

CONTABILIDADE APLICADA AS ENTIDADES RELIGIOSAS

Alex Junior Aparecido da Silva

Graduando em Ciências Contábeis
Faculdades Integradas de Três Lagoas – FITL/AEMS

Juliana Caetano Soares

Graduanda em Ciências Contábeis
Faculdades Integradas de Três Lagoas – FITL/AEMS

Raquel Prediger Anjos

Mestre em Contabilidade, Universidade Federal do Paraná
Docente das Faculdades Integradas de Três Lagoas – FITL/AEMS

RESUMO

As entidades religiosas cresceram significativamente no Brasil nos últimos anos, levando assim a uma maior preocupação da contabilidade com o Terceiro Setor, que envolve as entidades sem fins lucrativos. O objetivo do estudo é descrever sobre a contabilidade aplicada às entidades religiosas. O estudo baseia-se em uma revisão literária, utilizando as publicações de artigos científicos e monografias. A falta de material abrangente sobre o assunto tornou viável o estudo sobre a aplicação da contabilidade nas entidades religiosas. São entidades do terceiro setor: associações, fundações, igrejas e partidos políticos. Sua característica principal é a não distribuição do lucro. As entidades religiosas assim como as demais outras entidades, deverão guardar seus documentos por prazos estipulados, a fim de evitar onerosas multas e longos processos judiciais.

PALAVRAS-CHAVE: Entidades religiosas; Imunidade; Isenção; Terceiro setor.

INTRODUÇÃO

O Terceiro Setor é compreendido pelas organizações sem fins lucrativos, ora denominadas ONGS (Organizações Não Governamentais), ou OSCIP (Organização da Sociedade Civil de Interesse Público). As ONGS são aquelas entidades que se preocupam com o bem estar do próximo e possuem caráter filantrópico, sempre visando à ajuda humanitária. Já as OSCIP são aquelas legalizadas (registradas) sendo de direito privado e interesse público.

Devido à negligência por parte dos entes públicos, com a crescente violência, descaso na saúde, falta de estrutura cultural e socioeconômica, viu-se a necessidade de criar entidades em prol do bem comum, surgiram-se assim as Entidades Sem Fins Lucrativos, que podem ser divididas em: as associações, sociedades, fundações, organizações religiosas, partidos políticos e empresas individuais de responsabilidade limitada.

A importância do foco no Terceiro Setor aprofundado sobre as entidades religiosas é que estas tiveram um destaque em crescimento nos últimos anos. Com esse desenvolvimento, estas entidades conseguiram obter imunidades, isenções, portanto, aumentou também suas obrigações legais. Como as leis e obrigações acessórias se renovam a cada dia, é de suma importância aos gestores das organizações religiosas estarem por dentro das atualizações, pois assim poderão evitar onerosas multas.

As entidades religiosas são regidas pelo código civil (Lei nº 10.406/02, com introduções trazidas pelas leis nº 10.825/03 e 11.127/05). Na Constituição Federal, mais precisamente no Art. 150 há a previsão de imunidade de tributação sobre a renda, patrimônio e serviços. Se houver descumprimento de lei, o gestor responderá solidariamente pela administração do templo de qualquer culto. Isso significa que ele responderá civil e criminalmente por desvio de dinheiro, desvio de finalidades, enriquecimento ilícito, favorecimento indevido, confusão patrimonial, entre outros. Diante do exposto, justifica-se o estudo ora proposto (BRASIL, 2002; BRASIL, 2003; BRASIL, 2005).

Esse estudo foi baseado em uma revisão literária (livros, artigos científicos, monografias, apostilas, etc) e tem por objetivo descrever sobre a contabilidade aplicada às entidades religiosas, pretendendo evidenciar a distinção entre imunidade e isenção tributária e descrever sobre as nomenclaturas das demonstrações contábeis obrigatórias aplicadas as entidades religiosas e evidenciar o tempo de guarda de documentos.

1 TERCEIRO SETOR

1.1 CONCEITO

A sociedade civil pode ser dividida em três setores: primeiro setor- engloba os Entes Públicos, o segundo setor – engloba as Iniciativas Privadas, e por fim, mas não menos importante, o terceiro setor- engloba as entidades sem fins lucrativos. O Terceiro Setor tem por objetivo suprir as necessidades da coletividade que são negligenciadas pelo primeiro e segundo setor.

Carneiro (2005, p.2) esclarece que:

A atuação do Terceiro Setor ocorre principalmente em áreas em que o Estado e a iniciativa privada têm demonstrado pouco interesse ou competência para resolver seus problemas, sendo as principais: educação, saúde, cultura, preservação do meio ambiente, entre outros.

Desse modo, o Terceiro Setor é uma entidade filantrópica, humanitária, constituída por voluntários, ou seja, não há fins lucrativos e muito menos remunerações aos voluntariados.

1.2 A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE NO TERCEIRO SETOR

Através da contabilidade, é possível apurar quais são os créditos tributários concedidos a essas entidades, quais são os impostos obrigatórios, quais são os impostos isentos, quais são os impostos imunes, auxiliar perante órgãos externos, e ainda, precaver e servir como prova contra desvios de finalidade e outros atos ilícitos que recaem sobre o gestor da entidade.

1.3 CARACTERÍSTICAS DO TERCEIRO SETOR

De acordo com a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) T 10.19 é definido como entidades sem fins lucrativos: “[...] 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” (PORTAL DE CONTABILIDADE, 2015, s.p).

Olak (1996 *apud* VOESE; REPTCZUK, 2011, p.34) identifica quatro principais características dessas entidades:

1. 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;
2. Seus propósitos institucionais, quaisquer que sejam suas preocupações específicas, objetivam provocar mudanças sociais;
3. 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;
4. As contribuições, doações e subvenções constituem-se, normalmente, nas principais fontes de recursos financeiros, econômicos e materiais das entidades sem fins lucrativos.

Logo, eis aqui duas das peculiaridades dessas entidades em relação à contabilidade geral: o resultado positivo não é denominado de lucro, mas sim de superávit, e este não é distribuído aos gestores como na contabilidade geral; as doações, contribuições e incentivos são as fontes de recursos e captação de dinheiro dessas entidades. Como essas entidades não visam o lucro, obviamente não há repasse de superávit para os gestores, e sim a destinação desses recursos em prol do bem estar coletivo.

1.4 REGISTRO DAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR

1.4.1 Constituição

Os art. 45 e 46 do Código Civil Brasileiro de 2002 elucidam como é feita a constituição das entidades jurídicas de direito privado:

Art. 45. Começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo, averbando-se no registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo.

Art. 46. O registro declarará:

I - a denominação, os fins, a sede, o tempo de duração e o fundo social, quando houver;

II - o nome e a individualização dos fundadores ou instituidores, e dos diretores;

III - o modo por que se administra e representa, ativa e passivamente, judicial e extrajudicialmente;

IV - se o ato constitutivo é reformável no tocante à administração, e de que modo;

V - se os membros respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais;

VI - as condições de extinção da pessoa jurídica e o destino do seu patrimônio, nesse caso (BRASIL, 2002, s.p).

1.4.2 Órgãos de registros após a constituição

O Conselho Regional de Contabilidade (CRC/RS) (2011, p.18) traz de maneira sistematizada os órgãos que deverão ser procurados após a Constituição da Entidade do Terceiro Setor:

- Secretaria da Receita Federal – obtenção do CNPJ;
- Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS).
- Caixa Econômica Federal – FGTS;

- Prefeitura Municipal – cadastro de contribuintes e Alvará de Funcionamento;
- Órgãos tributantes – levam em conta as atividades desenvolvidas e suas obrigações acessórias. A isenção deverá ser requerida em cada um dos órgãos fazendários.

E o CRC/RS (2011, p. 18-19) ressalta ainda em que se tratando de fundações, ainda há a necessidade de registro no:

- Ministério Público Estadual, no caso de fundações;
- Ministério da Justiça – Cadastro Nacional de Entidades de Utilidade Pública do Ministério da Justiça (CNE/MJ), no caso de reconhecidas como de Utilidade Pública Federal.

2 CONTABILIDADE PARA ENTIDADES RELIGIOSAS

2.1 TEMPO DE GUARDA PARA DOCUMENTOS

É importante manter a posse dos documentos contábeis, principalmente os de caráter trabalhista para salvaguardar multas, pagamento em duplicidade e até como ônus de provas em caso de fiscalização e ou processos judiciais.

De acordo com a Lei nº 10.406 em seu art. 1.194 o empresário e a sociedade empresária são obrigados a conservar em boa guarda toda a escrituração, correspondência e mais papéis concernentes à sua atividade, enquanto não ocorrer prescrição ou decadência no tocante aos atos neles consignados (BRASIL, 2002) (quadro 1).

Quadro 1: Guia de recolhimentos de tributos.

Documento	Período
IPTU, IRRF, PIS	05 anos
INSS	10 anos
FGTS	30 anos
Folha de Pagamento	Recomenda-se 35 anos
Recibos de Proventos Pastorais	Recomenda-se 35 anos
Comprovantes de receitas e despesas não relacionadas	Acima de 05 anos
Notas Fiscais de Bens do Ativo Imobilizado.	Enquanto o bem permanecer como propriedade da Igreja, ainda que totalmente obsoleto ou depreciado

Fonte: Soares (2014, p. 6).

2.2 ESTATUTO

O estatuto em linguagem mais simples é a certidão de nascimento da entidade. Somente usam o estatuto as S.A. e entidades sem fins lucrativos. Através das cláusulas presentes, será acordado o objetivo da instituição da igreja, qualificação, forma de integralização do capital social. É o primeiro passo para a abertura de uma igreja.

De acordo com a Lei 10.406 em seu art. 54 esclarece que:

Sob pena de nulidade, o estatuto das associações conterá:

I - a denominação, os fins e a sede da associação;

II - os requisitos para a admissão, demissão e exclusão dos associados;

III - os direitos e deveres dos associados;

IV - as fontes de recursos para sua manutenção;

[...]

V – o modo de constituição e de funcionamento dos órgãos deliberativos; (Redação dada pela Lei nº 11.127, de 2005)

VI - as condições para a alteração das disposições estatutárias e para a dissolução.

VII – a forma de gestão administrativa e de aprovação das respectivas contas. (Incluído pela Lei nº 11.127, de 2005) (BRASIL, 2002, s.p).

Portanto, o estatuto deverá atender a esses requisitos para não serem anulados, não impedindo de ser acrescentadas mais cláusulas, mediante necessidade da entidade. É ainda através do estatuto registrado que a entidade religiosa passa a ser considerada Pessoa Jurídica de Direito Privado.

2.3 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS IGREJAS

Obedece aos Princípios Contábeis e ordem da Contabilidade Geral, mudando apenas na nomenclatura dos nomes.

A Interpretação Técnica Geral- ITG (2002) item 22 esclarece que:

As demonstrações contábeis, que devem ser elaboradas pela entidade sem finalidade de lucros, 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, conforme previsto na NBC TG 26 ou na Seção 3 da NBC TG 1000, quando aplicável (BRASIL-ITG, 2002, s.p).

Algumas diferenças que merecem destaque, quando comparadas com a contabilidade geral (quadro 2):

Quadro 2: Nomenclaturas específicas para as entidades sem fins lucrativos.

PADRÃO	SUBSTITUIÇÃO
Capital	Patrimônio Social
Lucros e Prejuízos Acumulados	Superávit ou Déficit
Demonstração de Resultado	Demonstração de Superávit ou Déficit
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	Demonstração das Mutações do Patrimônio Social
Lucro	Superávit
Prejuízo	Déficit

Fonte: Guabiraba; Rodrigues (2008, p.11 *apud* BAREA, 2008, p.50).

2.4 QUESTÕES TRIBUTÁRIAS

2.4.1 Imunidade

“A imunidade consiste na limitação constitucional ao poder de tributar, pois essas entidades resguardam do equilíbrio federativo, religioso, intelectual, expressão, da cultura, da liberdade política e do desenvolvimento” (VOESE; REPTCZUK, 2011, p.37).

A imunidade está prevista no art. 150 da Constituição Federal (CF):

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]
VI - instituir impostos sobre:
a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
b) templos de qualquer culto;
c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
[...] (BRASIL, 1988, s.p).

Portanto, de acordo com a redação dada acima, item VI, a Constituição Federal veda a União, Estados e Municípios de cobrarem os impostos elencados.

O CRC/RS (2011, p. 26) demonstra de maneira sistemática as imunidades dos seguintes impostos:

- Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer Natureza (IR);
- Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS);
- Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU);
- Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
- Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA);
- Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS);
- Imposto Territorial Rural (ITR);
- Imposto sobre Transmissão Causa Mortis ou Doação de Bens e Direitos (ITCD);
- Imposto sobre Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis (ITBI);
- Imposto sobre Importação (II);
- Imposto sobre Exportação (IE).

2.4.2 Isenção

A isenção transcorre mediante legislação e pode ser temporário, diferente da imunidade a qual é concedida permanente.

A isenção é decorrente de lei, art. 176 -177, do Código Tributário Nacional (CTN) que diz o seguinte:

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva:

I - às taxas e às contribuições de melhoria;

II - aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão (CTN, 1966, s.p).

Isenção, portanto, não significa que a empresa fica desobrigada a todos aos outros tributos, fica apenas por aqueles tributos especificados por lei.

2.4.3 Obrigações acessórias

As obrigações tributárias de todas as entidades (com ou sem fins lucrativos) são indispensáveis e podem ser divididas em duas: obrigações principais e obrigações acessórias. As obrigações principais são aquelas que não dependem de nenhuma obrigação para ter sua real eficácia. Já as obrigações acessórias são aquelas em que há a dependência da obrigação principal. Caso não seja cumprida a obrigação acessória, ela se tornará uma obrigação principal: uma multa.

Mesmo que as entidades religiosas possuam imunidades e isenções, não as desobriga de elaborar as obrigações acessórias. Logo, elas precisam enviar essas informações para a secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

2.5 OBRIGAÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

O pastor, diácono, missionário, padre, entre outros, recebe a nomenclatura de ministro de confissão religiosa para fins contábeis, previdenciários e trabalhistas. Não possuem salário e sim proventos pastorais, pois não tem vínculo empregatício com a igreja, já que visa a atividades de cunho espiritual e não profissional ou laboral.

A Lei nº 10.170/2000 trouxe acréscimos a Lei de nº 8.212/1991 no seu artigo 22 no parágrafo 13:

22 - A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social:
[...]

§ 13. Não se considera como remuneração direta ou indireta, para os efeitos desta Lei, os valores despendidos pelas entidades religiosas e instituições de ensino vocacional com ministro de confissão religiosa, membros de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa em face do seu mister religioso ou para sua subsistência desde que fornecidos em condições que independam da natureza e da quantidade do trabalho executado (BRASIL, 2000, s.p).

Portanto, a responsabilidade pelo recolhimento do INSS, é única e exclusivamente do ministro de confissão religiosa, pois a Igreja é isenta dessa obrigação perante a redação dada pela Lei nº 10.170/2000 em seu *caput* do artigo 22.

Por não ter vínculo empregatício com a Igreja, portanto, não é considerado empregado o ministro de confissão religiosa e este adere ao INSS na qualidade de contribuinte individual, de acordo com a Lei 8.212/1991:

Art. 12 – São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

[...]

V – como contribuinte individual:

[...]

c) o ministro de confissão religiosa e o membro do instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa (BRASIL, 1991).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Foi abordado nesse artigo que isenção difere-se de imunidade, pois a primeira decorre de lei podendo ser temporária. Há ainda requisitos para a obtenção da imunidade como: a não distribuição de lucros, aplicar integralmente no país esses investimentos e manter a contabilidade regular através do registro preciso dos livros contábeis.

Pode-se concluir que as entidades religiosas por participarem do Terceiro Setor possuem algumas peculiaridades em seus aspectos contábeis. Nas nomenclaturas, foi possível observar que não há lucro ou prejuízo, e sim déficit ou superávit, já que possuem como finalidade o apoio ao cunho religioso, não gerando e nem distribuindo lucros. Partindo para as obrigações principais, essas estão imunes a impostos como o IR, IPI, ITR, II, IE, INSS, ICMS, IPVA, ITCD, IPTU, ISS, ITBI. Embora sejam imunes a algumas obrigações principais, não as desobriga ainda de cumprir as obrigações acessórias: DIPJ, DIRF, DCTF, e quando houver registro de colaboradores GFIP e RAIS.

A prestação de serviço das entidades religiosas ocorre do trabalho voluntário: pessoas que praticam o bem sem remuneração. Por isso, não há o registro dessas pessoas, mas nada impede que haja um contrato de voluntariado para resguardar os direitos. Como os voluntários também são os responsáveis pela captação de recursos, tem crescido o interesse por parte deles para saber onde o dinheiro está sendo aplicado.

Portanto, as entidades religiosas devem obedecer à legislação vigente, constituir legalmente a entidade e adotar uma contabilidade regular. Após

constituídas, deverão procurar os demais órgãos tais como: Receita Federal, INSS, Prefeitura e órgãos tributantes para a real regularização fiscal.

Enfim, com o crescimento de entidades religiosas no Brasil, a atualização do profissional contábil juntamente com os gestores das igrejas é imprescindível para uma contabilidade mais formal.

REFERÊNCIAS

BAREA, I. C. **A importância da contabilidade para o terceiro setor, especificamente às associações.** Disponível em: <<http://bibdig.poliseducacional.com.br/document/?view=257>> Acesso em: 03 jul. 2015.

BRASIL. **NBC-ITG-2002- Entidade sem finalidade de lucro.** Disponível em: <<http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=nbc-itg-2002>> Acesso em: 02 set. 2015.

BRASIL. Presidência do Brasil. **Constituição Federal de 1988.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 05 jul. 2015.

_____. Presidência do Brasil. **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.** Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 25 jul. 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8212cons.htm>. Acesso em: 25 jul. 2015.

_____. Presidência do Brasil. **Lei nº 10.170, de 29 de dezembro de 2000.** Acrescenta parágrafos ao art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, dispensando as instituições religiosas do recolhimento da contribuição previdenciária incidente sobre o valor pago aos ministros de confissão religiosa, membros de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 30 dez. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L10170.htm>. Acesso em: 19 ago. 2015.

_____. Presidência do Brasil. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: <<http://www18.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Leis/2002/lei10406.htm>>. Acesso em: 23 jun. 2015.

_____. Presidência do Brasil. **Lei Nº 10.825, de 22 de Dezembro de 2003.** Dá nova redação aos arts. 44 e 2.031 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que institui o Código Civil. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 23 dez. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/2003/L10.825.htm>. Acesso em: 02 jul. 2015.

_____. Presidência do Brasil. **Lei Nº 11.127, de 28 de Junho de 2005**. Altera os arts. 54, 57, 59, 60 e 2.031 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que institui o Código Civil, e o art. 192 da Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 29 jun. 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2004-2006/2005/lei/L11127.htm>. Acesso em: 22 jun. 2015.

CARNEIRO, W; *et al.* **Terceiro setor**: estudo diagnóstico voltado para o planejamento estratégico e gestão de projetos em 100 ONGs na cidade de São Paulo. Disponível em: <http://www.ead.fea.usp.br/Semead/9semead/resultado_semead/trabalhosPDF/18.pdf>. Acesso em: 25 jun. 2015.

CTN. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. **Lei 5172/1966**. Disponível em: <<http://cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=ctnlivro2>>. Acesso em: 29 set. 2015.

CRC/RS. **Terceiro setor**: guia de orientação para o profissional da contabilidade. Disponível em: <http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_3setor.pdf>. Acesso em: 25 jun. 2015.

PORTAL DE CONTABILIDADE. **NBC T - 10.19 - Entidades sem finalidade de lucros**. 2015. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t1019.htm>>. Acesso em: 29 set. 2015.

SOARES, A. L. C. 2014. **Apostila contabilidade do terceiro setor**. Disponível em: <<http://webserver.crcrj.org.br/APOSTILAS/A0962P0311.pdf>>. Acesso em: 29 jun. 2015.

VOESE, S. B.; REPTCZUK, R. M. 2011. **Características e peculiaridades das entidades do terceiro setor**. Disponível em: <<http://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/16314/pdf>>. Acesso em: 22 jun. 2015.