

**ANÁLISE DA PERCEPÇÃO DE ESPECIALISTAS CONTÁBEIS
E TRIBUTÁRIOS SOBRE CONTROLE E A TRANSPARÊNCIA
DA CONTABILIDADE ECLESIASTICA NO TOCANTE A
IMUNIDADE TRIBUTÁRIA***

**ANALYSIS OF THE PERCEPTION OF ACCOUNTING SPECIALISTS
AND TAXES ON CONTROL AND THE TRANSPARENCY OF
ECCLESIASTICAL ACCOUNTING IN RESPECT OF TAX IMMUNITY**

Paulo Robson Braga Pedroso**
Diego Oliveira Carlin (Orientador)***

RESUMO

O objetivo deste estudo é analisar por intermédio da percepção de 36 especialistas relacionados ao tema proposto, a saber, contadores, auditores fiscais, advogados e administradores, verificar se as demonstrações e obrigações acessórias contábeis são eficientes no controle e transparência nas movimentações financeiras e patrimoniais das entidades religiosas, e como também dos seus líderes. No que tange, as contestações à imunidade tributária a tais entidades, o desvio da finalidade da entidade através da má alocação dos recursos e enriquecimento ilícito dos líderes religiosos. Quanto aos procedimentos metodológicos utilizados, classifica-se esta pesquisa com abordagem quanti-qualitativa, descritiva, de levantamento ou *survey*. Os resultados alcançados apontaram que as demonstrações e obrigações acessórias contábeis aplicadas às entidades religiosas servem como instrumento de controle e transparência, porém se torna indispensável o estabelecimento de mecanismos atuais de controle interno, a fim de que a contabilidade reflita a realidade da entidade. No tocante aos líderes religiosos, a contabilidade se mostra limitada na verificação da ilicitude patrimonial, sendo necessária a criação de mecanismos de obrigações acessórias que permitam o cruzamento de dados do líder religioso com as demonstrações e obrigações acessórias contábeis das entidades religiosas.

Palavras-chave: Imunidade tributária. Entidades religiosas. Contabilidade eclesiástica.

ABSTRACT

The purpose of this study is to analyze whether the accounting statements and ancillary obligations are efficient in controlling and transparency in the financial and patrimonial movements of religious entities, as well as their leaders. Regarding the challenges to tax immunity to such entities, namely, misuse of the purpose of the entity through misallocation of resources and illicit enrichment of religious leaders. As for the methodological procedures used, this research is classified with quantitative-qualitative, descriptive, survey or survey approach. Under the guidance of 36 experts (accountants, tax auditors, lawyers and administrators) a questionnaire was carried out with objective and discursive questions about the role of accounting, ancillary accounting obligations and tax immunity. The results showed that the

* Artigo apresentado para a conclusão do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, nov. 2018.

** Graduando do curso de Ciências Contábeis da UFRGS. (paulorobsondf@gmail.com).

*** Orientador. Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS). Professor do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS. (diego.carlin@ufrgs.br).

accounting statements and ancillary obligations applied to religious entities serve as an instrument of control and transparency, but it is indispensable to establish current mechanisms of internal control, so that accounting reflects the reality of the entity. Regarding religious leaders, accounting is limited in verifying the unlawfulness of assets, and it is necessary to create mechanisms of ancillary obligations that allow the crossing of data of the religious leader with the demonstrations and accessory accounting obligations of religious entities.

Keywords: Tax immunity. Religious entities. Ecclesiastical accounting.

1 INTRODUÇÃO

As organizações do Terceiro Setor são abordadas nos incisos I, III, IV e V do art. 44 do Código Civil, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, o qual relaciona as pessoas jurídicas de direito privado como sendo as associações, as fundações e as organizações religiosas. Para estas organizações é concedido a imunidade tributária, conforme o art. 150 VI da Constituição Federal de 1988, e na alínea “b” estabelece que está vedado à União, aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre templos de qualquer culto, o que inclui as entidades religiosas. (BRASIL, 1988).

No entanto, tramitou um Projeto de Lei (PLP) na Câmara dos Deputados de nº 239/13, e está sob discussão no Senado a Sugestão Popular (SUG) de nº 2/2015, visando suspender a imunidade tributária. Ambos originados a partir da seguinte alegação, desvio de finalidade do objeto social das entidades religiosas, e enriquecimento ilícito por parte dos líderes religiosos.

Neste sentido, a fim de apresentar a contabilidade como forma de realizar o controle e transparências às entidades religiosas diante das contestações supracitadas em relação a imunidade tributária, segundo Dias Filho e Nakagawa (2001, p. 47), no tocante ao controle “[...] as demonstrações contábeis são informações claras e compreensíveis, a fim de que o usuário possa identificar as alternativas de ação e selecionar a que mais se afine com seus objetivos”. E no que tange a transparência o Conselho Federal de Contabilidade (2012), por meio da Interpretação Técnica Geral (ITG) 2002 (R1) “[...] estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registros dos componentes e variações patrimoniais e de estruturação das demonstrações contábeis, [...]”

Diante do crescimento econômico das entidades religiosas no Brasil, o tema ora apresentado se torna relevante, pois segundo os últimos dados levantados pela Receita Federal as igrejas arrecadam em média por ano 20 bilhões de reais. Gerando um impacto significativo na economia, através da venda de bens e serviços (3 bilhões) e rendimentos em aplicações financeiras representada por R\$ 460 milhões. (FOREQUE, 2013). Também no sentido de enriquecer a área do conhecimento acadêmica, pois, segundo Olak e Nascimento (2006,) as pesquisas e publicações sobre o Terceiro Setor não são frequentes, e ainda, no diz respeito a contabilidade eclesiástica se tornam ainda menos frequente trabalhos acadêmicos relacionados ao tema.

Através da temática supracitada se extrai a seguinte pergunta de pesquisa: As demonstrações e obrigações contábeis servem como instrumento de controle e transparência nas movimentações patrimoniais e financeira das entidades religiosas?

O objetivo deste estudo é analisar por intermédio da percepção de 36 especialistas relacionados ao tema proposto, a saber, contadores, auditores fiscais, advogados e administradores, verificar se as demonstrações e obrigações acessórias contábeis são eficientes no controle e transparência nas movimentações financeiras e patrimoniais das entidades religiosas, e como também dos seus líderes no tocante a imunidade tributária. Desta forma, possibilitando às partes interessadas, seja a sociedade, os fiéis ou até mesmo o governo, realizar as devidas apreciações.

O estudo está estruturado em cinco seções: a primeira seção apresenta a introdução do tema da pesquisa, a problemática, os objetivos e a justificativa do presente artigo. Na segunda seção, é apresentado o referencial teórico, no qual os principais conceitos e definições são abordados com objetivo de elucidar o entendimento da pesquisa. Na terceira seção, os aspectos metodológicos são apresentados, ou seja, o tratamento no desenvolvimento da pesquisa. A quarta seção contém a formação da análise dos dados, trazendo respostas ao problema da pesquisa. Por fim, sendo abordadas na quinta seção, estão as considerações finais, discorrendo sobre o epílogo da pesquisa, bem como apresentando sugestões para futuras pesquisas relacionadas ao tema.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, serão apresentadas as definições sobre a Contabilidade aplicada ao Terceiro Setor com abordagem acerca da Contabilidade Eclesiástica. Na sequência, há a apresentação das obrigações acessórias exigidas às entidades religiosas, quando é apresentado o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), e os módulos correspondentes à contabilidade, Escrituração Contábil Digital (ECD) e Escrituração Contábil Fiscal (ECF). Logo após, é apresentada a abordagem da imunidade tributária e as contestações quanto à concessão às entidades religiosas. Por fim, menciona-se, de acordo com o tema abordado, alguns estudos relacionados.

2.1 CONTABILIDADE APLICADA AO TERCEIRO SETOR

A Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) estão classificadas em Profissionais e Normas Técnicas Gerais (NBC TG). Nesta última, estão relacionadas as Normas Específicas, as quais estabelecem a Interpretação Técnica Geral (ITG) 2002 (R1) como sendo a interpretação para aplicação da contabilidade às entidades pertencentes ao Terceiro Setor, tendo por objetivo estabelecer “...critérios e procedimentos específicos de avaliação, de reconhecimento das transações e variações patrimoniais, de estruturação das demonstrações contábeis [...]”. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2012).

Aplica-se, também com objetivo de abranger todas as transações e variações patrimoniais das entidades sem fins lucrativos, as seguintes NBC TG, conforme quadro 1:

Quadro 1 – NBC TG aplicáveis às entidades sem fins lucrativos

Normas	Descrição
NBC TG 1000	Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas ou as normas completas (IFRS completas).
NBC TG 07	Subvenção e Assistência Governamentais. As doações e subvenções recebidas.
NBC TG 01	Trata da redução ao valor recuperável de ativos, quando aplicável.
NBC TG 26	Demonstrações contábeis.

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Conselho Federal de Contabilidade (2012).

A instrução técnica ITG 2002 (R1), visa conduzir as entidades do Terceiro Setor em seus registros contábeis, com o objetivo de tornar tais entidades transparentes através da divulgação de suas demonstrações contábeis. (SOUZA, 2016)

Em relação às demonstrações contábeis aplicadas ao Terceiro Setor de acordo com a ITG 2002, são: o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Período, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa. Conforme disposto

pelo Conselho Federal de Contabilidade (2012), o “reconhecimento das transações e variações patrimoniais, de estruturação das demonstrações contábeis[...].” Nesse sentido, o Terceiro Setor ainda possui como base de orientação para elaboração das demonstrações contábeis das entidades sem fins lucrativos a Lei nº 6.404/76, que apresenta as normas gerais de escrituração e de elaboração das demonstrações contábeis. (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL, 2018)

No que se refere à divulgação das demonstrações contábeis, o que torna as informações da entidade capazes de intensificar a transparência e fidedignidade são as notas explicativas. Estas, por sua vez, permitem um detalhamento das ações da entidade, possibilitando às partes interessadas a visualização evidente do comprometimento com o alcance do objetivo social (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL, 2018). Para Tostes (2018), os demonstrativos contábeis obrigatoriamente deverão ser apresentados de forma transparente e a destinação dos recursos em conformidade com os objetivos institucionais e legislação aplicável, de forma a garantir a credibilidade às entidades sem fins lucrativos.

No mesmo sentido, Laffin, Borba e Cruz (2002, p.139), afirmam que “[...] os sistemas contábeis [...] utilizados para registrar, quantificar, medir e relacionar o conjunto de recursos aplicados em uma atividade específica do terceiro setor com as ações sociais geradas deste mesmo setor. Para Silveira e Borba (2010, p.65) “A importância da evidência contábil como meio de transparência a ser utilizado pelas entidades do Terceiro Setor e a identificação dos parâmetros normativos a serem observados pelas fundações em sua evidência contábil.”

2.2 CONTABILIDADE ECLESIAÍSTICA

Contabilidade Eclesiástica é a que orienta sobre os procedimentos a serem realizadas para as entidades religiosas, registrando os fatos contábeis com o objetivo de evidenciar o controle e a transparência de tais entidades (SOARES; VICENTE; LUNKES, 2010). Segundo Delaméa (2001), a contabilidade aplicada nas organizações religiosas, por sua natureza e finalidade, pertence à estrutura da dinâmica organizacional, funcional e administrativa da instituição.

A ITG 2002 faz referência que “... tem alcance as entidades sem fins de lucros sob a natureza jurídica de fundação de direito privado, associação, organização social, organização religiosa, [...]” (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2012). Em consonância Silva et al. (2017, p. 125) aborda que “A contabilidade é única e o que muda são as especificações nas quais ela é usada. Quando se trata de templos religiosos, existe norma contábil específica para as entidades sem fins lucrativos: a ITG 2002[...].

Para Oliveira e Durães (2014), a contabilidade através dos procedimentos de controle, normas e condições de gerenciamento, agregam autenticidade às informações, na divulgação e prestação de informações aos fiéis da igreja, bem como para os contadores e a sociedade. Nesse sentido, as entidades religiosas, diante da abrangência das peculiaridades que lhes competem, têm como instrumento a contabilidade eclesial para atender as suas necessidades gerenciais, governamentais e sociais. (SILVA, 2017)

No tocante às demonstrações contábeis, além do detalhamento abordado na subseção anterior, a interpretação técnica aplicada às organizações religiosas requer alterações no tocante à nomenclatura das demonstrações contábeis, conforme detalhamento do quadro 2 abaixo:

Quadro 2 – Alterações de nomenclaturas nas demonstrações contábeis aplicadas ao Terceiro Setor.

Contabilidade Privada	Contabilidade Eclesiástica
Capital Social	Patrimônio Social
Lucro do Período	Superávit do Período
Prejuízo do Período	Déficit do Período
Receitas	Arrecadações/ Acolhimentos

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Conselho Federal de Contabilidade (2012).

Segundo Bandeira, Meira e da Silva (2016), a estrutura contábil e financeira é um fator essencial para o funcionamento das entidades religiosas, sendo uma ferramenta eficaz na visualização do desempenho. Ela permite verificar o patrimônio e as arrecadações da entidade, bem como as remunerações dos dirigentes e as destinações realizadas em favor da atividade fim da entidade religiosa.

No mesmo sentido IHEMEJE, OKEREAFOR e OGUNGBANGBE (2015), afirmam que a utilização das práticas contábeis às entidades religiosas aumentam a responsabilidade e transparência dos registros financeiros de suas atividades,[...]'. Para RIBEIRO et al (2015,p. 87) a contabilidade é “[...] fonte de prestação de contas à sociedade e ao Estado, como uma forma de transparecer seus atos e atividades, desde a captação de recursos econômicos e financeiros até aos resultados obtidos, para um gerenciamento eficaz com informações relevantes”.

2.3 OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS: SPED (ECD/ECF)

O SPED consiste no sistema moderno do cumprimento de obrigações acessórias que são transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores, através de assinatura por certificação digital, possibilitando validade jurídica de forma digital. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2007). De acordo com o Decreto nº 7.979, de 8 de abril de 2013, “ O SPED é instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil [...] e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, mediante fluxo único, computadorizado, de informações”. (BRASIL, 2013).

Quanto ao objetivo do SPED, SCHNEIDER destaca (2016, p.3) que a “[...] atuação do governo em investir em formas de fiscalização após o fato gerador é convertido em investimentos e em meios de fiscalizar, de forma a acompanhar a maioria das operações da empresa”.

A implantação do SPED produz “a padronização das informações dos contribuintes permite ao fisco melhoria nos controles, cruzamento de informações [...] O contribuinte deve tomar ainda mais cuidado nas informações prestadas, visto que o controle do fisco [...] ficou mais rigoroso e inteligente”. (SOUZA, 2013, p. 27)

Segundo ECKERT et al (2011. p. 91) afirma que a SPED propicia “ Qualidade da informação com o maior controle nas operações fiscais e financeiras da empresa, com o fisco tendo as informações e tempo real, a empresa passa a ter maior cuidado e controle de suas operações, o que garante sua melhor qualidade.” Para TAVARES et al (2017, p. 46) “ O SPED exige transparência das entidades, ele proporciona uma qualidade de informações financeiras e maior precisão de gerenciamento[...]”.

O SPED possui diversos módulos que o integram, os quais abrangem áreas específicas. No que tange à área contábil, pode-se especificar os pelos seguintes módulos, a saber, ECD e ECF. De forma detalhada, segundo RODRIGUES et. al (2011, p. 56), “ a ECD é uma ferramenta utilizada desde 2009, que modifica a forma de envio dos livros Diário, Razão, Balancete e Balanço, [...] passando a ser enviados eletronicamente à Receita Federal do Brasil (RFB).” Segundo o art. 3º da Instrução Normativa Receita Federal do Brasil nº 1774/2017 (BRASIL, 2017), estão obrigadas a adotar a ECD, em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º

de janeiro de 2016: “I - **as pessoas jurídicas imunes e isentas** obrigadas a manter escrituração contábil, nos termos da alínea “c” do § 2º do art. 12 e do § 3º do art. 15, ambos da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, que no ano-calendário [...]”.

Já a ECF é “[...] A obrigação acessória do SPED, onde serão apresentadas informações de origem contábil e fiscal [...] DE informações gerais e econômicas da empresa.” (SENIOR, [2017?]). O Manual de Orientação do ECF, disponibilizado através do sítio da RFB, instrui para as entidades imunes e isentas o preenchimento de requisitos, como a origem e aplicações de recursos e a identificação e rendimentos dos dirigentes das entidades. (RECEITA FEDERAL, 2018).

2.4 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E AS CONTESTAÇÕES ÀS ENTIDADES RELIGIOSAS

A concessão da imunidade tributária está prevista no art. 150, parágrafo VI da Constituição Federal de 1988, e na alínea “b” estabelece que está vedado à União, aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre templos de qualquer culto. (BRASIL, 1988) A imunidade tributária segundo Difini (2008, p.103), é “a limitação constitucional do poder de tributar que exclui a competência impositiva das pessoas jurídicas de direito público em relação a determinadas pessoas e objetos, do que resulta particular hipótese de não-incidência [...]”.

No mesmo sentido, está a disposição legal estabelecida pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, no seu artigo 9º, que dispõe (BRASIL, 1966):

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

IV - cobrar imposto sobre:

- a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;**
- b) templos de qualquer culto;**

Segundo Feba e Fernandes (2017, p.5), “ a imunidade tributária que compreende os templos de qualquer culto [...] ao direito à liberdade religiosa, classificado como um direito fundamental garantido pelo artigo 5º inciso VI da Carta Maior[...]” O Supremo Tribunal Federal através do informativo 295 que apresentou o Julgamento do Recurso Extraordinário definiu que “a doutrina jurídica e a jurisprudência são pacíficas no sentido de que essa imunidade abrange todos os bens e operações das igrejas que sejam vinculadas direta ou indiretamente às suas finalidades essenciais.” (BRASIL, 2002).

Conforme a abordagem supracitada, não há imposição de condições e/ou requisitos para o gozo da imunidade tributária prevista a templos de qualquer culto. Conseqüentemente, não há necessidade de as entidades religiosas apresentarem a contabilidade, nem tão pouco as obrigações acessórias, pois a concessão da imunidade tributária é originada a partir do direito à liberdade religiosa.

No entanto, a imunidade tributária às entidades religiosas é contestada devido há fatos envolvendo líderes e entidades religiosas, através do enriquecimento ilícito por partes dos seus líderes, e desvio da finalidade do objeto social por parte das entidades. (JESUS; CASTRO, 2017). Tais contestações quanto ao benefício às entidades religiosas motivaram junto à Câmara dos Deputados o PLP nº 239/13, que visava alterar o Código Tributário Nacional, para estabelecer requisitos como apresentação da contabilidade a fim de serem observados para a suspensão da imunidade tributária prevista nas alíneas “b” e “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. (BRASIL, 2013).

Nesse sentido, foi proposto através do Senado a SUG nº 2/2015, quando foi realizada uma consulta pública via sítio do Senado na internet que sugeriria o fim da imunidade tributária às entidades religiosas. O tema está em tramitação no Senado, a fim de se averiguar se será

arquivada ou transformada em uma Proposta de Emenda à Constituição (PEC). (BRASIL, 2018).

2.5 ESTUDOS RELACIONADOS

Silva (2009) a partir de pesquisa bibliográfica exploratória, buscou tratar o tema sobre a importância das entidades religiosas prestarem contas, considerando suas obrigações junto ao governo. Com objetivo de evidenciar com clareza sobre a necessidade, a exigência e a importância da contabilidade nas entidades religiosas em prol da confiança e respaldo dos seus administradores. Por fim, verificou-se que se faz necessário uma pesquisa junto aos gestores das entidades religiosas para saber se eles têm conhecimentos dessas obrigações e se estão atendendo às normas do Conselho Federal de Contabilidade e respeitando os princípios contábeis existentes.

Rodrigues (2014) realizou um estudo de caso em uma organização religiosa, a fim de verificar se atende às necessidades de transparência, de avaliação de desempenho e de comunicação da organização. Procurou-se identificar a existência de contabilidade conforme às Normas Brasileira de Contabilidade e se a mesma é utilizada como instrumento de comunicação no processo de transparência. Para tanto, verificou-se que, apesar da organização religiosa apresentar demonstrações contábeis, elaboradas por um contador terceirizado, a finalidade das informações contábeis consiste meramente no cumprimento de obrigações acessórias.

Brizola (2015), através de levantamento de informações e análise do processo de gestão junto a uma entidade religiosa, propôs analisar os lançamentos contábeis realizados na entidade, considerando a importância da realização dos registros dos lançamentos contábeis com maior clareza possível, respeitando a legislação vigente que rege as entidades do Terceiro Setor, como a NBC T – 10.19. Como resultado, observou a necessidade existente de um sistema de gestão contábil mais sofisticado destinado às entidades de Terceiro Setor, dentre eles, as entidades religiosas.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa realizada neste estudo é classificada quanto aos seguintes aspectos:

- a) pela forma de abordagem do problema;
- b) de acordo com seus objetivos e
- c) com base nos procedimentos técnicos utilizados.

Esta pesquisa foi classificada, quanto à forma de abordagem do problema, como quantitativa - pois se aplicou métodos de estatística descritiva a fim de analisar e interpretar percentualmente os dados obtidos através da amostra - e qualitativa, pois apresenta questões descritivas que permitem a análise de conteúdo a partir das afirmações dos respondentes.

Em relação aos objetivos, o presente estudo é definido como uma pesquisa descritiva, pois visa observar e analisar as informações, verificando se na interpretação dos dados há evidência de que a contabilidade proporcionará o controle e a transparência às entidades religiosas, e aos seus líderes. Beuren (2008, p.81) afirma que “[...] a pesquisa descritiva se preocupa em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los [...]”.

No que tange aos procedimentos técnicos utilizados, a pesquisa caracteriza-se como levantamento ou *survey*, pois, a partir do questionário realizado com base na problemática estudada, obtêm-se informações através de profissionais especialistas no tema. Segundo Gil (2012, p. 55), neste tipo de levantamento, “procede-se à solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para em seguida, mediante análise quantitativa, obter as conclusões correspondentes dos dados coletados”

Para a coleta de dados, realizou-se um questionário por meio do Google Formulários, sendo este enviado por e-mail aos respondentes. Tendo questões objetivas e discursivas elaboradas a partir do problema de pesquisa e o referencial teórico do presente estudo, sendo apresentadas em três blocos. No primeiro, a contabilidade como instrumento de controle e transparência às entidades religiosas. No segundo bloco, as obrigações acessórias como meio de fiscalização das destinações de recursos das entidades religiosas e líderes religiosos. Por fim, no terceiro bloco, a imunidade tributária às entidades religiosas averiguando a autenticidade e requisitos à concessão.

Para o desenvolvimento desta pesquisa, foram escolhidos como amostra profissionais especialistas a partir da premissa de terem atuação relacionada com o presente estudo, sendo contatados por acesso e conveniência. Primeiramente, através de um contato junto a um auditor fiscal, na unidade da RFB em Novo Hamburgo/RS, e por meio deste contato, o questionário foi encaminhado aos demais auditores fiscais daquela unidade. Posteriormente, buscou-se junto ao sítio da internet do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, o contato de um integrante da Comissão de Estudos do Terceiro Setor, e por meio deste contato, o questionário foi encaminhado aos demais integrantes da comissão. Os contadores atuantes na área tributária, o questionário foi enviado para um escritório de contabilidade de grande porte, na cidade de Porto Alegre. E os demais profissionais, advogados e administradores, por vínculo e proximidade.

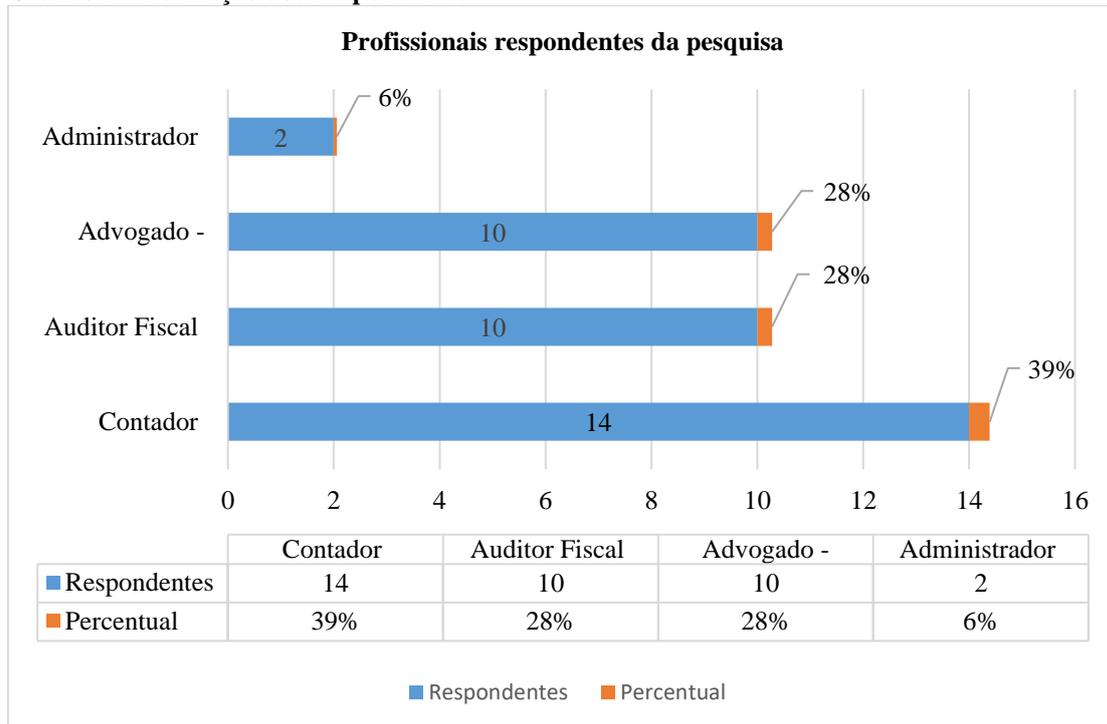
A coleta de dados ocorreu entre o período de 26/09 a 26/10/2018, quando foi enviado por e-mail aos respondentes o questionário. Os respondentes da pesquisa foram contadores atuantes na área eclesiástica e tributária, auditores fiscais, advogados e administradores, totalizando 36 profissionais. Os resultados obtidos das questões objetivas foram analisados a partir de métodos estatísticos descritivos. Em relação às questões discursivas, realizou-se uma análise de conteúdo em cada uma das respostas visando a devida interpretação do texto, com objetivo de elencar os principais conteúdos que corroboram com a temática estudada.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Visando atender ao objetivo proposto neste estudo foi segregada essa seção em quatro subseções, sendo a primeira destinada a conhecer o perfil dos respondentes, e as demais a apresentar os resultados obtidos através da aplicação do questionário elaborado pelo autor.

4.1 PERFIL DOS RESPONDENTES

O objetivo desta seção é analisar o perfil dos respondentes do questionário, que totalizaram 36 integrantes da amostra. Gráfico 1, apresentação dos perfis dos profissionais:

Gráfico 1 – Formação dos Respondentes

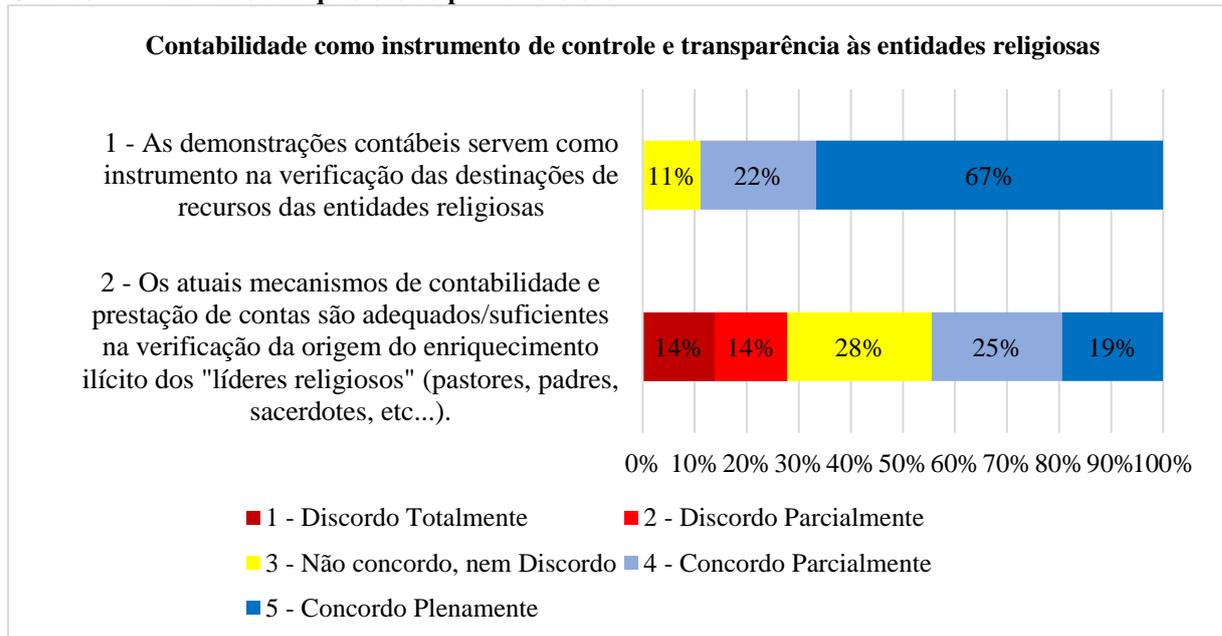
Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2018).

Observa-se, no Gráfico 1, que a maioria dos profissionais respondentes são contadores, totalizando 14, com percentual de 39 %, estando subdividido em dois ramos da contabilidade: tributária e eclesiástica. Percebe-se que, além de serem contadores, possuem especialização relacionada de forma direta com abordagem do estudo, podendo, de forma produtiva, por meio das suas respostas, contribuir de forma significativa com a pesquisa. Destacam-se, de forma expressiva, os auditores fiscais da Receita Federal, representados na pesquisa por meio de 10 respondentes, percentualmente 28%. Participaram da pesquisa também 10 profissionais advogados, 28%, a fim de prestarem seus conhecimentos às questões elaboradas. Por fim, considerando a visão sistêmica do administrador através da gestão empresarial, que em parte não se difere da gestão administrativa das entidades religiosas, 2 administradores, 7%, responderam à pesquisa.

4.2 CONTABILIDADE COMO INSTRUMENTO DE CONTROLE E TRANSPARÊNCIAS ÀS ENTIDADES RELIGIOSAS

Esta seção tem por objetivo analisar se as demonstrações contábeis servem como instrumento de controle e transparência às entidades religiosas, e como também aos seus líderes. Para tanto, foram elaboradas 2 questões buscando a percepção dos respondentes através do método de resposta por escala, de 1 a 5, sendo 1 para discordo totalmente e 5 para concordo totalmente. E uma questão aberta, a ser respondida através de resposta discursiva.

O Gráfico 2, a seguir, mostra os resultados das questões para posterior análise:

Gráfico 2 – Resultado das questões do primeiro bloco.

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2018).

Conforme apresentado no Gráfico 2, a primeira questão demonstra que a maioria dos respondentes, portanto, 67%, consentiram que as demonstrações contábeis servem como instrumento na verificação das destinações de recursos das entidades religiosas, 22% dos respondentes concordaram parcialmente e 11% responderam que não há relevância dos demonstrativos contábeis para o aspecto apresentado. Observa-se que não houve nenhuma contrariedade, ou seja, que impossibilitasse a utilização das demonstrações contábeis às entidades religiosas para esta finalidade.

Na segunda questão do bloco, nota-se que entre os que responderam nem concordar, nem discordar, e dos respondentes que discordam parcialmente e totalmente, perfazem o total, de 56%. Evidenciando certa restrição da utilidade da contabilidade na verificação da origem do enriquecimento ilícito dos líderes religiosos. Posteriormente, 25% os respondentes que concordam parcialmente, seguidos por 19% que concordam totalmente. Percebe-se que diante dos resultados obtidos não há uma definição quanto a questão apresentada.

Na terceira questão, trata-se “a respeito da importância da contabilidade às entidades religiosas”, quando os profissionais foram questionados a apresentar uma resposta discursiva sobre a questão. Para melhor elucidação do conteúdo, foram extraídas para análise as respostas relevantes de acordo com a questão abordada, sendo considerado como amostra para esta questão as respostas de cada área de atuação. O Quadro 3, a seguir, demonstra de que maneira responderam os profissionais em relação à questão apresentada:

Quadro 3 – A importância da contabilidade às entidades religiosas

Audidores Fiscais	“A contabilidade se mostra de suma importância, especialmente pelo fato de que os ingressos de recursos se dão, em sua grande maioria, por meio de dinheiro em espécie. Neste sentido, a escrituração contábil, faz prova a favor das entidades, sendo necessária não só para o registro dos fatos administrativos, como também para respaldar os ingressos e destinos de recursos.”
Administradores	“A contabilidade não só é importante, como fundamental em qualquer instituição, incluindo as entidades religiosas. As movimentações, mesmo imunes de tributação, precisam ser registradas, para que a instituição tenha transparência nas ações. A contabilidade, se feita de maneira correta e transparente, garante à empresa a sua idoneidade.”
Advogados	“Proporciona transparência e segurança mediante o registro dos atos e fatos econômico-financeiros de uma entidade religiosa, principalmente à comunidade em que está inserida.”
Contadores área Tributária	É de suma importância a contabilidade às entidades religiosas, porém, em relação a servir de instrumento na verificação das destinações de recursos, não cabe somente à contabilidade, visto que de fato existe a manipulação indevida antes mesmo de chegar a própria contabilidade.
Contadores área Eclesiástica	“De suma importância, desde que reflita a realidade da organização, e no que diz respeito a atribuir credibilidade para as organizações. E que haja mecanismos de controle interno, a exemplo dos utilizados nas grandes organizações, como <i>Compliance</i> , <i>Accountability</i> e <i>Governança Corporativa</i> ”

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2018).

Com base nas respostas obtidas no quadro 3, observa-se a entre os respondentes certa concordância no que tange à importância da contabilidade para entidades religiosas. Destaca-se nas afirmativas expostas o reflexo gerado pela aplicação da contabilidade, trazendo como resultado o respaldo ao ingresso e destinações dos recursos, transparência nas ações, idoneidade, segurança e credibilidade às entidades religiosas. Cabe ressaltar, diante desta análise, a afirmativa do Contador com atuação na área Tributária, salientando que, mesmo considerando a importância da contabilidade, a mesma não é suficiente na verificação das destinações dos recursos, pois antecipadamente pode haver alterações indevidas que não refletirão a realidade da entidade.

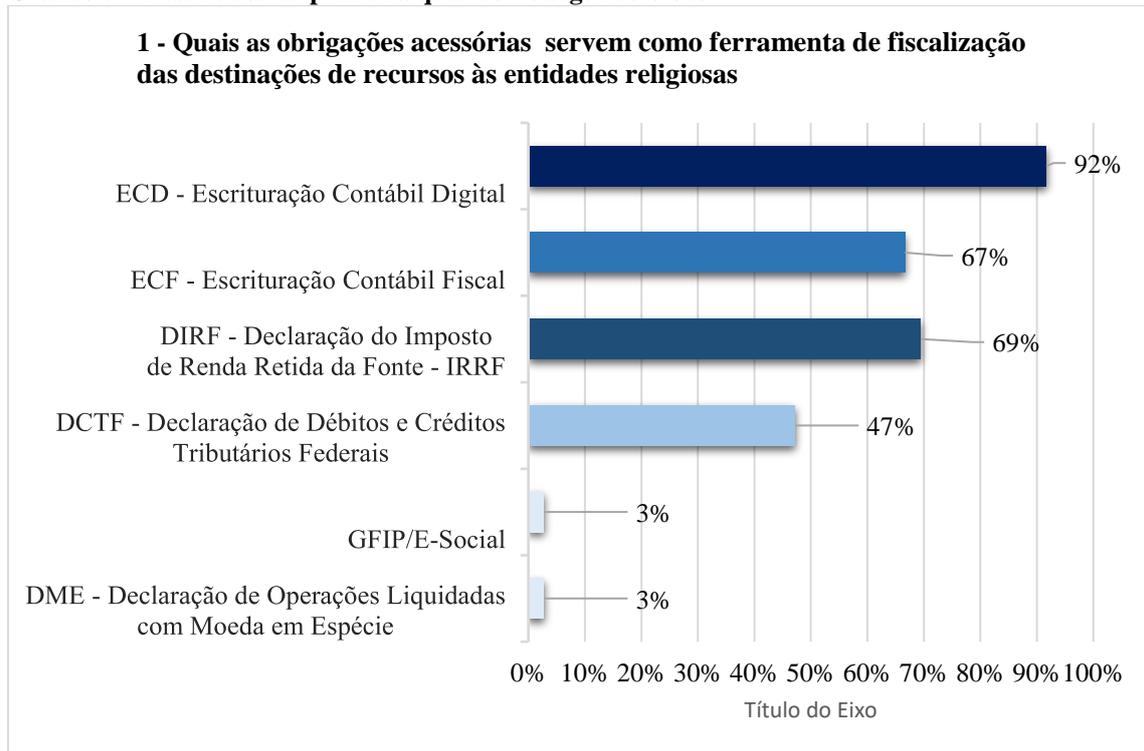
Diante do exposto, observando as respostas, principalmente dos auditores fiscais, dos administradores e contadores, percebe-se que a contabilidade, embora seja relevante para o promover o controle e transparência às entidades religiosas, conjuntamente deve haver mecanismos de controle interno que permitirão evidenciar as demonstrações contábeis de forma fidedigna.

4.3 OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS COMO MEIO DE FISCALIZAÇÃO DAS DESTINAÇÕES DE RECURSOS DAS ENTIDADES RELIGIOSAS

Conforme abordagem do referencial teórico deste estudo que demonstra que as obrigações acessórias por força de lei é parte integrante da contabilidade aplicada as entidades religiosas. Esta seção tem por objetivo averiguar se tais obrigações servem como ferramenta de fiscalização das destinações de recursos das entidades religiosas, quando serão apresentados os resultados da análise das respostas obtidas por meio do questionário. Para tanto, foram elaboradas uma questão assertiva e uma questão objetiva, buscando a avaliação dos respondentes através do método de resposta por escala de 1 a 5, sendo 1 para discordo totalmente e 5 para concordo totalmente.

A primeira questão deste bloco procurou averiguar junto aos respondentes quais as obrigações acessórias são relevantes às entidades religiosas para controle das destinações dos recursos. Segue Gráfico 3, com apresentação dos resultados da questão:

Gráfico 3 – Resultados da primeira questão do segundo bloco



Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2018).

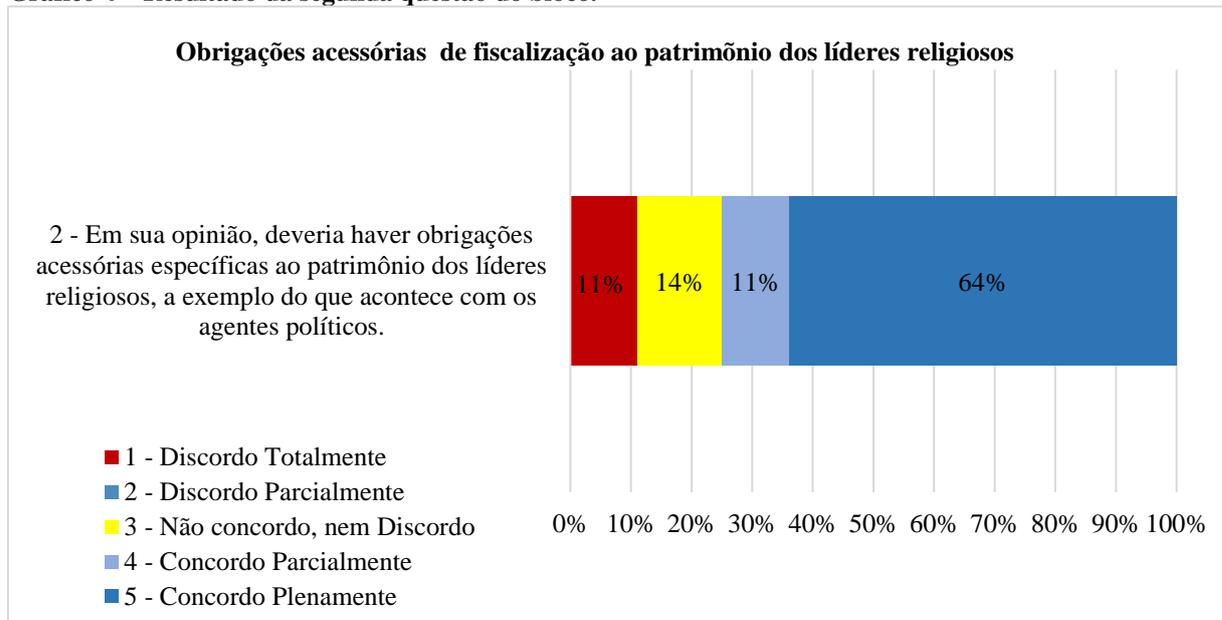
Conforme apresentado no Gráfico 3, dos 36 respondentes da pesquisa, 33 assinalaram, na obrigação acessória ECD, portanto 92%. Na ECF foram assinalados 24 dos respondentes, representados percentualmente por 67%. Os respondentes certificam que ambas obrigações acessórias contábeis são eficientes como ferramenta de fiscalização das destinações dos recursos das entidades religiosas. Pois, através destas obrigações, conforme informado no referencial teórico deste estudo, se permite realizar um maior controle nas operações fiscais e financeiras, gerando transparências às informações prestadas às entidades religiosas.

Ademais, em relação às obrigações acessórias tributárias, estas que por sua vez estão relacionadas com a contabilidade, a DIRF está representada percentualmente com 69%, seguido pela DCTF que obteve 47% das assinalações. Percebe-se que tais obrigações também foram asseveradas pelos respondentes como ferramentas habilitadas para fiscalização das destinações dos recursos das entidades religiosas, tendo em vista que, por meio destas declarações se permite o cruzamento de informações com o IRPF, por exemplo, e a verificação das contrapartidas das destinações.

Finalmente, além das alternativas propostas, os respondentes adicionaram como alternativa à questão o E-Social e DME, respectivamente, o primeiro sendo o novo módulo do SPED na área trabalhista, integrando além de outras obrigações acessórias a DIRF e DCTF, o segundo, a Declaração de Operações Liquidadas com Moeda em Espécie (DME), sendo uma declaração “obrigatória na prestação de informações relativas a operações liquidadas em espécie quando em valores iguais ou superiores a R\$ 30 mil”. (RECEITA FEDERAL, 2017).

O Gráfico 4, a seguir, apresenta a segunda questão deste bloco, questionando os respondentes se deveria haver obrigações acessórias específicas ao patrimônio dos líderes religiosos, a exemplo do que acontece com os agentes políticos. Conforme disposto na lei nº 8.730/1993, ou seja, a declaração de bens, com indicação das fontes de renda, sendo publicado no final de cada exercício financeiro da entidade.

Gráfico 4 – Resultado da segunda questão do bloco.



Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2018).

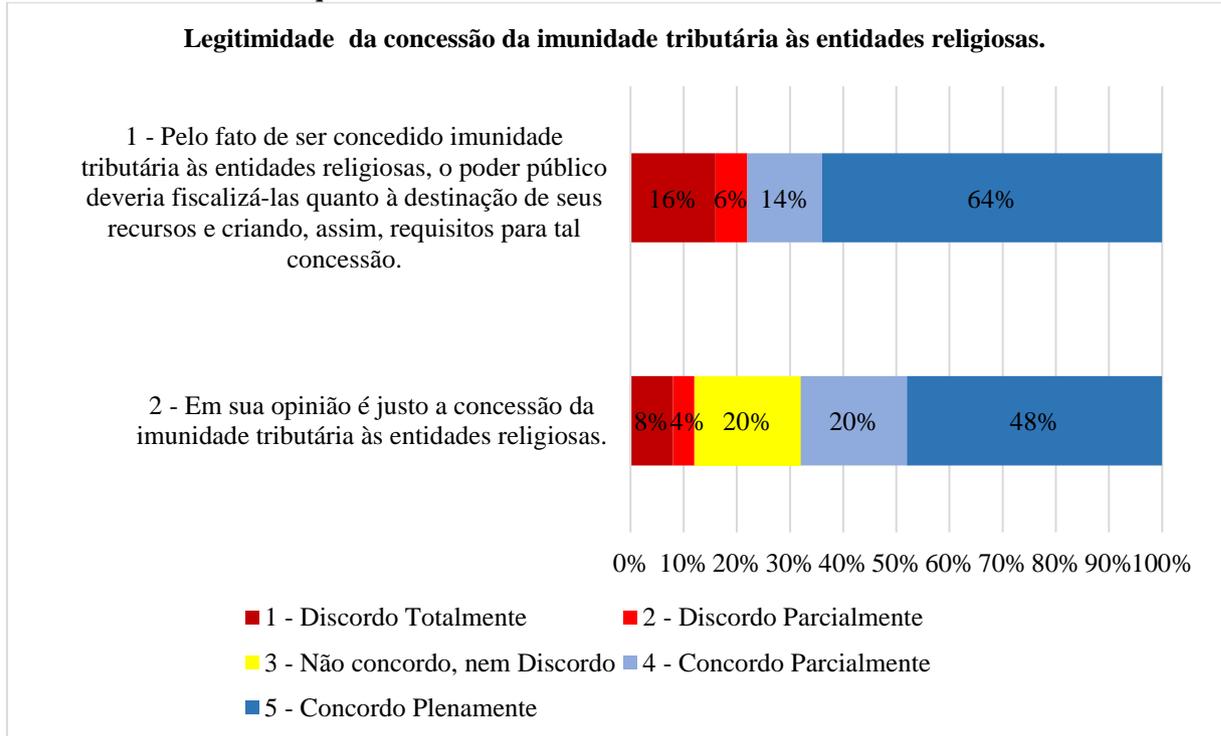
Na segunda questão, 64% dos respondentes concordam que deveria haver obrigações acessórias específicas ao patrimônio dos líderes religiosos, a exemplo do que acontece com os agentes políticos. E 11% apenas concordam parcialmente, seguidos também por 14% que responderam nem concordar, nem discordar. Após estes, nenhum dos respondentes discordam parcialmente, e por fim, 11% dos respondentes discordam totalmente.

Diante da pesquisa realizada, observa-se que parte considerável dos respondentes consideram necessária a criação de obrigações acessórias aos líderes religiosos. Pois, conjuntamente com a contabilidade, por exemplo, os registros contábeis realizados pela entidade religiosa poderiam ser utilizados para cruzar informações declaradas pelos líderes religiosos, para que desta forma houve controle e transparência em ambos os lados.

4.4 AUTENTICIDADE E REQUISITOS DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA ÀS ENTIDADES RELIGIOSAS

Considerando as propostas para suspensão da imunidade tributária, motivadas pelas contestações quanto a concessão às entidades religiosas, esta seção tem por objetivo analisar por meio da percepção dos profissionais especialistas, a autenticidade e a inserção da contabilidade como requisito para manutenção da imunidade tributária. Para tanto, foram elaboradas duas questões objetivas, buscando a avaliação dos respondentes através do método de resposta por escala de 1 a 5, sendo 1 para discordo totalmente e 5 para concordo totalmente. E uma questão aberta, através de resposta discursiva. Os resultados são apresentados no Gráfico 5.

Gráfico 5 – Resultado das questões do terceiro bloco.



Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2018).

Conforme apresentado no Gráfico 5, a primeira questão demonstra que a maioria dos respondentes, 64%, consentiram que pelo fato de ser concedida a imunidade tributária deve haver meios de fiscalizações e requisitos por parte do poder público. Dentre os demais respondentes, 14% concordam parcialmente, 6% discordam parcialmente e, por fim, 16% discordam totalmente da questão apresentada. Observa-se que somando os percentuais, dos que concordam totalmente e os que concordam parcialmente, 78%, que de alguma forma concordam em haver fiscalizações e criar requisitos, como por exemplo, a apresentação da contabilidade e obrigações acessórias para a concessão da imunidade tributária.

Na segunda questão, a maioria dos respondentes, 48%, concordam que é justo a concessão da imunidade tributária às entidades religiosas. E 20% apenas concordam parcialmente, seguidos também por 20% que responderam nem concordar, nem discordar. Após estes, 6% discordam parcialmente e, por fim, 9% dos respondentes discordam totalmente. Percebe-se que 52% dos respondentes divergiram de alguma forma quanto à concessão da imunidade tributária.

A seguir, em consonância com a questão supracitada, a questão seguinte solicitou aos respondentes que justificassem os motivos da resposta na questão anterior, ou seja, se consideram justa a concessão da imunidade tributária as entidades religiosas. Na terceira questão, quando os profissionais foram questionados a apresentar uma resposta discursiva sobre a questão. Para melhor elucidação do conteúdo, foram extraídas para análise as respostas relevantes de acordo com a questão abordada, sendo considerado como amostra para esta questão as respostas de cada área de atuação. O Quadro 4, a seguir, demonstra de que maneira responderam os profissionais em relação à questão apresentada:

Quadro 4 – Respostas da questão “ as principais justificativas sobre se é justo a concessão da imunidade tributária às entidades religiosas.”

Audidores Fiscais	“É justo, mas deveria existir uma regulamentação e controle maior para que não aconteçam distorções e abusos. O eventual enriquecimento de alguns líderes pode e deve ser tributado na pessoa física deles e deve ser objeto da avaliação dos fiéis que contribuem e não do governo, com uso da contabilidade, tem como respaldar essa condição e provar sua idoneidade.”
Administradores	“É justo, pois é uma instituição que não visa lucros, somente utilizar os recursos adquiridos para bem próprio. Devendo sim manter registro contábil de todas ações, justamente para provar a finalidade da entidade.”
Advogados	“A imunidade tributária conferida às entidades religiosas visa garantir a liberdade religiosa. Entendo que o poder público deve fiscalizar a destinação dos recursos das entidades, a fim de verificar se estão sendo empregados em suas finalidades.”
Contadores área Eclesiástica	“As entidades religiosas "sérias" realizam trabalho semelhante ao que o estado deveria realizar. Entendo que a imunidade somente se justifica quando há evidências de que os recursos são aplicados para o bem da comunidade.”
Contadores área Tributária	“Sim, é justo se utilizado estritamente na manutenção da atividade proposta pela entidade. E os valores doados devendo retornar parcialmente para o benefício da sociedade. Pois, se considera uma contrapartida, como os benefícios fiscais sendo devolvidos para sociedade em serviços gratuitos.”

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa (2018).

Com base nas respostas obtidas e apresentadas no quadro 4, verifica-se que as justificativas dos respondentes estão no mesmo sentido, ou seja, concordam que é justo a imunidade tributária às entidades religiosas, mas destacam que deve haver, por parte do governo, controle e fiscalização nas arrecadações e destinações dos recursos da entidade. Conforme afirmativas dos auditores fiscais e administradores, por intermédio da contabilidade o governo poderá fiscalizar se as entidades estão sendo cumpridoras do seu papel junto à sociedade. Também destaca-se a afirmação dos auditores quanto aos valores recebidos por parte dos líderes religiosos, podendo, por meio da contabilidade, verificar os recursos destinados a estes.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do objetivo desta pesquisa em verificar se as demonstrações e obrigações acessórias, se mostram eficientes como instrumento de controle e transparência às entidades religiosas no tocante à imunidade tributária, o presente estudo apresentou o referencial teórico como fundamentação e, por intermédio de método de pesquisa por levantamento, foi realizado um questionário, visando analisar a questão apresentada por intermédio da percepção de profissionais especialistas atuantes nas áreas envolvidas com o tema.

Primeiramente, os resultados da pesquisa evidenciaram que a imunidade tributária é concedida visando assegurar a liberdade religiosa. E, portanto, conforme abordado no referencial teórico deste estudo, a contabilidade não se apresenta como requisito para a concessão. No entanto, está em tramitação no Senado a SUG nº 2/2015, que visa suspender a imunidade tributária, por meio de uma PEC, assim como o PLP Nº 239/13, que sugeriu a criação de requisitos para concessão da imunidade tributária às entidades religiosas. Assim, diante também das incertezas advindas do cenário político atual no país, há possibilidade da criação da PEC e, com isso, as entidades religiosas necessitem apresentar a contabilidade como pré-requisito para concessão da imunidade tributária.

Em relação ao enriquecimento dos líderes religiosos, constatou-se, por meio das respostas obtidas na pesquisa que, para que haja pleno controle e transparência na relação dirigente e entidade, além da contabilidade é necessário a criação de obrigações acessórias que permitam o cruzamento de informações. Conforme sugerido na pesquisa, o estabelecimento de obrigações semelhantes às que são obrigatórias aos agentes públicos conforme disposto na lei nº 8.730/1993, ou seja, a declaração de bens, com indicação das fontes de renda, sendo publicado no final de cada exercício financeiro da entidade.

Os resultados da pesquisa também apontaram que as demonstrações contábeis conjuntamente com as obrigações acessórias servem como mecanismos no controle e transparência das movimentações financeiras e patrimoniais das entidades religiosas, desde que haja mecanismos de controle interno que permitam evitar a manipulação indevida antes mesmo do registro na contabilidade, garantindo que, de fato, as demonstrações e obrigações acessórias contábeis apresentem dados fidedignos que reflitam a realidade da entidade.

Entende-se que o presente estudo contribuiu em evidenciar que, às entidades pertencentes ao Terceiro Setor, especificamente neste estudo às entidades religiosas, além da aplicação da contabilidade, deve-se estabelecer mecanismos de controle interno, a fim de produzir pleno controle e transparência às movimentações patrimoniais e financeiras. Mecanismos de controle interno, como *Compliance* e *Accountability*, bem como a aplicação da Governança Corporativa, que asseguram plena eficiência para o controle e transparência às grandes organizações mundiais.

Portanto, em novas pesquisas neste sentido, sugere-se a realização de estudos de caso com objetivo de verificar se os mecanismos de controle internos supracitados são aplicáveis também ao Terceiro Setor. Com isso, seria possível observar sua viabilidade diante da particularidade de cada entidade, visando demonstrar quais os reflexos gerados nas demonstrações contábeis.

REFERÊNCIAS

BANDEIRA, A.; MEIRA, D; SILVA, P. Transparência Financeira nas Paróquias Portuguesas. In: COLÓQUIO INTERNACIONAL DE COOPERATIVISMO E ECONOMIA SOCIAL, 18. ,2017. Santiago de Compostela. **Anais...** Portugal: ISCAP, 2017.

BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL. Presidência Da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 21 set. 2017.

BRASIL. Presidência Da República. **Decreto Nº 7.979, de 8 de abril de 2013.** Institui o Sistema Público de Escrituração Digital - SPED. Brasília, 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Decreto/D7979.htm>. Acesso em: 16 set. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 325.822-2.** Imunidade Tributária para Entidades Religiosas. Brasília, 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=260872.>> Acesso em: 16 de set. 2018.

BRASIL. Senado Federal. **Sugestão Popular nº 2/2015** – Fim da Imunidade Tributária as Entidades Religiosas. Brasília, 2018. Disponível em:
<<https://www12.senado.leg.br/ecidadania/visualizacaomateria?id=122096&voto=favor>>
Acesso em: 16 de set. 2018.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 239 de 2013** – Suspensão da Imunidade Tributária. Brasília, 2013. Disponível em:
<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1058598&filenome=Tramitacao-PLP+239/2013>. Acesso em: 16 set. 2018.

BRASIL. Presidência da República. **Lei Nº 5.172, De 25 de Outubro de 1966**. Sistema Tributário Nacional. Brasília, 1966. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 16 set. 2018.

BRIZOLA, G. V. **Terceiro Setor Análise Contábil de uma Entidade Eclesiástica**. 2015. 55 f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Santa Catarina, Jacuizinho, 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Manual de Procedimentos Contábeis e Prestações De Contas Das Entidades De Interesse Social**. 2. ed. Brasília: CFC, 2001. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/>
Acesso em: 26 set. 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC N.º 1.409/12, de 21 de setembro de 2012** - Aprova a ITG 2002 – Entidade sem Finalidade de Lucros. Brasília: CFC, 2012. Disponível em: < http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1409.pdf>.
Acesso em: 24 dez. 2017.

CONSELHO REGIONAL CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **Guia de Orientação para o Profissional da Contabilidade Aplicado ao Terceiro Setor**. Porto Alegre, 2018. Disponível em:
<http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_3setor.pdf?5bfa3c>. Acesso em: 25 set. 2018.

DELÁMEA, E. **Igreja e Direto – Contabilidade Eclesiástica: Algumas Questões Operacionais**. São Paulo: Editora Loyola, 2001.

DIFINI, L. F. S. **Manual do Direto Tributário**. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

DIAS FILHO, J. M.; NAKAGAWA, M.. Análise do processo da comunicação contábil: uma contribuição para a solução de problemas semânticos, utilizando conceitos da Teoria da Comunicação. **Cadernos de Estudos – FIPECAFI**, São Paulo, v. 15, n. 26, p. 42-57, maio/ago.2001.

ECKERT, A. et al. Vantagens e desvantagens da implantação do sistema Público de escrituração digital em uma grande empresa industrial. **Revista de Contabilidade e Controladoria, Universidade Federal do Paraná**, Curitiba, v. 3, n. 3 , p 82-93, set./dez. 2011

FEBA, B. D; FERNANDES, PATRÍCIA P. V. **Breves Considerações sobre a Imunidade Tributária dos Templos de Qualquer Culto sob a Óptica da Constituição Federal.** 2017 f. 6 Encontro de Iniciação Científica. Centro Universitário de Presidente Prudente. Toledo, 2017.

FOREQUE, F. Igrejas arrecadam R\$ 20 bilhões no Brasil em um ano. **Folha de São Paulo.** Brasília, 27 jan. 2013. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/poder/2013/01/1221000-igrejas-arrecadam-r-20-bilhoes-no-brasil-em-um-ano.shtml>>. Acesso em: 26 out. 2017.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

IHEMEJE, J. C.; OKEREAFOR, G.; OGUNGBANGBE, B. M. The use of accounting system in the Nonprofit-Oriented Church Organizations of Nigeria. **International Journal of Management Science and Business Administration**, v. 1, n. 12, p. 58-66, 2015.

JESUS, E. M; CASTRO, N. U. B. Uma análise crítica sobre a imunidade tributária de entidades religiosas. **Jus Brasil**, São Paulo, p. 10, out. 2017.

LAFFIN, M.; BORBA, J. A.; CRUZ, F. Contabilidade e organizações do terceiro setor. **Revista Katálysis**, Florianópolis, v. 5, n. 2, p. 133-139, jan. 2002.

OLIVEIRA, D. S; DURÃS, S. A. L. **Atuação da Contabilidade no Terceiro Setor: Estudo de caso Mitra Arquidiocesana de Vitória.** 2014. 48 f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) - Instituto de Ensino Superior Blauro Cardoso de Mattos, Serra, 2014.

OLAK, P. A.; NASCIMENTO, D. T. Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (terceiro setor). São Paulo: Atlas, 2006

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Manual de Orientação do Leiaute 6 da ECD.** Brasília, 2018. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/arquivo/show/2419>>. Acesso em: 20 set. 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Apresentação do SPED.** Brasília, 2007. Disponível em: < <http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/964>>. Acesso em: 25 dez. 2017.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa dispõe sobre a Escrituração Contábil Digital (ECD).** Brasília, 2017. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=88912#1839513>>. Acesso em: 30 set. 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Declaração de Operações Liquidadas com Moeda em Espécie.** Brasília, 2018. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dme-declaracao-de-operacoes-liquidadas-com-moeda-em-especie>>. Acesso em: 20 set. 2018.

RODRIGUES, D. M. G. **Sistemas de controle no terceiro setor de uma instituição eclesialística:** um estudo de caso na Igreja Evangélica Catedral das Assembleias de Deus - Ministério de Madureira da cidade de Campina Grande – PB. 2009. 23 f. Monografia

(Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Estadual da Paraíba, Campina Grande, 2014.

RODRIGUES, J. R. M. C.; JACINTO, M. S. Escrituração contábil digital, a transparência das informações e o perfil do profissional contábil. **Revista Eletrônica da Faculdade de Ciências Humanas**, Recife, v.1, n.4, p.55-67, ago. 2011.

RIBEIRO, C. A. et al. Práticas contábeis adotadas por entidades do terceiro setor: análise empírica junto às empresas prestadoras de serviços contábeis de Londrina. **Revista De Estudos Contábeis**, Londrina, v. 6, n. 11, p. 81-100, jul./dez. 2015

SENIOR. **Perguntas frequentes o que é ECF?**. Blumenau, 2017. Disponível em: <<https://documentacao.senior.com.br/exigenciaslegais/materias/erp/destaques/faq-ecf.htm/>> Acesso em: 01 dez. 2018.

SCHNEIDER, D. A. **A importância do profissional da Contabilidade**: uma análise frente às alterações advindas do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED. 2016 f. 29. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis e Atuariais) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2016.

SILVA, J. B. da **Prestação de contas e contabilidade nas entidades religiosas**.2009. 23 f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) - Fundação Universidade Federal de Rondônia, 2009.

SILVA, P. K. F. et al. Práticas Contábeis Adotadas por Entidades do Terceiro Setor: Uma Análise Junto a Templos Religiosos de Pernambuco à Luz da ITG 2002. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, Recife, v. 5, n. 3, p. 123-139, dez. 2017.

SILVEIRA, D.; BORBA, J. A. Evidenciação Contábil de Fundações Privadas de Educação e Pesquisa: Uma Análise da Conformidade das Demonstrações Contábeis de Entidades de Santa Catarina. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 21, n. 1, p. 41-68, jan./mar. 2010.

SOUZA, F. **As mudanças nas organizações contábeis por reflexo do Sistema Público de Escrituração Fiscal Digital**. 2013. 84 p. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade do Extremo Sul Catarinense, 2013.

SOARES, L. L.; VICENTE, E. F. R.; LUNKES, R. J. Controles Internos em Pequenas Comunidades Católicas de Florianópolis In: CONGRESSO NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 69., Rio de Janeiro, 2010. **Anais...** Rio de Janeiro: ADCONT, 2010.

TAVARES, A. S. et al. Percepção dos profissionais de contabilidade em relação aos impactos dos SPED nas entidades de terceiro setor. **Revista Científica da Faccaci**, Itapemirn v. 2, n.2, jul.- dez. 2017

TOSTES, E. Contabilidade do Terceiro Setor Exige Atualização. **Revista SESCON-SP**, São Paulo, v. 1, n. 344, p. 3-6, jan. 2018.