



Revista Científica Hermes

E-ISSN: 2175-0556

hermes@fipen.edu.br

Instituto Paulista de Ensino e Pesquisa  
Brasil

Candida Hollnagel, Heloisa; Candida Cadeias de Moraes, Francisca  
O ENQUADRAMENTO TRIBUTÁRIO E A SUSTENTABILIDADE DAS ENTIDADES SEM  
FINS LUCRATIVOS

Revista Científica Hermes, núm. 10, enero-junio, 2014, pp. 102-124

Instituto Paulista de Ensino e Pesquisa  
Brasil, Brasil

Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=477647157005>

- ▶ Como citar este artigo
- ▶ Número completo
- ▶ Mais artigos
- ▶ Home da revista no Redalyc

redalyc.org

Sistema de Informação Científica

Rede de Revistas Científicas da América Latina, Caribe, Espanha e Portugal  
Projeto acadêmico sem fins lucrativos desenvolvido no âmbito da iniciativa Acesso Aberto

# O ENQUADRAMENTO TRIBUTÁRIO E A SUSTENTABILIDADE DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS

## TAX FRAMEWORK AND SUSTAINABILITY OF NONPROFIT ORGANIZATIONS

Heloisa Candia Hollnagel<sup>1</sup>

heloisa.hollnagel@unifesp.br

Universidade Federal de São Paulo – UNIFESP

Doutora em Ciências Biológicas

Francisca Candida Cadeias de Moraes

francisca.moraes@tangramsocial.com.br

Fundação Getúlio Vargas- FGV Management

Doutoranda em Administração e Mestre em Administração

### RESUMO

As entidades do Terceiro Setor são relevantes para o atendimento das demandas sociais, mas, o avanço da aplicação prática das tecnologias de comunicação e informação no setor público e a convergência das bases de dados têm trazido novas exigências para os profissionais contábeis, em especial o enquadramento fiscal na Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) assunto ainda com insuficiente abordagem acadêmica e órgãos reguladores da profissão. Este artigo analisa o impacto do enquadramento incorreto para a sustentabilidade das organizações que atuam na área da assistência social, devido às mudanças decorrentes da Lei No. 12.101/2009. O estudo exploratório foi desenvolvido com pesquisa bibliográfica e de campo (questionários) em 102 entidades do município de São Paulo, análise dos códigos CNAE do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) e seu registro nos conselhos municipais pertinentes. Os resultados iniciais indicam que grande parte das organizações ainda não constatou a necessidade de regularização, o que pode resultar em dificuldades de obtenção de recursos e dificuldades de cadastramento em órgãos públicos, inclusive com impacto financeiro negativo. Destaca-se que o tema demonstrou ser um ponto

---

<sup>1</sup> Autor para correspondência: Universidade Federal de São Paulo, R. Angélica, 100 - Jardim das Flores, Osasco, SP, Brasil - 06110-295.



relevante para o aprimoramento da profissão contábil no atendimento a esse tipo de organização, sob o risco de penalização por informações fiscais incorretas.

Palavra-chave: Sustentabilidade, Contabilidade, Enquadramento Fiscal, Terceiro Setor, Assistência Social, CNAE

## ABSTRACT

The Third Sector entities are relevant to attend to social issues, but the advance on the application of information technology in the public sector and the convergence of databases have brought new requirements for accounting professionals. Particularly, the fiscal framework of the National Classification of Economic Activities (NACE or CNAE in Portuguese) is a matter with insufficient academic approach or professional regulation. This article analyzes the impact of incorrect framework for the sustainability of social assistance entities, due to changes introduced by Law No. 12.101/2009. This exploratory study is based on literature, field research (questionnaires with 102 entities in São Paulo), analysis of the codes of NCEA National Register of Legal Entities (CNPJ) and their registration in the municipal councils. Initial results indicate that most organizations have not yet found the need to registering themselves, which can make it difficult for obtaining resources and enrollment in public agencies, including negative financial impact. The theme is noteworthy to avoid risk penalty for incorrect tax reporting, therefore it is relevant for accountancy professionals of that type of organization.

Key words: Sustainability, Accounting, Fiscal Framework, Third Sector, Social Care



## INTRODUÇÃO

O universo das entidades sem fins lucrativos é extenso, estimado em 556.846 organizações (IBGE, 2012), respondendo, atualmente, por cerca de 5% do PIB nacional e 1.709.156 empregos (SILVA, 2012). Segundo o IBGE (2012), a quantidade de entidades de Assistência Social no país atingia o número de 30.414 atuantes. Em 2007, de acordo com a mesma fonte, 55,7% recebiam algum financiamento público das esferas municipal, estadual ou federal, com “maior proporção das que atendem às pessoas vulnerabilizadas ou em situação de risco social, com 9.413 entidades (59% do total no País), seguidas das que atendem pessoas com deficiência (4.896 entidades ou 30%) e das que atuam com população em situação de rua (2.587 entidades ou 16%)” (IBGE, 2007). O volume de recursos oriundos de renúncia fiscal para essas organizações, relativos ao INSS, COFINS e imunidade de impostos, atinge, respectivamente, a ordem de R\$ 4,2 bilhões, R\$ 6 bilhões e R\$ 20 bilhões, conforme o MDS (SILVA, 2012).

Esses dados demonstram que a regularidade fiscal é fundamental para a sobrevivência institucional e reflete sua importância para a continuidade e sustentabilidade, cenário no qual o trabalho prestado pelo contador é de indiscutível importância, sendo necessário um conhecimento específico das exigências legais para que possa gerar todos os benefícios para a entidade. Para o vice-presidente do Sindicato dos Contabilistas de São Paulo – SINDCONT-SP, Jair Gomes de Araújo, esse fator - a questão legal e fiscal – é o principal fator que gera benefícios da aplicação da contabilidade ao Terceiro Setor e quando realizada com foco na boa gestão financeira traz bons resultados, impactando sobre a longevidade da instituição (RUAS, 2011).

Desde a década de 60, a contabilidade se destaca pela relevância estratégica e formal para o fornecimento de informações úteis ao processo de decisão dos usuários (*informational approach*) (CALDAS NETO, 2007, p. 63), papel que se amplia no que se refere à sustentabilidade ampla das entidades de interesse social, conceito que extrapola os aspectos financeiros (MORAES, 2001, p. 357). Destaca-se que a atuação do contabilista exige a adequada formação, de forma a suprir e desenvolver profissão com competência, atendendo as necessidades dos diferentes públicos nas áreas de sua responsabilidade direta ou por ações de terceiros que possam nesta refletir – por exemplo, os gestores das entidades sem fins lucrativos – que interfiram nas atividades inerentes à sua atuação. No entanto, a legislação

vigente não estabelece claramente esse conhecimento como exigível na formação acadêmica do futuro contador, como se observa, por exemplo, no fato de que os referenciais curriculares nacionais do curso de bacharelado em Ciências Contábeis (MEC, 2010), embora no texto inicial inclua as instituições e indique posteriormente as organizações públicas e privadas como área de atuação e evidencie o tema “Ética e Meio Ambiente” em sua formação, não destaca o Terceiro Setor como lócus específico. As Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis (MEC, 2004) estabelecem a adoção de conteúdos que viabilizem a harmonia com as peculiaridades das organizações governamentais e admitem linhas de formação específicas nas diversas áreas da Contabilidade para atender às demandas institucionais e sociais, assim como inclui noções relacionadas às peculiaridades das atividades profissionais no ambiente não governamental. No entanto, analisando tanto a matriz curricular quanto as ementas de várias instituições públicas e privadas em diferentes estados disponíveis na web, não foi percebida, na maioria dos cursos ofertados, a inserção de disciplinas com conteúdos suficientes para suprir a demanda de profissionais preparados para desempenhar funções chaves nas entidades de Terceiro Setor, mesmo nos cursos posteriores ao bacharelado, o que poderia ocorrer com a abertura de núcleos de pesquisa em instituições educacionais, pois existem poucos programas de treinamento específicos (BETTIOL JR, 2005, p. 12).

Como reflete a pesquisa realizada no Distrito Federal com 40 profissionais contábeis e 30 Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), há um desconhecimento dos contabilistas em relação às necessidades específicas das mesmas, resultando em insatisfação com os serviços prestados (NEVES JR, 2007), fato que se repete em outros pontos do país.

O cumprimento da missão e objetivos estratégicos devem estar associados à adequada aplicação dos recursos, à transparência e correção dos registros institucionais, exigindo do profissional contábil o conhecimento das especificidades do segmento e a capacidade de conciliá-las às exigências legais, de acordo com as inovações necessárias ocorridas ao longo do tempo. A integração proporcionada pelas novas tecnologias de comunicação e informação (TCI) promoveu um novo cenário ainda não incorporado completamente pelos profissionais contábeis no atendimento das entidades sem fins lucrativos, sendo comum, quando do início das atividades para um novo cliente dessa categoria, a adoção de procedimentos e modelos idênticos aos adotados para organizações lucrativas, nem sempre adequados ao caso específico.



Um dos aspectos que ainda exigem estudos e análises específicas para o aprimoramento dos serviços contábeis prestados às entidades sem fins lucrativos é o tema deste estudo, que visa identificar os impactos decorrentes do enquadramento incorreto na Classificação Nacional de Atividade Econômica (CNAE), decisão fiscal inicial frequentemente tomada pelo profissional contábil quando do registro no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), que tem reflexos em todas as decisões futuras da instituição, como será descrito ao longo deste artigo.

## REFERENCIAL TEÓRICO

As entidades de interesse social atuam em áreas sociais importantes e recebem, como contrapartida do Estado, diversos benefícios dispostos em leis, sujeitos a severa fiscalização estatal, considerando que utilizam recursos para finalidade pública, mesmo quando oriundos de fontes privadas. Sujeitas à legislação de forma integral, embora com características diferenciadas em alguns casos, a Contabilidade nesse segmento tem fundamental importância, além da geração de informações e a explicação de fenômenos patrimoniais (KROETZ, 2000, p. 21), dentre as quais se destacam a responsabilidade pelos registros iniciais e suas alterações. Embora com várias regras legais idênticas às das empresas de fins lucrativos, essas organizações ainda sofrem da ausência de normas específicas e claras sobre a “incidência dos tributos sobre os seus negócios jurídicos”, cujos recursos obtidos normalmente são insuficientes para o atendimento de exigências legais do Estado (CFC, 2008).

O Terceiro Setor brasileiro passou por significativas mudanças ao longo do tempo: inicialmente destinado às ações filantrópicas de orientação cristã, que promoveram a criação das santas casas de misericórdia, no final do século XIX e início do XX. A intensa atuação do Estado na área social (saúde, higiene e educação) trouxe forte dependência econômica das entidades em relação aos recursos do Primeiro Setor. Nos anos 70, com o fenômeno das ONGs na América Latina, onde as ditaduras controlavam o continente, as organizações não governamentais passaram a cumprir o papel de defesa dos direitos civis, políticos e humanos e ocorreu o início da entrada de recursos de fundações internacionais no Brasil, tais como: Ford Foundation, Mac Arthur, Rockefeller, agências de fomento e cooperação internacional. Posteriormente, nos anos 90, sob pressão dos organismos governamentais para a



responsabilidade social empresarial na contribuição para a solução dos problemas sociais nacionais, as empresas brasileiras iniciam atuação na área social, o que trouxe grande influência no desenvolvimento das organizações da sociedade civil (OSCs). (MCKINSEY & COMPANY, 2001).

Posteriormente, no início dos anos 2000 se observou a retração das fontes internacionais e o aumento dos institutos sociais empresariais, trazendo a necessidade de foco na sustentabilidade das instituições do Terceiro Setor, o aumento das exigências dos órgãos/fundos públicos, a necessidade de diversificação das fontes de financiamento e a cobrança por profissionalização, determinando o uso de mecanismos de gestão tradicionais de mercado (ASHOKA & MCKINSEY, 2001). O setor adquiriu grande peso na participação econômica no país no período de 1995 a 2002, tendo quadruplicado a participação no PIB brasileiro, que passou de 1,5% para 5% segundo pesquisa da Johns Hopkins Center, com aumento de 71% no número de organizações, que passaram de 190 mil para 326 mil e duplicação do número de trabalhadores: de 1,5 milhão para 3 milhões (MEREGE, 2006), com características que implicam em distintos registros, cumprimento de regras trabalhistas e previdenciárias diversas e procedimentos institucionais que exigem conhecimentos diferenciados do contador, tais como:

- metade dos trabalhadores é contratada pelo regime da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), e, além das obrigações convencionais relativas a essa modalidade de contratação, implica em registros adicionais da organização para usufruto de benefícios com impacto financeiro positivo, como a isenção da cota patronal para a previdência social;
- 750 mil remunerados sem vínculo empregatício, sendo comum a participação profissional na modalidade de prestador de serviços, muitas vezes sem a adequação formalização da natureza dos serviços prestados, cabendo ao contador uma atenção especial para cumprimento da legislação;
- 350 mil voluntários sujeitos à normatização legal específica, nem sempre dominada pelos profissionais contabilistas.

Se, inicialmente, essas entidades foram consideradas de forma diferenciada nas exigências relativas ao registro fiscal, ao longo do tempo os órgãos públicos responsáveis por tais registros buscaram aperfeiçoar os procedimentos para incluí-las, com mais ênfase após as novas definições e regras do Código Civil Brasil (Lei N°. 10.406/2002). De acordo com esse



instrumento legal, no artigo 44º, as entidades sem fins lucrativos (associações, fundações, organizações religiosas e partidos políticos) são claramente definidas como pessoas jurídicas de direito privado juntamente com as sociedades e as empresas individuais de responsabilidade limitada (BRASIL - SENADO, 2002). O mesmo instrumento legal define a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro como o momento de início de sua existência (art. 45), e embora se tratando de personalidade jurídica específica, sujeita os administradores ou sócios à determinação judicial de inclusão de seus bens patrimoniais para o cumprimento de obrigações na ocorrência de abuso da personalidade jurídica que se caracterize por desvio de finalidade ou confusão patrimonial (art. 50).

Na área da Assistência social, as principais fontes de recursos financeiros, econômicos e materiais normalmente são contribuições, doações e subvenções (OLAK & NASCIMENTO, 2006, p 6) e sua legitimidade e credibilidade dependem da prestação de contas, abertura à fiscalização pública e divulgação de seus resultados à sociedade. Adicionalmente à contribuição do contador nesses aspectos, esse profissional tem papel relevante na constituição das entidades de interesse social, na medida em que normalmente é um dos principais responsáveis pelos registros iniciais e suas alterações. Embora muitas vezes assuma a contabilização após a constituição e cadastro da entidade no cartório de registro de pessoa e inscrição no CNPJ – Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica, sua participação doravante é fundamental para a obtenção e/ou manutenção da imunidade tributária e/ou isenção fiscal, assim como pela definição inicial ou posterior de classificações junto aos órgãos públicos.

Após o registro do estatuto no cartório de registro civil das pessoas jurídicas da localidade onde desenvolverá suas atividades, a efetividade fiscal ocorre somente após o correto cadastro no Ministério da Fazenda e ao atendimento de outras obrigações exigidas para cada área de atuação da associação (CFC, 2008), condição essencial para que a entidade pleiteie diferentes títulos, certificados e qualificações em todas as esferas de governo (OLAK & NASCIMENTO, 2006, p. 55), com impactos na sustentabilidade ampla da instituição. Tais registros, como o título de utilidade pública, o registro no Conselho Nacional de Assistência Social, o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, a qualificação como Organização Social ou Organização da Sociedade Civil de Interesse Público, assim como a formalização de convênios com entidades públicas, dentre outros, conforme a legislação vigente, exige cumprir requisitos que estão diretamente ligados às informações prestadas oficialmente nos cadastros iniciais.

Embora, conforme Milani Filho (2009) não exista relação significativa entre a dependência de transferências públicas e a eficiência produtiva das entidades, certamente o enquadramento tributário tem impacto direto na obtenção de recursos públicos, prejudicando ou beneficiando sua atuação finalística, em especial nos últimos anos, com a convergência de sistemas e normativos específicos para enquadramento fiscal e tributário das organizações, que tem sido um dos elementos fundamentais para identificação da finalidade estatutária do ponto de vista fiscal.

Dentre as informações constantes do registro das pessoas jurídicas, destaca-se o CNAE fiscal, detalhamento da CNAE – Classificação Nacional de Atividades Econômicas, aplicada a todos os agentes econômicos engajados na produção de bens e serviços, incluindo as instituições sem fins lucrativos. Esse é o instrumento de padronização nacional dos códigos de atividade econômica e dos critérios de enquadramento utilizados pelos diversos órgãos da Administração Tributária do país, com tabela de códigos e denominações oficializada pelas Resoluções IBGE/CONCLA<sup>2</sup> Nº 01 e Nº 02 de 2006, base para a integração das informações sobre as pessoas jurídicas órgãos públicos nas três esferas de governo, sendo uma das informações mais relevantes o CNAE vinculado ao CNPJ.

Dessa forma, o enquadramento correto no CNAE principal ou secundário é fundamental, na medida em que, gradativamente, por exemplo, é uma das informações mais utilizadas para a identificação da área de atuação da entidade (Assistência Social, Saúde ou Educação) para fins de certificação de entidades benfeitoras de assistência social, que deverá ser compatível com o registro na Receita Federal, no relatório de atividades, nas demonstrações contábeis e nos atos constitutivos Portaria nº 353/2011, sendo imprescindível sua adequação se o enquadramento for incorreto (DECRETO nº 7.237/ 2010).

Para França (2003, *apud* NEVES JR & LINS, 2007), os gestores das entidades de interesse social comumente não possuem as habilidades necessárias para interpretar informações contábeis. Desta forma, a atuação do profissional contábil tem papel fundamental na sobrevivência dessas organizações: além da relevância da imunidade e das isenções para a sustentabilidade financeira e dos registros contábeis comprovarem sua credibilidade e habilidade em manter e desenvolver o capital social relacionado à missão, as decisões do contador no registro institucional e suas ações no suporte técnico às entidades podem definir o

---

<sup>2</sup> CONCLA - Comissão Nacional de Classificação, órgão colegiado diretamente subordinado ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, nos termos do Decreto nº 3.500, de 9 de junho de 2000, alterado pelo Decreto nº 3.634, de 18 de outubro de 2000, é uma comissão permanente responsável pelo CNAE, sendo o IBGE seu órgão gestor.



destino institucional, destacando-se aquelas relacionadas ao enquadramento fiscal, tratado neste estudo.

## MÉTODO DA PESQUISA

Um primeiro elemento que identificou a necessidade do estudo é o tratamento contábil das entidades sem fins lucrativos sem considerar suas especificidades, sendo normalmente denominadas genericamente pelos contabilistas como “empresas”, embora o Novo Código Civil (BRASIL, 2002) reconheça em seu artigo 44º a existência de diferentes tipos de pessoas jurídicas de direito privado, destacando-se as associações, as sociedades simples ou empresárias e as fundações.

O segundo motivador para o estudo foi a identificação, durante a pesquisa para desenvolvimento de tese de doutorado, de que muitas oportunidades são perdidas pelas citadas entidades em virtude do desconhecimento, por parte dos dirigentes – e de grande parte dos contadores – das minúcias consequentes do enquadramento tributário.

Finalmente, logrou-se aprimorar a análise do impacto do enquadramento fiscal na sustentabilidade das entidades, aprimoramento da gestão e ampliação da capacidade de obtenção de um novo patamar de profissionalização; objetivou-se, também, iniciar a discussão de um tema relevante para a classe contabilista na prestação de serviços a organizações de interesse social, como uma contribuição pessoal das autoras.

Com base na identificação da insuficiência de estudos relacionados ao impacto do enquadramento tributário de interesse social, uma pesquisa foi realizada visando identificar o reflexo do enquadramento dessas organizações na Classificação Nacional de Atividade Econômica (CNAE), para fins de registro no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), tendo por objetivo responder à pergunta chave da pesquisa: “quais seriam as particularidades relacionadas aos efeitos do enquadramento fiscal e tributário inadequado de uma entidade em sua sustentabilidade?” O presente estudo objetiva mostrar alguns aspectos sobre o Enquadramento Tributário das Entidades Sem Fins Lucrativos.

A pesquisa teve finalidade exploratória, na medida em que as informações disponíveis sobre o tema são insuficientes e ainda não foram sistematizadas cientificamente; explicativa, pois buscou esclarecer quais os fatores que interferem na sustentabilidade dessas instituições a



partir dos focos definidos; e metodológica, pois teve como objetivo último mostrar o impacto do enquadramento fiscal e tributário na sua continuidade e sustentabilidade.

Os meios de investigação utilizados foram: pesquisa de campo, com aplicação de questionário para representantes das instituições analisadas; telematizada, sendo a Internet uma das formas de coleta de informações e bibliográfica, abrangendo o tema central e correlatos.

Optou-se por uma amostra composta de organizações com perfil similar, apoiadas pelo SESC-SP no Programa Mesa Brasil, em uma das unidades da capital que atuam no atendimento direto de população em situação de vulnerabilidade e/ou risco social. Nesse programa, além da doação de alimentos, utilizados para o fornecimento de alimentação às pessoas atendidas pelas entidades, a apoiadora oferece periodicamente qualificação em diversas áreas, tendo iniciado um processo de capacitação dos gestores e/ou responsáveis por unidades na área de gestão, visando ampliar sua capacidade de sustentação financeira. Nesse escopo, as 178 entidades parceiras da Unidade Carmo foram convidadas a participar de um curso de formação básica em gestão de projetos, as quais foi enviado um questionário prévio, respondido por 102 organizações, que compõem a amostra deste estudo.

No que se refere à coleta de dados para a realização da pesquisa, adotou-se como principal instrumento um questionário com perguntas fechadas e abertas, que além dos dados de identificação do perfil do respondente, buscou identificar as características da entidade e suas dificuldades principais, assim como levantar o seu perfil de gestão, do planejamento estratégico e orçamentário, o quadro de colaboradores e demais elementos organizacionais que supostamente poderiam contribuir ou prejudicar sua sustentabilidade. O modelo utilizado foi adaptado do questionário aplicado por uma das pesquisadoras quando do estudo realizado com as entidades da amostra no mestrado, quando se analisou a sustentabilidade financeira dessas organizações.

Para a aplicação, o questionário foi encaminhado por e-mail às entidades convidadas para participar de um curso para capacitação em elaboração de projetos sociais sustentáveis, oferecido gratuitamente pelo SESC como mais uma contribuição para a sustentabilidade das parceiras. A motivação para a oferta decorreu, dentre outros motivos, da percepção da organização apoiadora sobre a dificuldade das entidades em buscar outros parceiros para as atividades, não apenas pela dificuldade de captação propriamente dita, mas de outros fatores de natureza institucional e de gestão.



## RESULTADOS

Embora reconhecido pelas entidades de classe contábeis o registro na Secretaria da Receita Federal para obtenção do CNPJ dentre os procedimentos necessários anteriores ao funcionamento da entidade (CFC, 2008; CRCRS, 2011), há uma ênfase comum na necessidade do registro estatutário cartorial, normalmente com explicações detalhadas sobre seu conteúdo e procedimentos. O enquadramento tributário de acordo com a Classificação Nacional de Atividade Econômica (CNAE) e seus impactos futuros na tributação e captação de recursos dessas entidades é praticamente ausente nas publicações técnicas oficiais e/ou acadêmicas, havendo uma lacuna na literatura nesse sentido.

O cadastro no CNPJ é a base inicial na criação das organizações e os registros posteriores devem ser compatíveis com as informações nele prestadas; a Emenda Constitucional nº 42 (BRASIL- SENADO, 2003), que introduziu o inciso XXII ao art. 37 da Constituição Federal, estabeleceu que as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios deveriam atuar de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais.

Dentre as informações constantes do registro, o CNAE fiscal, detalhamento da CNAE – Classificação Nacional de Atividades Econômicas, é aplicável a todos os agentes econômicos engajados na produção de bens e serviços, compreendendo estabelecimentos de empresas privadas ou públicas, estabelecimentos agrícolas, organismos públicos e privados, instituições sem fins lucrativos e agentes autônomos (pessoa física).

O enquadramento correto no CNAE principal ou secundário é fundamental, na medida em que, gradativamente, os órgãos públicos das três esferas de governo estão realizando a integração das informações sobre as pessoas jurídicas com base no CNAE vinculado ao CNPJ, que impacta, inclusive, a possibilidade de obtenção de registros, títulos e qualificações e o cadastramento em órgãos públicos de natureza geral ou com legislação específica aplicável às organizações de interesse social.

A Lei N°. 12.101/2009 definiu as hipóteses de certificação na área de assistência social preponderante, distribuídas para regulação pelo ministério responsável: Saúde (art 4º – 11), Educação (art 12 – 17) e Assistência Social (art 18 – 20), aos quais cabe a definição das normas e procedimentos específicos; a área de atuação preponderante considerada é a definida

como atividade econômica principal (CNAE) no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica do Ministério da Fazenda – CNPJ.

A pesquisa com as organizações investigadas no registro principal no CNAE demonstrou uma concentração da amostra como entidades que realizam atividades de associações de defesa de direitos sociais (34,3%), de assistência social sem alojamento (24,5%) e outros serviços de assistência social prestadas em residências coletivas e particulares (13,7%). O resultado, incoerente com a classificação relativa ao enquadramento da atividade principal declarado pelas entidades (Centro de atendimento à criança e ao adolescente – 63,7%), sugere a adoção do procedimento comum dos contadores de utilizar o mesmo enquadramento para entidades distintas, seja pelo desconhecimento do setor ou pela própria dificuldade dos fundadores na decisão do foco de ação no início da entidade. A prática demonstra ser comum que as entidades executem outras atividades não previstas inicialmente em razão de oportunidades de captação de recursos, muitas vezes sem a necessária adequação nos registros públicos.

Destaca-se na amostra um grande número de entidades sem definição clara de suas atividades (CNAE 94.99-5-00 – 17,0%), o que reflete o fato de que muitas organizações, quando da criação, passarem por situações comuns, simultâneas ou concomitantes: falta de clareza dos fundadores quanto à ação a ser desenvolvida, deficiência de entendimento ou insegurança no enquadramento pelo contador, normalmente responsável por essa definição para fins de registro nos órgãos públicos, iniciado na Secretaria da Receita Federal.

Cabe pontuar que, segundo a legislação federal vigente, principalmente a estabelecida para a certificação como entidade de assistência social (Portaria do Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome- MDS nº 353/2011), o CNAE principal, utilizado para a identificação da área de atuação (Educação, Saúde e Assistência Social), deve ser compatível com o registro na Receita Federal, no relatório de atividades, nas demonstrações contábeis e nos atos constitutivos. No caso da não classificação em uma das áreas citadas, a adequação estatutária e do registro no CNPJ deve ser efetuada conforme Decreto nº 7.237/2010, que dispõe sobre o processo de certificação das entidades beneficentes de assistência social para obtenção da isenção das contribuições para a seguridade social.

De acordo com a Resolução N° 16/2010, que define os parâmetros nacionais para a inscrição das entidades e organizações de assistência social, bem como dos serviços, programas, projetos e benefícios socioassistenciais nos Conselhos de Assistência Social dos Municípios (CMAS) e do Distrito Federal, em seu artigo 4º, é obrigatória a prévia inscrição

no respectivo Conselho de Assistência Social para o funcionamento das unidades locais, sendo a apresentação do comprovante de cadastro no CNPJ compatível com a atividade econômica desenvolvida e, preteritamente, com os objetivos estatutários as exigências é condição para sua efetivação.

Um fator importante, que extrapola a questão da sustentabilidade financeira é claramente abordado no artigo 6º da mesma resolução, é que a inscrição no CMAS permite sua participação em política pública nacional, contribui para sua sustentabilidade no contexto social e também financeiro pela possibilidade de recebimento de recursos públicos mediante a formalização de convênios, impacta sua imagem no contexto externo, pois “é o reconhecimento público das ações realizadas pelas entidades e organizações sem fins econômicos, ou seja, sem fins lucrativos, no âmbito da Política de Assistência Social”.

No esclarecimento sobre os procedimentos a serem adotados e consagração do entendimento da Resolução Nº 16/2010, o órgão público regulador divulgou a Orientação Conjunta MDS/CNAS, que deixa claro que as entidades que desenvolvem serviço, programa, projeto ou ofertem benefício socioassistencial, mesmo sem atuação preponderante na área assistencial, teriam o prazo de 30/04/2012 para providenciar as adequações necessárias, incluindo o cadastro dos serviços no CMAS local (Resolução CNAS ° 191/2005, Decreto 6.308/2007, da Tipificação Nacional de Serviços Socioassistenciais, aprovada pela Resolução CNAS nº 109/2009 e Resoluções CNAS nº. 27/2011, 33/2011 e 34/2011). Às entidades não adequadas às normativas do CNAS foi concedido prazo para ajuste até o final de 2013, desde que apresentado ao respectivo Conselho de Assistência Social local o planejamento das adequações de suas ações, juntamente com o Plano de Ação de 2012 (MDS, CNAS, 2012).

No escopo da integração entre os sistemas públicos, o código de atividade utilizado para enquadramento e registro municipal deve ser compatível com o CNAE vigente, utilizado, por exemplo, para cálculo anual da Taxa de Fiscalização de Estabelecimentos – TFE (SÃO PAULO, 2003); outra exigência é emissão de nota fiscal eletrônica (Art. 82º) na prestação de serviços para o recebimento das parcelas de repasse financeiro em convênios, inclusive para as entidades imunes pelo artigo 150 da Constituição Federal (SÃO PAULO, 2009), cuja autorização é condicionada aos serviços compatíveis com o CNAE registrado.

Em vários municípios, o enquadramento para fins de registro no Cadastro Municipal para comprovação de que as atividades, instalações, equipamentos e recursos humanos obedecem à legislação sanitária vigente, é feito com base no CNAE da organização interessada. No município de São Paulo, há a obrigatoriedade da inscrição no Cadastro



Municipal de Vigilância em Saúde – CMVS para todos os estabelecimentos e equipamentos de interesse da saúde discriminados no Anexo I (PREFEITURA DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO, 2010); em especial as entidades classificadas como Atividades de Prestação de Serviços de Saúde/Equipamentos de Saúde ou Prestação de serviços coletivos e sociais precisam, obrigatoriamente, efetuar o citado registro. Essa exigência se aplica principalmente se adotados os CNAE 8511-2/00 (Educação Infantil – Creches), 8730-1/02 (Albergues Assistenciais), 8711-5/02 (Instituições de Longa Permanência para Idosos), 8711-5/03 (Atividades de Assistência a Deficientes Físicos, Imunodeprimidos e Convalescentes), 8720-4/01 (Atividades de Centros de Assistência Psicossocial), 8730-1/01 (Orfanatos), 8800-6/00 (Serviços de Assistência Social Sem Alojamento), assim como aqueles que incluem atividades realizadas em piscinas, dentre outros, comuns a esse tipo de organização.

Na amostra, observa-se que várias das entidades pesquisadas são enquadradas nos códigos definidos como de registro obrigatório no Cadastro Municipal de Vigilância em Saúde – CMVS. Embora não tenham sido coletados dados específicos nesse sentido através do questionário, informações da docente do curso (obtidas durante os momentos de interlocução com os participantes) indicam que a maioria das organizações da amostra não está em situação regular quanto ao registro de seus equipamentos no órgão. A tabela a seguir apresenta a distribuição da amostra quanto ao registro principal (único) ou secundário (múltiplo) pode ser observada na tabela 1.

Tabela 1 – Distribuição percentual das entidades por CNAE principal e secundário

Descrição do CNAE	Principal	Secundário
94.30-8-00 - Atividades de associações de defesa de direitos sociais	34,30%	0,70%
88.00-6-00 - Serviços de assistência social sem alojamento	24,50%	0,70%
87.30-1-99 - Atividades de assistência social prestadas em residências coletivas e particulares não especificados anteriormente	13,70%	0,00%
85.11-2-00 - Educação infantil - creche	10,80%	0,00%
94.91-0-00 - Atividades de organizações religiosas	6,90%	0,70%
87.11-5-02 - Instituições de longa permanência para idosos	2,90%	0,00%
94.99-5-00 - Atividades associativas não especificadas anteriormente	2,00%	10,80%
87.30-1-02 - Albergues assistenciais	2,00%	0,00%
94.93-6-00 - Atividades de organizações associativas ligadas à cultura	1,00%	12,10%



e à arte

87.11-5-03 - Atividades de assistência a deficientes físicos, imunodeprimidos e convalescentes	1,00%	0,00%
87.30-1-01 - Orfanatos	1,00%	0,00%
Não possui	0,00%	66,00%
87.11-5-05 - Condomínios residenciais para idosos e deficientes físicos	0,00%	4,20%
87.20-4-99 - Atividades de assistência psicossocial e à saúde a portadores de distúrbios psíquicos, deficiência mental e dependência química não especificadas anteriormente	0,00%	4,20%
85.99-6-99 - Outras atividades de ensino não especificadas anteriormente	0,00%	0,30%
87.20-4-01 - Atividades de centros de assistência psicossocial	0,00%	0,30%
<b>Total</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: Elaborada pelas autoras a partir de dados coletados.

Além da atuação irregular sem o registro nos Conselhos públicos relacionados às atividades desenvolvidas, que pode deixar a organização sujeita às penalidades legais e diminuição da capacidade de captação de recursos públicos, outro aspecto primordial para a sustentabilidade das entidades de assistência social é a obtenção da isenção da cota patronal, que atualmente fica comprometida na amostra analisada, em razão do enquadramento incorreto na classificação nacional da atividade econômica.

Outros fatores relacionados à atuação do contador se destacam na amostra pesquisada, que estão intimamente ligados aos registros institucionais, dentre outros:

- Grande parte das entidades efetuou a alteração dos estatutos no ano de 2005 e embora um número significativo tenha realizado alterações entre 2002 (data inicial do Novo Código Civil) e 2004 (anterior às novas normativas), tanto em relação à matriz quanto à filial, um grande contingente da amostra somente realizou alguma alteração na Receita Federal no ano de 2001 ou anteriores, tanto da matriz (18,6%) como da filial (31,4%);
- 48% das organizações pesquisadas são classificadas como matriz; no entanto, 11% das entidades possuem data de atualização no CNPJ da filial anterior à da matriz, embora em

muitos casos nessa unidade sejam realizadas as atividades administrativas sem prestação de serviços diretos à sociedade;

- A inscrição no Cadastro Municipal de Contribuinte Mobiliário (CCM) foi realizada ou atualizada no ano de 2003 por 86% das entidades, seguida de 11% em 2004, 2% nos anos posteriores e até a data da pesquisa, 1% das organizações ainda não tinham efetuado esse registro.

O registro no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), que está sujeito ao enquadramento correto no CNAE, influencia diretamente a sustentabilidade das organizações de interesse social, em especial aquelas que atuam na área de Assistência Social, como demonstra o gráfico a seguir (figura 1), que apresenta a distribuição das entidades da amostra por faixa orçamentária e existência desse registro, no qual se observa o aumento da capacidade de sustentabilidade financeira na medida em que o registro da instituição é efetuado.

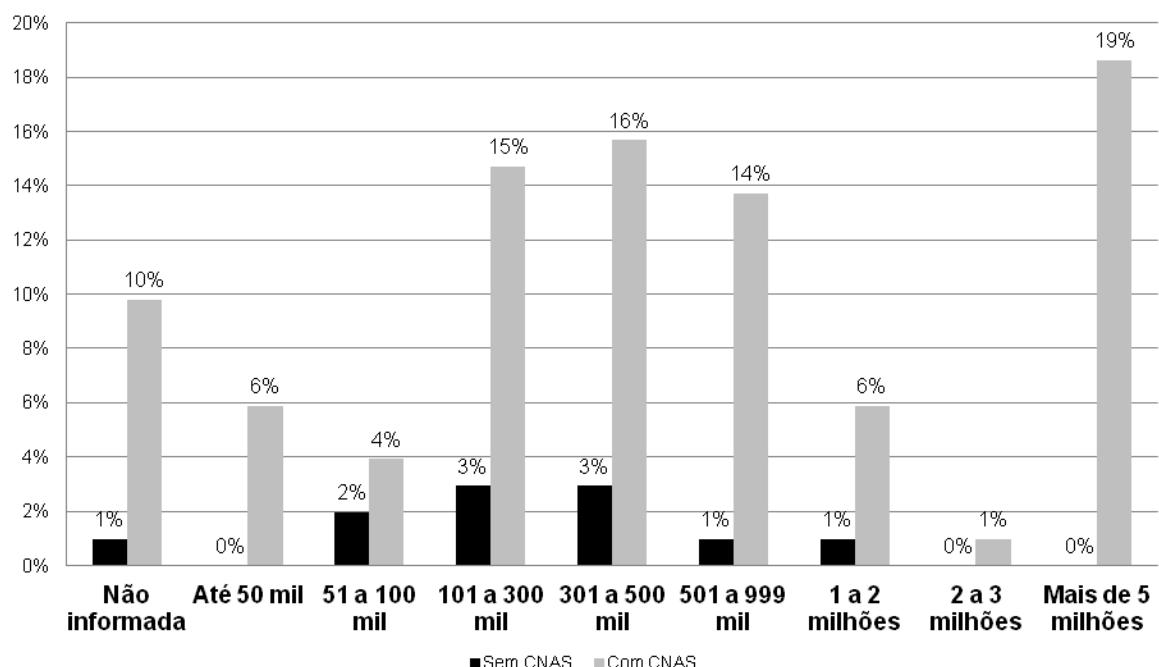


Figura 1 – Distribuição das entidades da pesquisa por faixa orçamentária, com e sem registro no Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS) órgão do governo brasileiro, vinculado ao Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome

Fonte: Elaborado pelas autoras.

O artigo 124 do Código Tributário Nacional (BRASIL - SENADO, 1966) define que são solidariamente obrigadas ao cumprimento da legislação, as pessoas expressamente designadas por lei, dentre as os contabilistas, em relação às informações prestadas relativas às organizações pelas quais respondem contabilmente. A lei que trata dos crimes contra a ordem tributária (BRASIL - SENADO, 1990) define em seu artigo inicial que a omissão também é configurada como conduta criminosa, o que no caso do contador, pode ser aplicado ao enquadramento fiscal incorreto da entidade, sujeitando-os às penas legais pertinentes.

Além disso, o profissional contábil está regulamentado pelo Código de Ética Profissional do Contabilista (1970), que preconiza uma atuação na sociedade de acordo com os limites da legislação, colaborando com a perpetuação das organizações, como as entidades de Terceiro Setor.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Considerando as dificuldades a serem superadas pelas organizações do Terceiro Setor no Brasil para a sua permanência, dentre elas, o estabelecimento de parcerias, a captação de recursos financeiros, físicos e humanos e a continuidade de suas atividades. Neste sentido, a Contabilidade impõe-se como uma ferramenta indispensável no processo operacional.

Mesmo com o crescimento do segmento, é comum que a direção das organizações de caráter social seja ocupada por pessoas com baixo nível de conhecimento administrativo, contábil, legal, fiscal e/ou tributário, muitas vezes em caráter voluntário, tornando o contador um assessor de gestão, com uma contribuição potencial superior àquela decorrente dos registros contábeis formais.

Os dados apresentados mostram que um grande número de entidades, embora tenham definição clara de suas atividades atuais, nem sempre tem registros formais de acordo com o CNAE compatível, fator que se agrava nos casos de mudança de atuação da organização para aproveitamento da possibilidade de captar recursos de fontes inicialmente não previstas, alteração no direcionamento institucional ou falta de conhecimento sobre o enquadramento legal adequado, seja pelo gestor da entidade ou do contador responsável.

A realização da presente pesquisa, com base na amostra analisada, demonstrou que o enquadramento fiscal e tributário inadequado de uma organização pode trazer consequências

nefastas, especialmente para aquelas que dependem de recursos públicos, transferidos diretamente mediante convênios, termos de parceria ou similares, ou de forma indireta, decorrentes do registro em órgãos governamentais que tenham condicionantes relacionadas ao CNAE adotado. Contudo, cabe destacar que pesquisas que utilizam questionários apresentam limitações inerentes ao método, tais como, a impossibilidade de auxílio quando não é entendida a questão; a probabilidade de uma questão influenciar a resposta da outra e o fato de que alguns itens podem ter significados diferentes para cada sujeito, de acordo com suas experiências pessoais.

Estudos posteriores certamente possibilitarão ampliar o conhecimento sobre o tema, gerando informações que possam contribuir para o aperfeiçoamento do profissional no exercício da sua função, assim como detalhar conhecimentos a serem incluídos em programas de formação destinados a esse público. Consequentemente e não menos importante para toda a sociedade, a adequada divulgação desses resultados contribuirá para a regularidade e sustentabilidade das organizações de interesse social.

## REFERÊNCIAS

BETTIOL JR., A. 2005. **Formação e destinação do resultado em entidades do Terceiro Setor: um estudo de caso.** 2005. 116 f. Dissertação de Mestrado. Universidade de São Paulo, São Paulo.

BRASIL. **Lei Nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: Senado Federal, 1966. Publicado no D.O.U. de 27 de outubro de 1966 e retificado no D.O.U. de 31.10.1966.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003.** Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Senado Federal, 2003. Publicado no D.O.U. de 31.12.2003.



**BRASIL. Lei Nº. 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Brasília: Senado Federal, 2002. Publicado no D.O.U. de 11 de janeiro de 2002.

**BRASIL. Decreto nº 7.237/ 2010, de 20 de julho de 2010.** Regulamenta a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, para dispor sobre o processo de certificação das entidades benéficas de assistência social para obtenção da isenção das contribuições para a seguridade social, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 2010. Publicado no D.O.U. de 21 de julho de 2010.

**BRASIL. Ministério da Educação. Conselho Nacional de Educação. Câmara de Educação Superior. Resolução CNE/CES Nº. 10, de 16 de dezembro de 2004.** Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. Brasília: MEC/CNE, 2004.

**BRASIL. Ministério da Educação. Secretaria de Educação Superior. Referenciais Curriculares Nacionais dos Cursos de Bacharelado e Licenciatura/Secretaria de Educação Superior.** Brasília: MEC/SES, 2010, 99 p.

**BRASIL. Ministério do Desenvolvimento Social. Conselho Nacional de Assistência Social. Orientação Conjunta MDS/CNAS:** Inscrição de entidades de Assistência Social nos Conselhos de Assistência Social Municipais e do Distrito Federal – CAS, nos termos da Resolução CNAS nº. 16/2010 e questões frequentes sobre o processo de Certificação de Entidades Benéficas de Assistência Social no âmbito do MDS. Brasília: MDS/CNAS, 2012.

**BRASIL. Ministério do Desenvolvimento Social. Portaria MDS nº 353/2011, de 23 de dezembro de 2011:** estabelece procedimentos relativos à certificação de entidades



beneficentes de assistência social, no âmbito do Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome. Brasília: MDS, 2011. Retificada no D.O.U. de 17.01.2012.

**CALDAS NETO, C.** **A formação e evidenciação do resultado contábil em entidade do terceiro setor:** o caso de uma região administrativa da maçonaria em um estado nordestino. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal da Paraíba - UFPB, 2007.

**CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE.** **Manual de procedimentos contábeis e prestação de contas das entidades de interesse social.** Brasília: CFC, 2008.

**CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE GOIÁS.** 2012. **Gabinete de Gestão (Orientação).** **XII Oficina de Conhecimento – Terceiro Setor.** Goiânia: CRC-GO. Disponível em: <<http://www.crcgo.org.br/downloads/eventos/CRC.ppt>> Acesso em 18 Dez. 2012.

**CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL.** **Terceiro Setor:** Guia de orientação para o profissional da contabilidade. Porto Alegre: CRC-RS, 2011.

**FUNDAÇÃO BRASILEIRA DE CONTABILIDADE.** **Caderno de procedimentos aplicáveis à prestação de contas das entidades do terceiro setor (fundações).** Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2012.

**INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA.** **Pesquisa das Entidades de Assistência Social Privadas sem Fins Lucrativos – PEAS 2006.** Rio de Janeiro: IBGE - Gerência do Cadastro Central de Empresas, 2007.



INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil.** Estudos e pesquisas Informação econômica n. 20. Rio de Janeiro, 2012.

KROETZ, C. E. S. **Balanço Social:** Teoria e Prática. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MEREGE, L. C. **Terceiro setor cresce além das expectativas.** Disponível em <<http://integracao.fgvsp.br/ano9/04/editorial.htm>>. Acesso em 19 Abr. 2006.

MCKINSEY & COMPANY. **Empreendimentos sociais sustentáveis:** como elaborar planos de negócio para organizações sociais. Ashoka Empreendedores Sociais e Mckinsey & Company, Inc. São Paulo: Peirópolis, 2001.

MILANI FILHO, M. A. F. 2009. **Eficiência produtiva no terceiro setor:** um estudo comparativo de desempenho entre organizações filantrópicas asilares. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-14102009-124436/>>. Acesso em: 17 Dez.2012.

MORAES, F. C. C. **Um Estudo Sobre a Autossustentação Financeira das Organizações Não Governamentais.** Dissertação de Mestrado. Fundação Getulio Vargas, Rio de Janeiro, 2002.

NAGAI, C. **A demonstração do valor adicionado como instrumento de transparência nas entidades do terceiro setor.** Dissertação de Mestrado. Universidade de São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-03122012-153633/>>. Acesso em: 17 Dez.2012.

NEVES JR., I. J. & Lins, A. **A Contribuição do Contador para a Gestão das Empresas do Terceiro Setor – Uma Pesquisa de Campo no Distrito Federal.** Revista Brasileira de Gestão de Negócios, São Paulo, 9 (23): 28-41, Jan./Abr., 2007.

OLAK, P. A. & Nascimento, D. T. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (terceiro setor).** Atlas, 2006.

PREFEITURA DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico. **Portaria Nº 5, de 11 de janeiro de 2003.** Disciplina as disposições da Lei 13.477/2002, que instituiu a Taxa de Fiscalização de Estabelecimentos (TFE), divulga seus valores em reais e institui a Tabela de códigos para fins de cadastro e recolhimento e a Tabela de correspondência com os códigos da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - Fiscal (CNAE-Fiscal) e dá outras providências. São Paulo: Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico do município de São Paulo, 2003. Alterada pelas Portarias 46/2003, 75/2003 e 09/2006 e pelas Instruções Normativas SF-Surem 04/2007 e 23/2007.

PREFEITURA DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. **Decreto Nº 50.896, de 1º. de outubro de 2009.** Aprova o Regulamento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS. São Paulo: Prefeitura do Município de São Paulo, 2003.

PREFEITURA DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. **Portaria 1.931, de 07 de novembro de 2009.** Institui o Código Sanitário de São Paulo, dispõe sobre o Sistema Municipal de Vigilância em Saúde e estabelece procedimentos administrativos de vigilância em saúde. São Paulo: Secretaria Municipal de Saúde, 2009. Publicada no D.O.U. de 07 de novembro de 2009 e republicada em 16 de janeiro de 2010.



ROCHA, W.; CRUZ, C. V. & OLAK, P. A. **Custeio-alvo:** reflexões sobre definições, finalidades e procedimentos. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, Florianópolis, ano 5, 1 (10): 31-51, Jul./Dez, 2008.

**RUAS, D. Setor Contábil sofre com a falta de profissionais especializados em Contabilidade para Terceiro Setor.** Portal Inteligemcia. on line. Disponível em <<http://www.inteligemcia.com.br/51189/2011/10/17/setor-contabil-sofre-com-a-falta-de-profissionais-especializados-em-contabilidade-para-terceiro-setor/>>. Acesso em 18 Dez. 2012.

**SILVA, W. C. Contabilidade do Terceiro Setor:** Terceiro Setor – Panorama Fiscal. XII Oficina de Conhecimento – Terceiro Setor. Goiânia: Conselho Regional de Contabilidade de Goiás, 2012. Disponível em <<http://www.crcgo.org.br/downloads/eventos/CONSELHO%20REGIONAL%20DE%20CONTABILIDADE%20%20%93%20scenario%20fiscal.pptx>>. Acesso em: Acesso em 18 Dez. 2012.

