

ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR: A RELAÇÃO ENTRE O ENQUADRAMENTO LEGAL E O INVESTIMENTO SOCIAL PRIVADO

ALBERTINO LUCAS
FECAP
albertino.lucas@gmail.com

ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR: A RELAÇÃO ENTRE O ENQUADRAMENTO LEGAL E O INVESTIMENTO SOCIAL PRIVADO

1 INTRODUÇÃO

De acordo com o senso de 2010, o Brasil acomoda 556,8 mil entidades sem fins lucrativos (Fasfil 2010 – IBGE/IPEA). Um número crescente desde meados da década de 90 e que tem adquirido respeitável relevância no contexto socioeconômico nacional, sobretudo pela carência social por soluções estatais; pela maior ramificação dos objetivos sociais e pelo maior interesse das empresas privadas nos assuntos do terceiro setor.

Como consequência dessa evolução quantitativa de Entidades Sem Fins Lucrativos (ESFL) no Brasil, um marco regulatório convergente, objetivo e consolidado passou a ser necessário ao propósito de se evitar incertezas tributárias, inseguranças jurídicas e burocracias fiscais, e também para atender às exigências contábeis. Estudo do GIFE (2009) aponta para uma série de entraves ao funcionamento das organizações da sociedade civil, sendo o principal obstáculo a falta de clareza e a omissão da legislação vigente. Estes entraves tornaram-se um limitador à atuação e ao atingimento de metas das ESFL, pois ao mesmo tempo em que precisam gerar resultados como pressupostos à legitimação de suas atividades e projetos, não podem ultrapassar os limites regulatórios pouco convergentes em vigor, sob pena de atribuírem graves prejuízos para a prestação de contas com qualidade e, finalmente, serem desenquadradas da sua própria condição de ESFL.

No contexto da prestação de contas, esta apresenta-se como uma ferramenta indispensável à capacidade de, por um lado, atribuir transparência e legitimação aos critérios estratégicos e operacionais utilizados e, por outro lado, revelar as fronteiras legal, tributária, fiscal e contábil das atividades das entidades. Além disso, se mostra promissora no encaminhamento de todo o terceiro setor a um processo de sedimentação de uma cultura de *accountability*, tão necessária ao fomento de novos e maiores investimentos.

Todavia, para a ABONG, citada por Landim e Carvalho (2007), muitas vezes, práticas de exposição de excesso de informações, em geral financeiras, não contribuem para esclarecer conteúdos, expor o sentido real da ação de quem se propõe transparente. O descompromisso com a prestação de contas de qualidade faz ascender consequências nefastas às atividades das ESFL. Para Tozzi (2010), esse tipo de dinâmica criada pela falta de regulação do setor engendra dificuldade estratégica, insegurança jurídica e tributária e problemas na captação de recursos das entidades. Desta forma, torna-se bastante perceptível a estreita relação entre a prestação de contas com qualidade pelas ESFL e o fomento a novos e maiores investimentos sociais.

Diante deste cenário, este estudo se propõe a relacionar os limites regulatórios incidentes sobre as atividades das ESFL e a sua incessante busca pelo resultado, analisando os principais desafios interpretativos da legislação tributária no Brasil, os problemas fiscais, contábeis e suas consequências à qualidade na gestão das atividades do terceiro setor e ao fomento de novos investimentos sociais.

Nestes termos, a questão de pesquisa é: até que ponto o nível de fomento ao investimento social privado no terceiro setor é manipulado pelo marco regulatório?

O terceiro setor se converteu num poderoso pilar da economia nacional, demandando, segundo Ribeiro (2002), gente preocupada com questões sociais, porém, não mais amadores: "o idealismo precisa trazer resultados e isso se dá com profissionalismo. Sem isso, não há empresa que patrocine projetos. E as entidades vivem disso".

Já as empresas passaram a entender que a satisfação dos consumidores é fator de fomento à sua lucratividade, e esta nova abordagem imprimiu aos seus investimentos no

terceiro setor características de marketing nos negócios ou, melhor dizendo, marketing social. O resultado foi um considerável aumento nos investimentos sociais sob a necessidade de prestação de contas transparentes. A partir da constatação da existência de graves problemas relacionados com o marco regulatório das ESFL no Brasil, e que vem cerceando o desenvolvimento do terceiro setor, este estudo se mostra necessário e relevante não apenas como um alerta aos seus *stakeholders*, mas como um intensificador das discussões nesta seara.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1 TERCEIRO SETOR

A participação das Entidades sem Fins Lucrativos (ESFL) no cenário social nacional remonta ao século XIX, quando sua atuação era coordenada pela igreja e direcionada para áreas carentes da sociedade, onde a ausência do Estado já se mostrava importante. Estudo da GESET / BNDES (2001) destaca as Santas Casas, que datam da segunda metade do século XVI, como exemplos dessa tradição, frisando ainda a predominância da relação entre o Estado e a Igreja durante todo o período colonial. De acordo com a FGV (2013), na segunda metade do século XX, o governo de Getúlio Vargas alterou este cenário, não só pela separação de Estado e Igreja, mas pelo reconhecimento legal da responsabilidade estatista nas questões sociais.

O terceiro setor é composto por entidades não governamentais sem cunho lucrativo, atuando, sobretudo, nas arestas sociais deixadas pelo primeiro setor, as organizações governamentais que realizam as ações Estatais. Representando 9,95% do total de entidades públicas e privadas, lucrativas e não lucrativas do País (Fasfil – IBGE/IPEA 2010), o setor é subsidiado pelo Estado até os seus limites de financiamento, mas principalmente, pelo segundo setor, que são as empresas privadas não governamentais de caráter lucrativo.

No Brasil, o terceiro setor se consolidou a partir de meados da década de 60, quando a quantidade de ESFL começou a evoluir diante da impossibilidade do Estado em solucionar os problemas que se agravavam com o advento das mudanças implantadas pelo sistema capitalista e pelas restrições político-partidárias impostas pelos governos militares. Entretanto, estes problemas não se resumiam aos de cunho econômico, sendo potencializados pelo avanço das dificuldades de ordem sociais como as desigualdades, a pobreza, a violência e a poluição. Neste contexto, Oliveira e Manolescu (2010) confirmam que os limites de governos cada vez menos capazes de resolver os problemas fundamentais básicos da maioria da população revelam essa expansão.

Estudo Fasfil – IBGE/IPEA (2010) com o objetivo de indicar a importância das ESFL no desenvolvimento social, além do seu potencial de crescimento e da sua geração de emprego, destacou a existência de 556,8 mil entidades sem fins lucrativos no País. De acordo com este estudo, foram criadas no período de 2005 a 2010, em média, 19,8 mil entidades por ano, nas diferentes áreas. Destaque para a religiosa e a ambiental, com crescimento de 15,62% e 14,74%, respectivamente.

2.2 RELEVÂNCIA NO CENÁRIO NACIONAL

O surgimento de temas que se tornaram importantes, como sustentabilidade, inclusão digital, responsabilidade social, prestação de contas transparente, meio ambiente, cidadania, justiça social, transformação social, ética nos negócios e solidariedade, para citar alguns exemplos, trouxe à sociedade civil organizada maior interesse na influência de políticas públicas, demonstrando sua importância no cenário econômico nacional por conta de novas demandas e diversificação de objetivos sociais.

E qual o potencial político da sociedade civil? Ruth Cardoso (2006) se permite afirmar que “a crença de que o Estado pode resolver tudo se desmoronou com a queda do muro de Berlim, portanto, com esse paradigma estatista de ação”. Para ela, é inegável que os movimentos negro, feminista e ecológico criaram novos estilos de vida e valores diferentes para a sociedade e que houve uma adesão a estes valores. Entretanto, é irreal a ideia de substituição do Estado pela sociedade civil, pois em verdade, os mecanismos estatais é que passaram à insuficiência. Hoje não é uma escola para todos, é uma escola para uma população que se diferencia. Para Assis, Melo e Slomski (2006), o crescimento destas instituições sem fins lucrativos mostra que o seu papel dentro da sociedade torna-se cada vez mais relevante devido à ineficiência do Estado em cumprir com suas obrigações.

Augusto de Franco (2001) nos lembra que os recursos da sociedade não são essencialmente monetários, neles encontramos inteligências, modos de ver, enfim, lógicas e racionalidades próprias que a razão do Estado não consegue captar. Neste sentido, lembra do trabalho destas organizações com os portadores do vírus HIV que levou o Estado Brasileiro a posse de uma das melhores políticas de enfrentamento da Aids no mundo. Isso tudo é um ganho intangível de uma sociedade que se tornou muito mais democrática e multicultural, o que a tem levado a uma condição de relevância muito importante no cenário socioeconômico nacional.

O segundo setor, composto pelas empresas privadas, sempre foi regido pela lógica da maximização dos lucros, de forma a otimizar o ganho do acionista. Entretanto, uma nova lógica se estabeleceu em detrimento da primeira: surge a teoria dos *Stakeholders*, a qual considera que os interesses das diversas partes que se relacionam com a empresa (consumidores, ESFL e mesmo o Governo) são, muitas vezes, conflitantes entre si e devem ser levadas em consideração nas decisões empresariais, sendo que a maximização do lucro já não deve ser mais um objetivo absoluto. Tenório (2006) afirma que, além do Estado, o consumidor passa a ser agente das mudanças necessárias, por meio de protestos ou boicotes aos produtos das empresas que, de alguma forma, desrespeitam direitos legítimos ou causam danos ao meio ambiente.

Neste mesmo sentido, Porter e Kramer (2011) destacam que para as empresas realmente terem lucro, seu principal objetivo, devem conectar o seu sucesso econômico com o progresso social, ou seja, a solução está no princípio do valor compartilhado, que envolve a criação de valor econômico empresarial de uma forma que também crie valor para a sociedade, abordando suas necessidades e desafios. Para Trevisan (2002), cada vez mais as empresas estão se defrontando com a necessidade de incorporar a responsabilidade social aos seus objetivos de lucro.

O Estado, conceituado como o primeiro setor, é composto pelas organizações governamentais sem fins lucrativos que fornecem bens e serviços de natureza pública para a satisfação das carências sociais. Como agente regulador na sociedade, advém dele a necessidade de controle tributário e regulamentação contábil e jurídica das atividades sociais. Dados do IPEA/DISOC (2005) destacam que 60% das empresas brasileiras fazem algum tipo de investimento social, com cifras da ordem de R\$ 4,7 bilhões, contribuindo para a geração de um movimento equivalente a 0,27% do PIB daquele ano. Para Augusto de Franco (2001), quando esta mobilização alcançar 5% do PIB e se igualar assim à média internacional, “muitos de nossos problemas básicos de desenvolvimento social estarão resolvidos”. Se isto se faz basicamente através do aumento do número de organizações com condições para a atuação sustentada, como relata o autor, o País, de fato, vem caminhando nesta direção.

“Quer bem feito, faça você mesmo”: este velho ditado popular levou 18 milhões de pessoas ao voluntariado nacional em 2012, segundo estudo realizado pela Organização

Britânica Charities Aid Foundation – CAF, colocando o Brasil entre os dez maiores países do mundo no quesito quantidade de voluntários. As carências públicas em diversas áreas sociais, a necessidade de influência no contexto político e socioeconômico, o esgotamento dos recursos do meio ambiente, o crescimento da violência, as exigências de responsabilidades sociais empresariais, de sustentabilidade, de ética, entre outros, levaram a população ao engajamento social potencializando a importância das ESFL na sociedade.

2.3 INVESTIMENTO E MARKETING SOCIAL PRIVADO

O conceito de Investimento Social Privado (ISP) vem do GIFE e se traduz no “repasse de recursos privados para fins públicos por meio de projetos sociais, culturais e ambientais, de forma planejada, monitorada e sistemática”. Ações desta natureza são uma realidade para 66% das micro e pequenas empresas brasileiras, segundo dados do IPEA/DISOC (2005). No entanto, o destaque fica por conta das grandes corporações, com 94% delas atuantes no terceiro setor. Pimentel (2011) destaca a consolidação do ISP no Brasil através da análise da pesquisa realizada pelo GIFE com seus associados, a qual revela a redução de apenas 5% dos recursos alocados durante o período da crise financeira em 2008.

A ideia de maximização de lucro e da agregação de valor apenas ao acionista, reinante no segundo setor, perdeu espaço no contexto corporativo em virtude do surgimento de novas demandas pelas partes relacionadas. Isto fez com que os atores sociais intensificassem suas reivindicações para a redução dos impactos sociais negativos. E estas reivindicações passaram a se direcionar mais frequentemente às empresas privadas, em vista da insuficiência de mecanismos da máquina Estatal na resolução dos problemas da sociedade, agravadas, sobretudo, pelos altos lucros privados resultantes do uso desenfreado dos recursos naturais, dos incentivos públicos e dos prejuízos salariais dos trabalhadores das comunidades decorrentes das mudanças regionais das estruturas das empresas.

Tenório (2006) compartilha deste pensamento, listando como fatores motivadores da ação social, 1) as pressões externas, movidas pelos consumidores, pela legislação e pela globalização; 2) o que ele denominou fator instrumental, ou seja, aqueles fatores relacionados à vantagens e benefícios tais como os incentivos fiscais, as necessidades de fortalecimento da imagem, as preferências dos consumidores e, 3) questões de princípios, aqueles inseridos na cultura organizacional.

E estes fatores, embora impostos pela sociedade, fizeram com que as empresas percebessem a necessidade do alinhamento das suas atividades com o desenvolvimento social, como um pré-requisito ao alcance do lucro. Corroborando Schommer (2000), ao destacar que os fatores motivadores da ação empresarial podem estar relacionados à obtenção de vantagens competitivas, vez que os consumidores passam a valorizar a ética e a participação das empresas na comunidade. Para Costa (2001), os empresários que vão além percebem que ser socialmente responsável pode render lucros. Para ela, ser bom compensa porque a incorporação do social agrega valor à marca ou ao produto, conferindo à empresa status de empresa-cidadã. Neste mesmo sentido, Barboza (2010) destaca que a correlação existente entre o investimento em responsabilidade social, quando utilizada de forma estratégica, é um importante fator para a geração ou aumento de capital intelectual de uma empresa e consequentemente promove o aumento do “*Goodwill*”, já que o capital intelectual é parte indissolúvel deste. Também a globalização do mercado e a inserção de consumidores cada vez mais exigentes, de acordo com Martins, Quintana e Jacques (2013), tornaram a responsabilidade social corporativa um fator relevante a ser considerado para a sobrevivência das empresas no mundo dos negócios.

Schommer, Rocha e Fischer (1999) destacam que em alguns referenciais norte-americanos da década de 90 já se percebia o aparecimento do termo marketing social também significando ações estratégicas. Segundo Trevisan (2002), para as empresas serem competitivas e lucrativas, elas precisam relacionar suas marcas a conceitos e valores éticos. Para o autor, os produtos de empresas atuantes no terceiro setor passaram a ser os preferidos em detrimento de outros de mesmos preço e qualidade. Carrion (2000) aponta a substituição nas empresas da lógica da caridade pela do investimento social, o que fez com que o ato de doar assumisse conotações estratégicas. Todo este referencial é convicto da necessidade em se conectar os objetivos empresariais privados às suas respectivas ações sociais. Tenório (2006) ratifica que a sobrevivência das empresas em ambiente competitivo passa a depender da sua estratégia em obter eficiência e lucratividade com a preservação da sua imagem.

Se por um lado as ESFL e a própria sociedade exercem pressão pela maior participação social das empresas do segundo setor, por outro lado, há uma demanda destas empresas privadas e dos *stakeholders* do terceiro setor no sentido de se ter mais clareza, objetividade e resultado na aplicação dos seus investimentos. De acordo com Trevisan (2002), marketing social é diferente de uma política de doações ou de assistencialismo aleatório, pois visa definir a correta aplicação dos recursos em uma causa determinada, de modo a tornar essa atuação social mais eficiente e criar uma identidade perante o público. Desta forma, a prestação de contas pública, aberta e transparente tornou-se, então, um diferencial competitivo; mais do que um valor, a prestação de contas se estabeleceu como estratégia competitiva para as ESFL. (TOZZI, 2010).

Entretanto, a prestação de contas qualitativa, ou seja, aquela que estabelece transparência e legitimidade às atividades do setor carece, atualmente, de uma roupagem mais adequada para atender aos seus objetivos. A maioria das respostas à pergunta “o que entende por prestação de contas?”, de acordo com a pesquisa de Landim e Carvalho (2007), apontou para questões políticas, éticas, ou relativas a performances, resultados e impactos efetivos, sendo poucos os que mencionaram os mecanismos técnicos e gerenciais de controle de recursos. Para ela, a prestação de contas formal não seria central para a legitimidade de uma ONG, ainda que se reconheça sua necessidade.

O estudo de Soldi (2007) sobre entidades filantrópicas, descobriu que apenas 4% delas eram consideradas transparentes. Porém os critérios mais citados em sua pesquisa como sendo os mais utilizados para a transparência nas prestações de contas, remetiam para a divulgação financeira, o acesso às instalações e a divulgação dos nomes dos membros da administração, dados insuficientes, portanto, para identificar a eficiência e a eficácia da aplicação dos recursos, objetivo da prestação de contas. Para Sevegnani (2013), a transparência deve contemplar a publicidade inteligível das informações.

Neste sentido, os setores da sociedade estão sempre em busca de formas e ferramentas mais eficazes para a prestação de contas com qualidade e concordam que o Balanço Social (BS) é a ferramenta atual. Arnosti (2000) conceitua BS como o conjunto de informações e indicadores econômicos, sociais e ambientais que evidenciam as ações das entidades nas realidades humana, econômica e social. Porém, a necessidade de informação ainda não está totalmente satisfeita com o BS, requerendo mais e melhores instrumentos de evidenciação.

Para Bettioli (2005), a Demonstração de Resultados (DRE), como ferramenta para tornar transparente a obtenção e utilização dos recursos das ESFL, é inadequada, pois foi formulada eminentemente com o objetivo de divulgar informações sobre empresas do segundo setor e, para Slomski, Mello e Assis (2006), não faz sentido falar em lucro ou prejuízo nas entidades de terceiro setor. Incluiu-se no BS, então, a Demonstração do Valor Agregado (DVA), ferramenta que identifica o quanto de riqueza foi adicionada ao negócio e

a sua forma de distribuição à sociedade, seja Estado, investidores ou recursos humanos, complementada pelos certificados de qualificação dos Governos, tais como os certificados de Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) e de Utilidade Pública Federal (UPF).

Entretanto, a tarefa de evidenciar à sociedade não é nada fácil, haja vista o estudo de Martins, Quintana e Jacques (2013) sobre os CRC's – Conselhos Regionais de Contabilidade, onde constataram que apenas 29,62% deles efetivamente publicaram o BS e a DVA em 2008; em 2009 e 2010 o índice caiu para 25,92% e 14,81%, respectivamente. Os pesquisadores ficaram surpresos “tendo em vista as amplas campanhas dos conselhos reconhecendo a importância de ações sociais e ambientais e da divulgação à sociedade”.

E a falta de transparência já mostrou seu potencial em 2001 com a instalação da CPI – Comissão Parlamentar de Inquérito das ONGs, que objetivava a apuração de denúncias da imprensa sobre atuação irregular de algumas entidades.

2.4 MARCO REGULATÓRIO

O objetivo do marco regulatório é harmonizar as relações formais do setor com todos os seus *players*, contribuindo para o desenvolvimento e crescimento destes. Segundo Tozzi (2010), a função do marco regulatório é criar um ambiente conciliador entre a saúde econômico-financeira das empresas e as exigências e expectativas do mercado consumidor. Neste sentido, este estudo destaca de forma macro e bastante resumida, os principais aspectos do marco regulatório do terceiro setor no País.

A Constituição Federal (1988) determina ao Estado, em todas as suas instâncias, o apoio e o estímulo ao cooperativismo e ao associativismo, vedado a estes, entretanto, a instituição de impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços de ESFL relacionadas à atividade sindical de trabalhadores, atividades políticas (partidos), de educação e de assistência social. A contribuição para a seguridade social, especificamente àquelas entidades que atendam aos requisitos de leis regulamentares, também é vedada a cobrança.

Segundo Azevedo e Senne (2006), do ponto de vista jurídico, existem apenas dois tipos de entidades; é que o Código Civil (Brasil, 2002) divide o terceiro setor em Associações, ou seja, a união de pessoas que se organizam para fins não econômicos, e Fundações, sendo entidades criadas por instituidor, através de escritura pública ou testamento que regem a forma de administração a ser utilizada. A partir daí nascem duas formas de enquadramento destas entidades: imunidade, que é o subsídio tributário decorrente de atribuição constitucional, como descrito acima, e isenção, que é o subsídio que decorre de regulamentação legal.

Para que uma entidade se enquadre como imune ou isenta, os requisitos básicos necessários são, em resumo, a negativa de remuneração dos dirigentes; aplicação integral dos recursos na manutenção e no desenvolvimento dos objetivos da entidade; manutenção da escrituração completa, conservando em boa ordem todos os documentos contábeis, o recolhimento dos tributos e o cumprimento das obrigações acessórias decorrentes, registrando-se os seus estatutos em cartório (LEI 9.532/1997, ARTS. 12 a 15).

A expressão sem fins lucrativos, em opinião de Carneiro, Oliveira e Torres (2011), não significa que as ESFL não possam obter superávit, pois ao contrário, este é indispensável a sua sobrevivência, mas que essas entidades são de fins não econômicos, ou seja, que não distribuam lucro, para que não haja vantagens financeiras a terceiros.

Se por um lado as entidades imunes (igrejas, sindicatos, partidos políticos e entidades de educação e assistência social) não sofrem tributações sobre suas atividades, e ainda assim, têm a necessidade de formalizarem tal fato através de obrigações acessórias anuais, mensais ou mesmo a cada operação que realizam, sendo, ainda, responsáveis por retenções e

recolhimentos de tributos de fornecedores que o legislador aplique incidências, por outro lado, as entidades isentas (todas as entidades excluídas as imunes), além de toda essa gama de obrigações acessórias, podem sofrer a incidência de impostos sobre as suas atividades que se enquadrarem na base de cálculo. As entidades gozam de imunidade ou de isenção do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) incidentes sobre seu faturamento, conforme dispõe a MP 2.158-35/2001 (Brasil, 2001). Em relação ao Programa de Integração Social (PIS), o mesmo documento legal destaca a sua incidência não sobre o faturamento, como acontece nas empresas, mas sobre a folha de pagamentos e a alíquota de 1%.

Muitas leis foram editadas para regular a tributação das atividades de empresas de finalidade lucrativa, entretanto, atribuídas ao terceiro setor pela mera falta de previsão legal específica, de marco tributário específico. Por conta disso, às entidades enquadradas como isentas, é atribuída a necessidade de seguimento compulsório e subsidiário da Lei 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas) e mesmo outras que claramente objetivam a regulação de empresas privadas, contribuindo, segundo Tozzi (2010), para ausência de consolidação no marco regulatório. No mesmo sentido, Pinto (2013) destaca que no Brasil nunca houve consenso entre as unidades federativas com relação à cobrança de tributos. A alta quantidade de tributos, disciplinados por leis extensas e confusas, acabam por produzir, em afirmação de Sevegnani (2013), um excesso de formalidade e burocracia desproporcionais.

No contexto contábil, as IFRS, sigla inglesa para Normas Internacionais de Contabilidade, resultado da globalização, vêm, através de edições do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) normatizando, de forma específica, as operações e as demonstrações financeiras das ESFL no Brasil, levando-as a um padrão internacional de informações contábeis. De fato, a legislação contábil avança neste setor, haja vista a edição da Norma Contábil ITG 2002 (CFC, 2012), segundo a qual, as demonstrações financeiras das ESFL deverão evidenciar suas atividades com e sem gratuidade de forma segregada, o que aumenta o nível de detalhe da prestação de contas, dando mais credibilidade à evidenciação.

3 METODOLOGIA

Para Marconi e Lakatos (2010), tanto os métodos quanto as técnicas a serem utilizadas devem adequar-se ao problema a ser estudado, e na maioria das vezes, há uma combinação de dois ou mais deles, usados concomitantemente. Neste trabalho, a opção foi uma pesquisa exploratório-descritiva e qualitativa, baseada em um estudo de caso e numa pesquisa participante, ambos constituídos de informações qualitativas e dados documentais primários e secundários, que propiciaram melhores condições para a revisão bibliográfica sobre as incidências tributárias, fiscais, jurídicas e contábeis das ESFL, além do estudo análogo de suas características.

O estudo de caso é o procedimento a ser utilizado quando o assunto estudado se mostra pouco explorado ou a este são atribuídos novos fenômenos. Segundo Yin (2001), trata-se “de uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro do seu contexto de vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”. Para ele, o estudo de caso é a estratégia escolhida ao se examinar acontecimentos contemporâneos, mas quando não se podem manipular comportamentos relevantes.

Uma preocupação comum no uso do estudo de caso ressaltada por Yin (2001), é que ele fornece pouca base para se fazer uma generalização científica, por examinar um caso único. Se por um lado, isto representa uma desvantagem da pesquisa, por outro, se verifica

que tal sintoma se ausenta especificamente neste caso, pois o assunto em exame possibilita um estudo de casos múltiplos, dada a amplitude genérica das suas consequências, as quais abarcam todas as entidades do terceiro setor, ainda que se resuma a uma amostragem, o que normalmente está inerente ao estudo de caso. Nesta questão, Severino (2007) demonstra que o estudo de caso se concentra no estudo de um caso particular, entretanto, representativo de um conjunto de casos análogos, por ele significativamente representativos.

Da mesma forma, a pesquisa participante, em destaque de Severino (2007), é aquela em que o pesquisador coloca-se numa postura de identificação com os pesquisados. O caráter de envolvimento dos pesquisadores e pesquisados valoriza o conhecimento sobre o assunto e o seu resultado, na medida em que atribui aos dados coletados mais qualidade e precisão. Para Marconi e Lakatos (2010) possibilita meios diretos e satisfatórios para estudar uma ampla variedade de fenômenos, evidenciando dados não constantes do roteiro da pesquisa. A interação do pesquisador com as situações acompanhadas, as observações das suas manifestações, além das situações vividas é, definitivamente, uma grande vantagem desta abordagem.

Com isso, a mescla destas duas modalidades de pesquisa se mostrou mais apropriada às necessidades ora demandadas, e dentro da sua abrangência, não encontra delimitações relevantes. O protocolo de pesquisa, realizado para duas diferentes entidades representando dois extremos dentro do mesmo tema pesquisado, revelou ao seu final um antagonismo que contribuiu de forma bastante relevante para a qualidade da amostragem.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 ENTRAVES AO DESENVOLVIMENTO E AO INVESTIMENTO SOCIAL PRIVADO

Através da interação sistemática com os gestores e com as atividades das entidades pesquisadas, as quais foram denominadas Entidade A e Entidade B, para a entidade maior e para a menor, respectivamente, foi possível identificar as mais importantes dificuldades na consecução dos objetivos delas e no desenvolvimento do setor. Assim, a pergunta que se faz é de que forma o marco regulatório atual inibe o atingimento das metas propostas pelo investidor e/ou a sustentabilidade econômica das entidades do terceiro setor?

A resposta a essa questão passa, necessariamente, pelas vertentes a seguir, e se potencializa como limitadora dos investimentos sociais privados por quanto mais as características inerentes às atividades das ESFL se solidarizarem com as dificuldades abaixo.

A grande quantidade de leis e regulamentos parciais, que não regulam o todo do setor, e por vezes extensos e confusos, trazem severa insegurança jurídica aos gestores das entidades A e B. Enquanto a primeira, é obrigada a gastar recursos dos seus associados com pareceres jurídicos em busca da melhor interpretação legal, cerceando a sua busca pela sustentabilidade e pela meta, a segunda, carente destes recursos, simplesmente segue a interpretação da lei com o viés do seu gestor ou do seu voluntário não especialistas, ao risco de interpretações equivocadas e questionamentos do Fisco. Estudo do Gife (2009) já alertava: “o principal obstáculo enfrentado pelas organizações, sem dúvida, está na falta de clareza e na omissão da legislação em vigor”.

E essa confusão legal faz com que uma leitura *by the book* do artigo 12 da Lei 9.532/1997 (Brasil, 1997) impossibilite que as ESFL remunerem seus dirigentes. Ora, se o terceiro setor, para se desenvolver, precisa de profissionais, de especialistas, é incompreensível querer tê-los sem remunerá-los. A confusão aumenta já que, para as entidades possuidoras do título de Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), é legal remunerar dirigentes até o limite estabelecido para a remuneração de

servidores do Poder Executivo Federal. E mais: o próprio conceito de dirigente não alcança consenso na comunidade jurídica brasileira, o que não traz segurança na interpretação da lei pelas entidades A e B. É indiscutível a necessidade de um marco regulatório convergente.

Nas questões tributárias, o maior entrave situa-se na aplicabilidade das leis, e decorre da ausência de consolidação da legislação do setor. Isto obriga as duas entidades a buscarem, subsidiariamente na legislação do setor privado, de finalidade lucrativa, as suas interpretações legais e fiscais. Por exemplo, no caso da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), há isenção para ambas, mas apenas sobre o que a lei chama de “atividades próprias”; as demais receitas oriundas das atividades não próprias das ESFL devem ser oferecidas à tributação, sob alíquotas distintas para cada entidade, sendo 7,6% e 3%, respectivamente para A e B. Entretanto, neste quesito, o conceito de atividades próprias e não próprias é bastante discutível, gerando distinções interpretativas consistentes. Para a IN SRF 247/2002 (Receita Federal, 2002), instrumento legal que rege também as empresas do segundo setor, as receitas próprias das ESFL são somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades recebidas de associados ou mantenedores e que não resultem em obrigações de contraprestação.

Todavia, as entidades incorrem em outras formas de fontes de recursos com o objetivo de manter suas atividades, tais como o comércio de bens e serviços. A entidade A comercializa cursos, ministrados na sua área de atuação, recolhendo a Cofins sobre este; ao contrário, a entidade B comercializa produtos manufaturados explorando um bazar interno e não recolhe a Cofins sobre esta receita. Parecer solicitado pela entidade A no intuito de dirimir tal dúvida, reafirmou que o conceito de atividades próprias para grande parte dos juristas é o descrito nos Estatutos das entidades, e não apenas as receitas determinadas pela lei, o que aumenta as incertezas.

Ainda há a proibição às entidades de distribuírem parte do lucro a terceiros, neste caso, superávit. Elas são obrigadas a aplicar tal sobra de recurso no desenvolvimento de suas atividades. Mas a Lei 10.101/2000 (Brasil, 2000), também como exemplo, e que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas, não entende como desenvolvimento das atividades das ESFL o pagamento aos seus empregados a título de participação no resultado. A lei proíbe às entidades esse pagamento, esquecendo-se que a própria Carta Magna determina a participação nos lucros e resultados como direito dos trabalhadores (Constituição Federal, art. 7, XI). Essa proibição legal alcança ambas as entidades A e B e as coloca em completa insegurança ao implementarem planos de participação nos resultados. A entidade A o faz, mas arca com todos os tributos que lhe seriam isentos pela Lei, numa atitude conservadora para garantir sua segurança tributária e livrar-se de multas pelo Fisco. A entidade B não aplica a participação nos resultados.

A questão das obrigações acessórias: o regime de substituição tributária, que atribui ao tomador dos serviços a responsabilidade pela retenção e recolhimentos dos tributos incidentes, transforma a entidade tomadora dos serviços num agente fiscalizador do Estado. Desta forma, tanto a entidade A, que tem grande quantidade de fornecedores, e mesmo a entidade B, com uns poucos deles, se obrigam a interpretar e aplicar a lei, reter os tributos respectivos e informar ao Fisco, através do envio de declarações. Isto agrava sobremaneira as tarefas administrativas das entidades, pois lhes tira do seu foco, do seu objetivo.

No decorrer dos trabalhos nas entidades, verificou-se que são várias as declarações fiscais que precisam ser entregues pelas entidades, tais como a Declaração de Isenção da Pessoa Jurídica (DIPJ), DCTF, Dacon, EFD Contribuições, Dirf e o mais recente, o SPED Contábil. Agravando a situação, há os custos com registros e cópias de documentos para composição de processos diversos e de manutenção de certidões negativas ou certificados de qualificação, indispensáveis à manutenção da isenção e da imunidade das entidades A e B.

A demanda dos *stakeholders* do setor pelo resultado na aplicação dos seus investimentos exige que as entidades busquem mais transparência e ética nas suas atuações. Para as entidades pesquisadas a necessidade de prestação de contas de qualidade é fator primordial para que tenham legitimidade. E não transmitir confiança resulta no insucesso de novas captações, conforme Lopes et. al (2012).

Mas a prestação de contas com qualidade é trabalho para profissional especialista, para contadores. Observou-se que a entidade A, com mais recursos financeiros, tem profissionais como este no seu quadro de empregados; no outro extremo, a entidade B, com raras recursos financeiros, utiliza-se de voluntários, por vezes sem o conhecimento necessário, ou mesmo da experiência de gestores com outras especializações. Os novos desafios contábeis decorrentes da globalização, os quais pretendem padronizar as técnicas de contabilidade no mundo, exigem profissional gabaritado e, portanto, remunerado.

E finalmente a gestão. Segundo Moraes (2009), apesar das ESFL terem aumentado sua representatividade no Brasil, a gestão ainda é assinalada como uma das desvantagens do setor. Balsini, Silveira e Rambo (2009) ainda acusam a carência de estrutura interna formal e estilo administrativo intuitivo. A pesquisa confirma isto, já que a entidade B, de pequeno porte, diferentemente da entidade A, sofre o prejuízo da ausência de profissionais especializados na gestão das suas diversas áreas, transparecendo um alto nível de informalidade nas suas operações, que por vezes resulta em retrabalhos, multas, juros e desconfiança dos investidores.

A pesquisa constatou forte concorrência por investimentos enfrentada por A e B, e que demanda criatividade para ambas. Isto as leva à diversificação dos seus objetivos na tentativa de ampliarem os seus investimentos, correndo sérios riscos que o desvio de finalidade as desenquadrarem das suas condições de entidades isentas e imunes. A ausência de uma cultura de *accountability* é para a entidade B muito mais real que para a entidade A. O papel dos seus contadores torna-se imprescindível neste processo, tornando-os verdadeiros consultores. Para a entidade A, esse norte é visível; para B, há um abismo entre sua gestão e a consultoria de um contador gabaritado, em função dos recursos disponíveis.

4.2 CONSEQUÊNCIAS NEFASTAS

O início do que de pior pode acontecer às entidades, seja robusta como A, seja modesta como B, chama-se desvio de finalidades; a nefasta porta de entrada para a separação dos objetivos dos investidores sociais e a gestão das entidades do terceiro setor. A pesquisa trouxe clara a ideia de que o desvio de finalidades viria sempre acompanhado dos conflitos de agência, sobretudo, na entidade A, onde os órgãos administrativos e de controle estão melhor definidos e seguem, de forma independente, suas atribuições.

Não haveria como demonstrar transparência e ética, insumos para o marketing dos investidores, se os seus objetivos propostos não fossem alcançados ou pelo menos, seguidos. Assim pensa Cruz (2002), afirmando que a falta de transparência acaba sendo um dos grandes obstáculos ao aumento da captação de recursos pra causas sociais. E sem investimentos, todo o terceiro setor tenderia ao recuo em seu projeto de desenvolvimento social, amargando enormes dificuldades na sustentabilidade econômica das ESFL. Como legado, a perda da isenção ou da imunidade para boa parte destas entidades seria dada como líquida e certa.

Os gestores de ambas as entidades pesquisadas, o Diretor Administrativo da entidade A, e o Presidente da entidade B, com relação aos entraves descritos, afirmaram o seu conhecimento e as suas consequências, demonstrando segurança na sua administração. Entretanto, a entidade B não consegue, ainda que seja seu objetivo, publicar suas

demonstrações financeiras. A área de contabilidade é feita por contadores voluntários. A entidade A publica o Balanço Social regularmente.

5 CONCLUSÃO

Neste cenário, dada a relevância e o potencial demonstrado para a gestão social compartilhada com o Estado, o fato é que o terceiro setor revela-se com bases estruturais incompletas e pouco resistentes para suportarem a responsabilidade que reivindica.

A consolidação, convergência e objetividade de um marco regulatório são fatores imprescindíveis neste momento. A profissionalização do setor é almejada para sobrepor-se às ineficácias de gestão em busca da melhoria qualitativa nas prestações de contas, insumos necessários dos investidores. É assim que uma cultura de *accountability* se sedimentará em todo o setor. Com isto, as ESFL ganham em legitimidade e todo o setor ganha em desenvolvimento.

Assim, em resposta à questão de pergunta, destaca-se que o nível de fomento ao investimento social privado no terceiro setor é manipulado em grau diretamente proporcional à estruturação das suas bases, estas representadas pela objetividade, consolidação e convergência do seu marco regulatório, tangenciadas pela eficiência na gestão das entidades.

Para trabalhos futuros, dentre as várias abordagens destacadas no texto, sugere-se o estudo sobre os aspectos contábeis específicos das entidades do terceiro setor, abordando a planificação e a recente necessidade de segregação das suas contas, o que tem demonstrado importante defasagem na literatura nacional.

REFERÊNCIAS

ARNOSTI, José Carlos Melchior. **Balanço Social**: Em busca da empresa cidadã. In: XVI Congresso. 2000. Disponível em:
<http://professor.swai.com.br/edirson/artigos/artigo_006.pdf>. Acesso em: 05 abr. 2013.

ASSIS, Marcio Sanches de; MELLO, Gilmar Ribeiro de; SLOMSKI, Valmor. **Transparência nas Entidades do Terceiro Setor**: A demonstração do resultado econômico como instrumento de mensuração de desempenho. 2006. Disponível em:
<<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos32006/149.pdf>>. Acesso em: 18 abr. 2013.

AZEVEDO, Osmar Reis; SENNE, Silvio Helder Lencioni. **Obrigações fiscais das entidades sem fins lucrativos**: inclui tratamento tributário para cooperativas; condomínios; instituições de ensino superior e ONGs. São Paulo: IOB Thomson, 2006

BARBOZA, Adonai Coutinho et al. **Responsabilidade social: instrumento de contribuição para maximização do valor empresarial**. Jovens Pesquisadores, v. 1, n. 1, 2010. Disponível em:
<<http://www.mackenzie.br/dhtm/seer/index.php/jovenspesquisadores/article/view/789/324>>. Acesso em: 23 abr. 2013.

BETTIOL JUNIOR, Alcides. **Formação e destinação do resultado em entidades do Terceiro Setor**: um estudo de caso. 2005. Disponível em:
<<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-08062005-100309/pt-br.php>>. Acesso em: 06 abr. 2013.

BRASIL. MP 2.158-35/2001. **Altera a legislação da COFINS, do PIS/PASEP e do IR, e dá outras providências.** Disponível em:

<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/2158-35.htm>. Acesso em: 29 abr. 2013.

_____. Artigo 12 da Lei 9.532/1997. **Altera a legislação tributária federal e dá outras providências.** Disponível em: <<http://www4.planalto.gov.br/legislacao/legislacao-1/leis-ordinarias/legislacao-1/leis-ordinarias/1997#content>>. Acesso em: 29 abr. 2013.

_____. **Código Civil 2002:** Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em
em
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 29 abr. 2013.

_____. **Lei 10.101/2000:** Dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L10101.htm>. Acesso em: 29 abr. 2013.

CARRION, Rosinha Machado. **Organizações privadas sem fins lucrativos:** a participação do mercado no terceiro setor. Tempo social, v. 12, n. 2, p. 237-255, 2000. Disponível em:
<http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0103-20702000000200015&script=sci_arttext>. Acesso em: 10 abr. 2013.

CARDOSO, Ruth. **A importância do terceiro setor** - Palestra proferida para o ciclo de debates estado e sociedade. 2006. Disponível em:
<<http://www.youtube.com/watch?v=hKKIV8B77-g>>. Acesso em: 15 abr. de 2013.

CARNEIRO, Alexandre de Freitas; OLIVEIRA, Deyvison de Lima; TORRES, Luciene Cristina. **Accountability e prestação de contas das organizações do terceiro setor:** uma abordagem à relevância da contabilidade. 2011
Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/ufrj/article/viewFile/1206/1142>>. Acesso em: 18 abr. 2013.

CHARITIES AID FOUNDATION – CAF. **World Giving Index 2012** – A global view of giving trends. Disponível em:
<<http://www.cafonline.org/PDF/WorldGivingIndex2012WEB.pdf>>. Acesso em: 10 abr. 2013.

COSTA, Maria Alice Nunes. **Além do socialmente responsável.** Valor Econômico, 2001. Disponível em:
<http://www.ipm.org.br/ipmb_pagina.php?mpg=1.02.01.00.00&num=1867&pg=1012&tp=c lips&ver=por>. Acesso em: 08 de abr. 2013

CONSTITUIÇÃO FEDERAL. **Constituição Federal**, 1988. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 29 de Abr. de 2013.

CRUZ, Célia. Ética e Transparência: **Duas importantes ferramentas na captação de recursos.** Revista Filantropia. São Paulo, julho/agosto 2002. Disponível em:
<<http://www.idis.org.br/midia/eticatransp.htm>>. Acesso em: 01 abr. 2013.

FGV e ARTICULAÇÃO 3D. **Pesquisa arquitetura institucional de apoio às organizações da sociedade civil no Brasil** - Relatório Final Eixo Investimento Social Privado Corporativo, 2013. Disponível em: <http://ceapg.fgv.br/sites/ceapg.fgv.br/files/arquivos/Pesquisa_Apoio_OS/rf_invest_social_priv_corp.pdf>. Acesso em: 14 abr. 2013.

FASFIL IBGE / IPEA. **As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil 2005**. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/fasfil/2005/fasfil.pdf>>. Acesso em: 14 abr. 2013

_____. **As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil 2010**. Disponível em: <ftp://ftp.ibge.gov.br/Fundacoes_Privadas_e_Associacoes/2010/fasfil.pdf>. Acesso em: 15 abr. 2013

FRANCO, Augusto de. **O que está por trás do terceiro setor**. Prefácio de: Organização da sociedade civil de interesse público - OSCIP: a lei 9.790 como alternativa para o terceiro setor. Elisabete Ferrarezi, Valéria Rezende. 2001. Disponível em: <http://www.senadoralvarodias.com/arquivo/2007_10_01_manual_oscip.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2013.

GESET / BNDES. **Terceiro setor e desenvolvimento social** - Gerência de Estudos Setoriais. 2001. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/relato/tsetor.pdf>. Acesso em: 14 abr. 2013.

GIFE. **Perspectivas para o marco legal do terceiro setor**. 2009. Disponível em: <http://www.gife.org.br/arquivos/publicacoes/16/MARCOLEGAL_site.pdf>. Acesso em: 17 abr. 2013.

IPEA / DISOC. **A iniciativa privada e o espírito público: a evolução da ação social das empresas privadas nas regiões Sudeste e Nordeste**. Brasília, 2005. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/acaosocial/IMG/pdf/doc-28.pdf>>. Acesso em: 16 abr. 2013.

ITG 2002. **Aprovada pela resolução CFC 1.409 de 21 de setembro de 2012**. Disponível em: <http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res1409.htm>. Acesso em: 29 abr. 2013.

LANDIM, Leilah; CARVALHO, Luiz Antonio de. **Projeto transparência e prestação de contas da sociedade civil na América Latina** - Caso: Brasil, 2007. Disponível em: <http://www.icomfloripa.org.br/transparencia/wp-content/uploads/2009/06/projeto_transparencia_e_prestacao_de_contas_da_sociedade_civil_na_america_latina.pdf>. Acesso em: 14 abr. 2013.

LEI DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS. **Lei 6.404, de 15.12.76**: Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 29 abr. 2013.

LOPES, Leandro da Costa, et. al. **Um estudo multicaso sobre a gestão de recursos financeiros em organizações do terceiro setor**. 2012. Disponível em: <<http://ojs.c3sl.ufpr.br/ojs2/index.php/rcc/article/viewFile/29835/19539>>. Acesso em: 20 abr. 2013.

MACEDO, Sâmara Borges et al. **O marketing ambiental como vantagem competitiva e sustentabilidade**. 2010. Disponível em: <<http://www.unifenas.br/extensao/administracao/viiiicongresso/expandido07.pdf>>. Acesso em: 26 abr. 2013.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**; Fundamentals of scientific methodology. 2010.

MARTINS, Alex, Sandro, Rodrigues; QUINTANA, Alexandre Costa; JACQUES, Flávia V. Silva. **Conselhos Regionais de Contabilidade**: a evidenciação da responsabilidade social por meio da utilização do Balanço Social e da Demonstração do Valor Adicionado. Revista Brasileira de Contabilidade - nº 196. 2013

MORAES, Melissa Christina Corrêa de. **Papel do contador, transparência e accountability em organizações não-governamentais**: um estudo de caso no Rio de Janeiro. 2009. Disponível em: <http://www.sergiomariz.com/mcc.uerj/index.php?option=com_docman&task=doc_download&gid=60&Itemid=>>. Acesso em: 14 abr. 2013.

OLIVEIRA, Cíntia Pierote de; MANOLESCU, Friedhilde Maria Kustner. **A importância do terceiro setor**. 2010. Disponível em: <http://www.inicepg.univap.br/cd/INIC_2010/anais/arquivos/0020_0210_01.pdf>. Acesso em: 07 abr. 2013.

PIMENTEL, Melissa Porto. **Da filantropia ao investimento social privado estratégico**. 2011. Disponível em: <<http://mercadoetico.terra.com.br/arquivo/da-filantropia-ao-investimento-social-privado-estrategico/>>. Acesso em: 17 abr. 2013.

PINTO, Pedro Roberto Silva. **Incertezas na área tributária e insegurança jurídica - Reflexos nos profissionais e nas empresas**. 2013. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_index.php?home=home_artigos&m=_&nx_=&viewid=283380&o=4#ixzz2PCtnuNkO>. Acesso em: 18 abr. 2013.

PORTER, Michael E.; KRAMER, Mark R. **Creating Shared Value**. Harvard Business Review. 2011. Disponível em: <<http://hbr.org/2011/01/the-big-idea-creating-shared-value>>. Acesso em: 21 abr. 2013.

RECEITA FEDERAL. **IN SRF 247 de 21 de novembro de 2002**. Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2002/in2472002.htm>>. Acesso em: 29 abr. 2002.

RIBEIRO, Fabiana. **Terceiro setor só no nome**. O GLOBO – Caderno Boa Chance. 2002.

Disponível em: <<http://www.idis.org.br/sobre-o-idis/sala-de-imprensa/idis-namidia/2002/terceiro-setor-so-no-nome>>. Acesso em: 18 abr. 2013.

SCHOMMER, Paula Chies; ROCHA, Ana Georgina Peixoto; FISCHER, Tânia. **Cidadania empresarial no Brasil: três organizações baianas entre o mercado e o terceiro setor.** XXIII ENCONTRO NACIONAL, 1999. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnANPAD/enanpad_1999/ORG/ORG21.pdf>. Acesso em: 22 abr. 2013.

SCHOMMER, Paula Chies. **Investimento social das empresas: cooperação organizacional num espaço compartilhado.** Revista Organizações & Sociedade, v. 7, n. 19, p. 145-160, 2000.

Disponível em:

<<http://www.revistaoes.ufba.br/include/getdoc.php?id=96&article=45&mode=pdf>>. Acesso em: 14 abr. 2013.

SEVEGNANI, Joacir. **A reduzida transparência e a complexidade das normas tributárias no Brasil.** Site FiscoSoft, 2013. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_index.php?home=home_artigos&m=_&nx_=&viewid=284668#ixzz2Rb7D9b4v>. Acesso em: 06 abr. 2013.

SEVERINO, Antonio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico** - 23 ed. rev. e atual. - São Paulo: Cortez, 2007

SOLDI, A.R, et.al. **Transparência no terceiro setor: um estudo sobre as organizações filantrópicas.** 2007. Disponível em: <<http://www.mackenzie.com.br/dhtm/seer/index.php/jovenspesquisadores/article/view/876/395>>. Acesso em: 13 abr. 2013.

TENÓRIO, Fernando Guilherme. **Responsabilidade social empresarial teoria e prática.** Organizador: Fernando Guilherme Tenório; Colaboradores: Pucci et. al. - 2. Ed rev. e ampl. - Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006

TOZZI, José Alberto. **Prestação de contas no terceiro setor: a dicotomia do marco regulatório.** Dissertação de mestrado. 2010. Disponível em: <http://www.sapientia.pucsp.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=11428>. Acesso em: 22 abr. 2013.

TREVISAN, Fernando Augusto. **Balanço social como instrumento de marketing.** RAE-eletrônica, v. 1, n. 2, p. 1-12, 2002. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/raeel/v1n2/v1n2a17.pdf>>. Acesso em: 04 abr. 2013.

YIN, Robert; **Estudo de caso: planejamento e métodos.** Trad. Daniel Grassi, v. 2, - 2.ed. - Porto Alegre : Bookman, 2001.