se na região Sudeste (44,2%), Nordeste (22,9%) e Sul (21,5%), estando menos presentes no Norte (4,9%) e Centro-Oeste (6,5%).

2. 4 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 (2007), 95% das ONGs nacionais dão preferência a enquadrarem-se como associações civis sem fins lucrativos, por não implicar na existência de um prévio patrimônio para poderem existir.

Oportuno comentar 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, 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 (FERNANDES, 2015).

Tachizawa (2007), afirma que, no âmbito Federal é pequeno o número de ONGs que possuem registro no CNAS ou Declaração de Utilidade Pública Federal, isso 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 serem maiores os registros nos âmbitos Estaduais e Municipais, uma vez que existe uma maior tendência a 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 de o reconhecimento de Utilidade Pública, deriva também da existência de muita

burocracia legal. Sobre esta questão Tachizawa (2007) faz uma crítica descrevendo que toda essa burocracia é resultante de uma legislação ultrapassada que remonta o período getulista e considera tratar-se de “obstáculos legais e burocráticos”.

Como não se verifica nestas leis antigas 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, a sanção da nova Lei Orgânica de Assistência Social (LOAS), que ampliou o campo de ação das ONGs (RESENDE, 2006).

Embora com as incertezas relacionadas com a vigência dessas modificações espere-se um aumento de ONGs com direito ao caráter público não lucrativo, com maior acesso aos benefícios previstos na legislação para as entidades de educação e assistência social.

Na sequência, uma breve análise sobre a contabilização das organizações não governamentais.

2.5 Breve Comentário Sobre a Contabilidade das ONGS

A Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, Lei das SAs, principal instrumento legal sobre regulamentação contábil, trata 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 NBC T 10.19 que trata dos aspectos contábeis específicos das entidades sem finalidades de lucros.

Oportuno comentar que 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 com uma empresa que possui finalidade lucrativa.

Como observa Iudícibus, Martins e Gelbcke (2000), os Princípios Fundamentais de Contabilidade, conforme entendimento predominante no universo científico e profissional do nosso país, 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 se precisam aplicar a estas entidades 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 (2006), 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.

2.6 O Registro Contábil

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, conforme exemplificam Bulgarim et al (2011), 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 as 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. Para melhor

intensificação do conhecimento cabe ressaltar o previsto no item I do parágrafo 3º, do artigo 9º da Resolução CFC nº 750/1993:

As receitas consideram-se realizadas:

I – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, que pela investidora na propriedade de bens anteriormente pertencentes à Entidade, quer pela fruição de serviços por esta prestados.

Prevê o item 10.19.2.2 da NBC T 10.19 (2016), 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 onde o investimento possa gerar déficit deverá provisionar valores suficientes para justificar tais perdas, bem como eliminar contabilmente tais valores.

Conforme resoluções descritas na NBC T 10.19 (2016), 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.

Ainda considerando o que rege a NBC T 10.19 (2016), 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. O valor do superávit ou déficit do exercício deve ser registrado na conta Superávit ou Déficit do Exercício enquanto não aprovado pela assembléia dos associados e após a sua aprovação, deve ser transferido para a conta Patrimônio Social.

Resende (2006) e Nasrallah (2012) as organizações sem fins lucrativos devem manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades que assegurem a respectiva exatidão dos fatos e atos ocorridos no determinado período e conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos contados 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, podendo, caso não cumpra dentre outras determinações, perder o direito de isenção de impostos garantido a essas instituições.

2.7 Das Demonstrações Contábeis

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, do desempenho financeiro 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, ou seja, a diferença a maior do ativo sobre o passivo. Conforme Bulgarim (2011) a finalidade principal do balanço patrimonial é evidenciar a situação financeira e patrimonial da entidade em dado momento, daí representar 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. Compõe-se de ativos, passivos e patrimônio líquido. 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, como vimos anteriormente. 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.

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 superávit ou déficit. 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.).

2.8 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 mesmo observa Young (2005), é importante fazer uma distinção entre os termos não incidência, imunidade e isenção.

Sobre não incidência Young (2005), descreve como sendo 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 (2005), 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 está 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 a sociedade e ao Estado. Ainda conforme o esclarecimento deste autor 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”.

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, ela 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 condão de dispensar o

contribuinte do pagamento do tributo ao qual estava originariamente sujeito. É prevista em lei, diferente da imunidade que decorre da Constituição Federal.

Segundo Young (2005) 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 a prestação de informações. Logo, a imunidade tributária pode ser definida como um benefício concedido a alguém, desde que esteja previsto na Constituição Federal. Ela pode ser vista também como uma limitação ao poder de tributar da Constituição. A imunidade, isenção e não-incidência, concedida às pessoas jurídicas não aproveita aos que delas percebam rendimentos sob qualquer título e forma (YOUNG, 2005).

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 2005, 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.

Oportuno comentar que o requisito sobre 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, que 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.

2.9 Aspectos Tributários Das Organizações Não Governamentais

Como foi analisada anteriormente, a imunidade de tributação é determinada pela Constituição Federal, através do artigo 150, enquanto que a isenção é determinada por Lei Ordinária, sendo assim, esta última poderá ser revogada por outra lei.

Silva (2009), afirma que o conceito de imunidade abrange o pagamento de impostos, e a isenção se aplica aos impostos abrangidos 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. Esse mesmo autor, é preciso estar atento para o fato de que a imunidade abrange apenas aos 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 (2003), 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, portanto os valores que não se configuram como receitas próprias das atividades predefinidas no Estatuto, devem ser considerados receita tributável, incidindo dessa forma 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 está se restringe “(...) aos resultados relacionados com as suas finalidades essenciais”.

Fernandes (2015) observa que as organizações o IRPJ e CSLL das entidades sem fins lucrativos, pode ser solicitado isenção. 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.

Em relação à Contribuição para a Seguridade Social, parte patronal, bem como das contribuições provenientes do faturamento e do lucro destinadas à seguridade social, serão isentas essas organizações desde que atendam aos seguintes requisitos estabelecidos pela Lei nº. 8.212/91 e alterações, Art. 55 transcritos 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 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, educacionais ou de saúde a 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 um percentual de 1% sobre a folha de salários do mês. 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 STJ, no Processo Resp. 782305 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) 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.

Em se tratando 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.

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 constituídas 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.

Cabe ainda ressaltar que 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 deu-se 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, 2007).

Teixeira, Meira e Braun (2015) e Olak (2008) reforçam que 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.

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 (2008) faz uma síntese de forma prática e didática, transcrita no quadro 1, encontrada no anexo 1 deste artigo.

3 MATERIAL E MÉTODO

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

Segundo Lakatos e Marconi (2010) a pesquisa bibliográfica busca compreender as características do problema através 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.

4 CONCLUSÃO

Baseado em toda pesquisa desenvolvida e considerando o objetivo de analisar a forma de tributação das organizações não governamentais são conduzidas pelos mesmos princípios que regem as empresas privadas quem têm finalidade lucrativa e não apresentam muitas diferenças, a exceção das imunes e isenções. Obteve-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.

No que se refere as hipóteses levantadas foi comprovado que quanto ao seu enquadramento legal, pois 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 as ONGs mediante o enquadramento nas exigências da legislação em vigor. Obteve-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 obteve-se que imunidade é um dispositivo previsto na Constituição Federal que dispensa a cobrança de um imposto, já as isenções fiscais, as isenções 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 a análise das particularidades tributárias das ONGs obteve-se que a imunidade tributária mesmo a CF só possibilita que abranja os impostos cujo fato gerador seja renda, patrimônio ou serviços.

ABSTRACT

TAX PECULIARITIES OF NON-GOVERNMENTAL ORGANIZATIONS

The subject addressed in this article concerns non-governmental organizations. Its theme is "Tax Peculiarities of Non-Governmental Organizations" and is delimited in the study of the immunities and tax exemptions of Non-Governmental Organizations. In this way it has as objective to analyze the form of taxation of the non-governmental organizations. It consists of an essentially bibliographic study, the origin of which information originated from content extracted from books, specific legislation and articles made available electronically on the peculiarities of the taxation of non-governmental organizations. 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 government has sought to grant some tax benefits to encourage the creation and to promote the survival of NGOs. Regarding the analysis of the tax peculiarities of the NGOs, it was obtained that the tax immunity even the 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.

Keywords: Taxation. Non Governmental Organizations. Exemption and Tax Immunity.

REFERÊNCIAS

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: Novembro, 2016.

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: Novembro, 2016.

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

BULGARIM, Maria Clara Cavalcante; CARVALHO, Gardênia Maria Braga de; ANDRADE, Álvaro Pereira de; et al. **Caderno de procedimentos aplicáveis à prestação de contas das entidades do terceiro setor (fundações).** Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2011.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E CONSTITUIÇÃO FEDERAL, São Paulo: Saraiva: 2007.

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.

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL, Org. Cláudio Brandão de Oliveira. Rio de Janeiro: Roma Victor, 2002.

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: Dezembro, 2016.

INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF nº. 642, de 31 de março de 2006 – Manual de Instruções DIPJ/2006. Brasília: 2006.

IUDÍCIBUS, Sergio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável às demais sociedades, 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

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: Novembro, 2016.

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: Novembro, 2016.

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

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

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE. **NBC-T-10** – Dos Aspectos Contábeis Específicos Em Entidades Diversas. 2016. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t109.htm>>. Acesso em: Novembro, 2016.

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

OLIVEIRA, Leandro. Que tipos de registros as ONGs devem ter?

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: Novembro, 2016.

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.

RESENDE, Tomaz de Aquino. **Roteiro do terceiro setor: associações e fundações**. ed.3ª. São Paulo: Prax, 2006.

ROCHA, Silvio Luiz Ferreira. **Terceiro setor**. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico**. 22ª ed. São Paulo: Cortez. 2002.

SILVA, Clayton. Aspectos tributário e contábeis de empresas imunes e isentas. **Revista Contábil e Empresarial Fiscolegis**. 2009. Disponível em: <<http://www.netlegis.com.br/indexRC.jsp>>. Acesso em: Novembro, 2016.

SOUZA, Leandro Marins de. **Imunidade tributária: entidades de educação e assistência social**. Curitiba: Juruá, 2001.

TACHIZAWA, Takeshy. **Organizações não governamentais e terceiro setor: Criação de ONGs e estratégias de atuação**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

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: Novembro, 2016.

YOUNG, Lucia Helena Briski. **Entidades sem fins lucrativos: Imunidade e isenção tributária**. Curitiba: Juruá, 2005.

ZANLUCA, Júlio César. **Contabilidade do terceiro setor**. Portal Tributário Editora e Maph Editora. 2009. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/obras/terceirosetor.htm>>. Acesso em: Novembro, 2016.

ANEXOS

ANEXO 1 - Quadro 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

QUADRO 1 – Síntese das Obrigações Tributárias das ONGs

Fonte: OLAK (2008, p.203); FERNANDES (2015)

ANEXO 2 – LISTA DE SIGLAS

ABONG - Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais
CEBAS - Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social.
CFC - Conselho Federal de Contabilidade
CNAS - Conselho Nacional da Ação Social
CNUAD - Conferência das Nações Unidas sobre Ambiente e Desenvolvimento
COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
DIPJ - Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica
DMPL - Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
DOAR - Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos
DRE - Demonstração de Resultado do Exercício
FASFIL - Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos
ICMS - Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços
INSS - Instituto Nacional do Seguro Social
IPTU - Imposto sobre a propriedade Predial e Territorial Urbana
IR - Imposto de Renda
IRPJ - Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas
ISS - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITCMD - Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doação
NBC - Normas Brasileira de Contabilidade
NBC T - Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos
ONGs - Organizações Não-Governamentais
PASEP - Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS - Programa de Integração Social
RIR - Regulamento do Imposto de Renda
SEFAZ - Secretaria da Fazenda do Estado