

## Aspectos Legais e Contábeis do Terceiro Setor: O Controle Principiológico em Fundações de Direito Privado

*Legal and Accounting Aspects of the Third Sector: The Control of Principles in Private Foundations*

**Airton Carlos Patzlaff**<sup>1</sup>

**Priscila Maria Gregolin Patzlaff**<sup>2</sup>

**Graciela Caroline Gregolin**<sup>3</sup>

**Marcos Roberto Pires Gregolin**<sup>4</sup>

### RESUMO

O artigo em questão visa descrever os aspectos-chave que caracterizam o Terceiro Setor, aprofundando-se nas características inerentes às Fundações de Direito Privado enquanto entidades pertencentes ao macro-conceito do Terceiro Setor. Nesse sentido, efetua-se uma análise geral acerca da natureza ontológica das Fundações de Direito Privado, acompanhada de uma reflexão quanto às diferentes formas de avaliar a observância dos preceitos básicos que atribuem homogeneidade ao Terceiro Setor. Para tanto, realiza-se uma intensa pesquisa bibliográfica baseada em livros e periódicos científicos (nacionais e internacionais), de modo que os resultados deste estudo possam subsidiar uma compreensão mais clara desta categoria institucional, bem como, a realização de controles mais efetivos junto ao Terceiro Setor. Sendo assim, este artigo visa somar na construção teórica de um arcabouço ainda incipiente para entidades sem fins lucrativos, suprimindo parte desta lacuna científica.

**Palavras-chave:** Terceiro Setor, Fundações, Princípios, Avaliação.

### ABSTRACT

This paper describes the elements that characterize the Third Sector, deepening the characteristics of Private Foundations as part of the Third Sector. First, it analyzes the nature of Private Foundations, focusing on their ontological aspects; subsequently investigates the different ways to evaluate the homogenous principles of the Third Sector. Finally, performs a literature search based on books and scientific journals (national and international), so that the results of this study provide a clearer understanding of this institutional category, also, the way for conducting more effective controls by the Third Sector. Therefore, this article aims to add new information in the field of non-profit organizations, minimizing part of this scientific shortage.

**Keywords:** Third Sector, Foundations, Principles, Evaluation.

<sup>1</sup> Mestre em Desenvolvimento Regional pela Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR). Especialista em Gestão de Recursos Humanos pela Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR). Bacharel em Administração pela Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR). E-mail: [airtonpatz@gmail.com](mailto:airtonpatz@gmail.com).

<sup>2</sup> Pós-graduada (lato sensu) em Gestão de Recursos pela Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR). Bacharel em Administração pela Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR). E-mail: [prikagregolin@hotmail.com](mailto:prikagregolin@hotmail.com).

<sup>3</sup> Mestranda em Desenvolvimento Rural Sustentável pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE). Nutricionista pela Faculdade de Pato Branco (FADEP). E-mail: [graciegrolin@hotmail.com](mailto:graciegrolin@hotmail.com).

<sup>4</sup> Mestrando em Desenvolvimento Rural Sustentável pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE). Especialista em Gestão Estratégica de Pessoas pela Universidade Estadual do Centro-Oeste (UNICENTRO). Bacharel em Comunicação Social pela Faculdade de Pato Branco (FADEP). E-mail: [marcosgregolin@yahoo.com.br](mailto:marcosgregolin@yahoo.com.br).

## 1. INTRODUÇÃO

Analisando as transformações históricas vivenciadas na sociedade contemporânea, é possível identificar que, entre o Estado e o setor privado, um Terceiro Setor evoluiu consideravelmente nas últimas três décadas, emergindo como um novo protagonista das políticas sociais.

Tal ascensão institucional esteve atrelada aos avanços econômicos e políticos da população mundial, associadas com a "crise do Welfare State". Assim sendo, a partir da década de 1970, diversos países presenciaram um expressivo aumento no número e nos tipos de entidades sem fins lucrativos, expandindo-se por mais de 60 países (KRAMER, 2000).

Segundo Donnelly-Cox, Donoghue e Hayes (2001), as primeiras referências a um Terceiro Setor institucionalizado na literatura científica ocorreu apenas na década de 1980, estando relacionada à caridade religiosa e a ações filantrópicas organizadas a partir de normas sociais, em auxílio ao Estado.

Nesse sentido, destaca-se que tais entidades surgem com o propósito de promover serviços sociais não supridos pela administração estatal, ou seja, tais ações filantrópicas acontecem pelas vias de afastamento do Estado desse tipo de serviço, haja vista a necessidade de apoiar iniciativas que dessem conta daquilo que a administração pública não mais se dispunha a fazer.

De acordo com Kramer (2000), verifica-se que o Terceiro Setor passou a atuar como principal parceiro do governo na prestação de serviços humanos, na promoção da cultura e das artes, bem como, na assistência à sociedade civil menos abastada.

O argumento para surgimento dessas instituições - dentro desta perspectiva funcionalista - era a renovação do espaço público, o resgate da cidadania, a conservação do meio ambiente e a superação da pobreza. Estas organizações sem fins lucrativos emergem como uma alternativa à ausência do Estado na prestação de serviços sociais básicos e essenciais à sociedade.

Com efeito, o Terceiro Setor se fortaleceu em função dos precários serviços ofertados pelo Estado, e pela constante necessidade de atuação em áreas em que nem o Estado, tampouco a iniciativa privada, demonstrava interesse e habilidade para intervenção, sobretudo por estarem alicerçadas em valores ontológicos de natureza social-filantrópica.

Historicamente, a atuação das organizações do terceiro setor ganha força e relevância, sobretudo, a partir da percepção de que as concepções neoliberais de Estado Mínimo, recorrentes no Brasil no início da década de 90, marginalizavam alguns segmentos da sociedade. Havia, portanto, o distanciamento da prestação de serviços essenciais em inúmeros setores, com destaque para a saúde, a educação e a geração de renda.

Nesse mesmo contexto, surge também a percepção e a conscientização da sociedade sobre as obrigações sociais e ambientais dos segmentos econômicos privados, fazendo com que aumentasse as ações de responsabilidade socioambiental. Ambas as questões oportunizaram, assim, a ascensão do Terceiro Setor.

Para Drucker (2012, p. 3) "a organização sem fins lucrativos existe para provocar mudanças nos indivíduos e na sociedade". Ainda discorrendo acerca da importância e dos propósitos centrais de uma organização sem fins lucrativos, o autor acrescenta que:

Seu produto é um ser humano mudado. As instituições sem fins lucrativos são agentes de mudança humana. Seu "produto" é um paciente curado, uma criança que aprende, um jovem que se transforma em um adulto com respeito próprio; isto é, toda uma vida transformada (DRUCKER, 2012, p. 14).

Segundo Grazioli e Rafael (2010, p. 36), as primeiras entidades a apresentar estas características “surgiram na Idade Antiga, em Roma, as quais, já com finalidade humanitária, possuíam os mais diversos objetivos, como o culto funerário, a distribuição de alimentos, a manutenção de crianças pobres e, excepcionalmente, o patrocínio de espetáculos”.

Restringindo essa reflexão ao contexto nacional, é possível constatar que a gênese do Terceiro Setor brasileiro, em sua essência, não diverge da realidade mundial. De acordo com estudos desenvolvidos por Silva (2010, p. 1301), a origem do Terceiro Setor no Brasil esteve “alicerçada nos princípios da filantropia e da caridade religiosa no século XVI”.

Observa-se ainda que foi na década de 90 que a expressão “Terceiro Setor” se consolidou no Brasil, sobretudo a partir de ações mais organizadas praticadas por entidades filantrópicas através de fóruns e reuniões comandadas por líderes comunitários (SILVA, 2010).

Apesar dos avanços obtidos na década de 90, o cerne institucional teve suas raízes firmadas já no início do século XVI, trazendo as diretrizes centrais que delinearão o atual panorama do Terceiro Setor brasileiro. A fim de corroborar esse entendimento, temos os seguintes argumentos:

No Brasil, o termo Terceiro Setor passou a ser utilizado, no início dos anos 1990, para designar as organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cuja ênfase é na participação voluntária da sociedade e na solução de problemas sociais. A origem destas organizações remonta às ações filantrópicas, iniciadas no século XVI, por ocasião do surgimento das Santas Casas de Misericórdia. Nos três séculos seguintes, a filantropia no país desenvolveu-se sob a lógica da prática assistencialista, com predominância da caridade cristã (QUINTAIROS et al., 2009, p. 76).

Nesse sentido, nota-se que tanto no Brasil quanto no exterior as organizações sem fins lucrativos tiveram seu surgimento ligado a sistemáticas ações filantrópicas desempenhadas por indivíduos disseminadores de princípios religiosos ou demais valores altruísticos, essencialmente desapegados de pretensões lucrativas. Porém, as atribuições gerais que prevalecem no perfil do Terceiro Setor em todo o mundo vão além dos eminentes propósitos originais que determinaram (e ainda determinam) o surgimento destas organizações.

Visando compreender com maior profundidade quais as características elementares de uma entidade deste gênero, Heckert e Silva (2008) evidenciam os resultados de uma pesquisa realizada com organizações sem fins lucrativos de 22 países, apresentando cinco aspectos que devem estar presentes em toda e qualquer entidade do Terceiro Setor:

- Organizadas: ainda que não sejam legalmente formalizadas, precisam ter um sentido de permanência em suas atividades, possuir conselhos e realizar reuniões periódicas;
- Privadas;
- Não distribuidoras de lucros: ainda que as receitas sejam maiores que as despesas, todo o “lucro” deve ser revertido para a própria organização;
- Autogovernáveis: devem existir de forma independente do Estado ou de alguma empresa;
- Voluntárias: devem apresentar algum grau de voluntariado, tanto no trabalho quanto no financiamento (doações) (HECKERT e SILVA, 2008, p. 320).

Sem afetar estas características homogêneas, o transcorrer dos séculos trouxe mudanças que

desencadearam a ampliação do espaço de atuação do Terceiro Setor, conferindo maior abrangência e importância a tais entidades, as quais passaram a desempenhar suas funções de forma mais intensa e profissional visando à manutenção de suas existências.

No final do século XIX as instituições brasileiras de assistência e amparo à população carente sofreram importantes alterações na sistemática gerencial, haja vista que o Estado trouxe a exigência de prestação de contas a essas instituições, mormente em razão dos vultosos repasses financeiros, submetendo-as a controles administrativos e a ações prático-normativas (ASHOKA e MCKINSEY, 2001).

Apesar dessas importantes transformações – sobretudo em termos de gestão – ainda assim os princípios centrais e ontológicos do Terceiro Setor se mantiveram. Seguindo esse raciocínio, Silva (2010, p. 1301) assevera que “as organizações sem fins lucrativos, ainda que conservem valores como a solidariedade e o altruísmo, também passaram a lidar com lógicas mais instrumentais, aferindo seu desempenho e buscando resultados cada vez mais elevados”.

Em face destes desafios, nota-se que para que as organizações do Terceiro Setor alcancem sua finalidade, há a necessidade de desenvolverem um processo de gestão eficiente e eficaz. Tal processo vem enfrentando, contudo, dificuldades, destacando-se: a existência de modelos complexos para accountability, a falta de informações e normas que norteiem a contabilidade para a prestação de contas dessas entidades, a falta de profissionais qualificados para trabalhar neste setor, e a crescente desconfiança com que a sociedade as enxerga.

Não obstante, há de ser ressaltado que grande parte desta desconfiança por parte da sociedade advém, sobretudo: da falta de transparência acerca dos recursos arrecadados, da escassez de informações sobre sua real aplicabilidade, e da pouca publicidade quanto aos resultados efetivamente alcançados. A partir de uma hermenêutica histórico-crítica, nota-se que as dificuldades e os desafios ora apresentados emanam da transição que o Terceiro Setor possui em relação aos âmbitos público e privado.

O terceiro setor é visto como derivado de uma conjugação entre as finalidades do primeiro setor e a natureza do segundo, ou seja, composto por organizações que visam a benefícios coletivos (embora não sejam integrantes do governo) e de natureza privada (embora não objetivem auferir lucros) (SILVA, 2010, p. 1301).

Destarte, nota-se que a dinâmica do mundo moderno trouxe novos desafios às organizações de natureza altruística na qual se enquadra o Terceiro Setor, exigindo que as mesmas exercessem suas atribuições com desempenho típico do setor privado, mas com propósitos beneméritos quase exclusivamente presentes no setor público. Diante deste desafio, as linhas subsequentes buscarão elucidar quais os aspectos legais e contábeis a serem considerados nos processo de controle junto ao Terceiro Setor, sendo esse um fator imprescindível para a obtenção de uma gestão eficaz e eficiente.

Quanto à metodologia científica empregada neste itinerário de pesquisa, evidencia-se que o artigo em questão se trata de uma pesquisa bibliográfica, a qual teve como base teórica livros e periódicos de natureza acadêmica, selecionados a partir de sua relevância para elucidação do objeto investigado. Ou seja, com base no arcabouço científico já construído, buscou-se compreender quais os elementos centrais que caracterizam o Terceiro Setor, e a partir de um viés jurídico-contábil estabelecer os parâmetros básicos para realização de um controle principiológico em Fundações de Direito Privado.

Para tanto, nos tópicos iniciais do artigo, busca-se delinear o estado da arte do Terceiro Setor, discorrendo acerca dos aspectos-chave que caracterizam esta categoria institucional no âmbito acadêmico. Posteriormente, evidenciam-se quais os parâmetros de controle capazes de auxiliar nos processo de

auditoria e prestação de contas em tais entidades, focando-se (sobremaneira) nos aspectos legais e contábeis atinentes à principiologia das Fundações de Direito Privado, que resultarão – em última instância – no alcance de uma gestão otimizada.

Sendo assim, a revisão bibliográfica ulterior se mostra deveras relevante, pois tem por finalidade conhecer as diferentes contribuições científicas oriundas de livros e periódicos científicos, relativas aos aspectos ontológicos e de controle que caracterizam o Terceiro Setor. Observa-se ainda que, na percepção de Marconi e Lakatos (2010, p. 46), “a pesquisa bibliográfica pode, portanto, ser considerada também como o primeiro passo de toda pesquisa científica”.

Por derradeiro, torna-se notória a pertinência desta pesquisa junto ao meio acadêmico, haja vista que a mesma poderá servir de subsídio para outros tipos de estudo acerca do Terceiro Setor, além de revelar utilidade no campo teórico enquanto complemento e respaldo para trabalhos científicos subsequentes, sobretudo aos que vislumbram compreender os aspectos ontológicos desta categoria institucional, e estabelecer parâmetros de controle junto a Fundações de Direito Privado.

## 2. PRINCÍPIOS CENTRAIS DO TERCEIRO SETOR

Conforme evidenciado no tópico anterior, os autores Heckert e Silva (2008) sustentam que há cinco características básicas que devem estar presentes em toda e qualquer entidade do Terceiro Setor; ou seja: gestão por conselhos, natureza privada, ausência de lucros, independência e voluntariado.

Nesse sentido, entende-se que tais aspectos servem como balizadores no processo de constituição e gestão destas organizações, bem como, exercem a função de norteadores nas etapas de avaliação e controle organizacional.

Seguindo a visão de Drucker (2012, p. 103) “é preciso definir desempenho para cada uma das áreas chave da instituição. Determine as áreas chave de desempenho para a sua organização – não para qualquer organização – e focalize cada uma delas”.

Tendo em vista que o trabalho em questão almeja propor um instrumento de controle principiológico no Terceiro Setor, especificamente para Fundações de Direito Privado, entende-se como necessário compreender em maior profundidade o teor destes cinco elementos-chave.

Primeiramente, faz-se necessário apreender quais são as instituições inseridas no macro-conceito do Terceiro Setor, de modo a assimilar eventuais especificidades inerentes às Fundações de Direito Privado.

Importante salientar que o denominado Terceiro Setor compõe-se de entes coletivos, pessoas jurídicas de direito privado, configurados, de acordo com o Código Civil Brasileiro, em associações civis e fundações de direito privado. Todas são entidades de interesse social, e apresentam, como características comuns a todas elas, a ausência de lucro e o atendimento de fins públicos e sociais (PAES, 2010, p. 144).

Por meio do discurso proferido por José Eduardo Sabo Paes, tornam-se claras quais são as duas entidades que compõem o Terceiro Setor perante o Código Civil (Associações Civis e Fundações de Direito Privado), lembrando que as Fundações são concebidas como um pecúlio, ou um acervo de bens, que recebe da ordem legal a faculdade de agir no mundo jurídico, realizando as finalidades de interesse público visadas pelo instituidor, diferentemente das associações que surgem para atender categorias específicas de indivíduos (GRAZZIOLI e RAFAEL, 2011).

## 2.1 Estrutura organizacional

De acordo com Heckert e Silva (2008), mesmo que uma organização do Terceiro Setor não esteja legalmente formalizada, ainda assim ela precisará manifestar um sentido de permanência, sendo esse um aspecto aferido através da existência de conselhos e reuniões emanadas de seus órgãos administrativos, as quais deverão refletir estratégias e deliberações que coadunem com a perenidade de sua existência.

Seguindo esse raciocínio, quando os aspectos organizacionais ingressam no campo peculiar das Fundações de Direito Privado, nota-se que alguns dos aspectos estruturais – facultados a algumas entidades do Terceiro Setor – passam a ser imperativos às Fundações.

Na perspectiva de Diniz (2007), para que uma Fundação de Direito Privado exista efetivamente, faz-se necessário que:

O instituidor faça, por meio de escritura pública ou testamento, dotação especial, compreendendo a reserva de bens livres de ônus (propriedades móveis ou imóveis, dinheiro, direitos patrimoniais, créditos etc.) e legalmente disponíveis, declarando sua finalidade específica e o modo de sua administração (DINIZ, 2007, p. 20).

Com efeito, verifica-se que a gênese das Fundações de Direito Privado implica na inescusável obrigação de estar legalmente constituída, bem como, mostra-se elementar a previsão estatutária de órgãos administrativos mínimos.

Visando compreender a importância de se possuir uma estrutura organizacional equilibrada, faz-se uso das palavras dos autores Grazioli e Rafael (2011, p. 120), os quais indicam qual a composição interna mais recomendada para as fundações privadas: “em regra, é composta de uma Diretoria Executiva, um Conselho Curador e um Conselho Fiscal”.

Em face dos argumentos apresentados, nota-se que a estrutura mais indicada para as Fundações de Direito Privado é aquela que agrupa órgãos de gestão e de fiscalização, sendo esse um modelo capaz de garantir maior controle, transparência e eficiência nas atividades desenvolvidas.

Ademais, Drucker (2012, p. 113) acrescenta que, para ser eficaz, uma organização sem fins lucrativos necessita de conselhos fortes, pois este composto organizacional “não só ajuda a definir a missão da instituição, mas também é o guardião dessa missão e garante que a organização viva de acordo com seu compromisso básico”.

Corroborando tais argumentos, os autores Grazioli e Rafael (2011) asseveram de modo ainda mais enfático a importância de se possuir uma diversidade de órgãos compondo a estrutura das Fundações, sobretudo para que haja maior fiscalização e transparência na prática dos atos de gestão:

Como órgãos diretivos mínimos, recomenda-se a criação de colegiado de fiscalização e controle interno e outro de gestão. O primeiro fiscalizará a atuação do segundo. Visando a uma estrutura mais complexa, mas que garantirá maior transparência, o instituidor poderá prever também um conselho fiscal, que auxiliará aquele primeiro na fiscalização do segundo (GRAZZIOLI e RAFAEL, 2011, p. 109).

Assim como consta nos excertos emanados da doutrina majoritária, vislumbra-se que o Conselho Federal

de Contabilidade, através do Manual de Procedimentos Contábeis para Fundações e Entidades de Interesse Social (2008), também destaca a necessidade das Fundações de Direito Privado possuírem um mínimo de três órgãos administrativos, capazes de gerenciar, fiscalizar e deliberar.

Com efeito, entende-se como condição primordial a existência de um Conselho Executivo, um Conselho Fiscal, e um Conselho Deliberativo ou Curador em todas as Fundações de Direito Privado que almejem adquirir personalidade jurídica, bem como, que vislumbrem atuar com eficácia gerencial.

No que tange a irregularidades na estruturação organizacional, Attie (2000) discorre que a acumulação indevida de funções se mostra como um dos elementos capazes de comprometer gravemente a efetividade dos conselhos no Terceiro Setor, uma vez que afeta a independência dos órgãos e contraria o princípio administrativo da segregação das funções.

No caso específico das Fundações de Direito Privado, nota-se que os principais doutrinadores no assunto concebem tais práticas acumulativas como irregulares. Nesse sentido, para Rafael (1999, p. 151) “não é permitida acumulação de cargos diretivos dentro de uma mesma fundação”.

Fazendo coro ao raciocínio que concebe a acumulação de funções como prática irregular, Paes (2010, p. 417) expõe que: “não se admite que a mesma pessoa tenha assento em mais de um órgão ao mesmo tempo”.

Portanto, casos em que um membro fundacional ocupa simultaneamente cargos no Conselho Executivo, Fiscal, Deliberativo e/ou Curador são tidos – doutrinariamente e normativamente – como danosos à Estrutura Organizacional, mormente por prejudicar a regular efetividade dos Conselhos Fundacionais.

Além da acumulação indevida de cargos pelos membros de uma Fundação, verifica-se que a efetividade dos conselhos também será prejudicada na presença de indivíduos não qualificados para ocupar tais cargos. Assim, para obter um controle profundo deste aspecto principiológico do Terceiro Setor, sugere-se uma avaliação criteriosa acerca do perfil dos profissionais que compõem a estrutura das organizações sem fins lucrativos.

Outro procedimento de crucial importância consiste em avaliar, concomitantemente com o perfil dos membros dos conselhos, o resultado das ações praticadas por cada um dos órgãos administrativos. Deste modo, torna-se possível avaliar a qualificação dos indivíduos juntamente com a capacidade dos mesmos em converter conhecimentos e experiências em ações concretas e relevantes (RIBEIRO, 2006).

Ao tomar ciência acerca das competências inerentes a cada colaborador, obtém-se um parâmetro quanto ao potencial intelectual da instituição, devendo - tais atributos - ser confrontados com os resultados emanados dos projetos, sendo tal análise um indicativo da capacidade e efetividade dos conselhos.

## 2.2 Natureza privada

De acordo com a doutrina forense e o arcabouço normativo, a natureza jurídica do ente fundacional encontrará respaldo no direito privado. Tal circunstância está diretamente relacionada aos aspectos ontológicos que deram surgimento às Fundações de Direito Privado, conferindo maior celeridade e discricionariedade se comparado aos órgãos pertencentes ao poder público.

Dessa forma, referindo-se especificamente às fundações privadas, temos o reconhecimento de sua personalidade pela ordem jurídica, por meio do art. 44 do Código Civil, que diz serem elas pessoas jurídicas de direito privado (GRAZZIOLI e RAFAEL, 2011, p. 51).

Sendo tais organizações de direito privado, cabe destacar as diversas prerrogativas que emanam desta natureza jurídica, haja vista que a Constituição Federal de 1988 trouxe novos direitos civis e socioeconômicos, implementando a descentralização de diversos serviços na promoção das políticas sociais.

A Constituição alinhava-se à Reforma do Estado, que trouxe a visão de um Estado gerencial e reconheceu a existência de um setor de serviços não exclusivos. O terceiro setor ganha importância nesse processo, uma vez que o Estado considerou que as organizações da sociedade civil poderiam prestar os serviços ao cidadão com maior eficiência, em detrimento da burocracia estatal (SILVA, 2010, p. 1311).

Nesse viés, pode-se revelar o grau de natureza privada fundacional a partir da existência de disfunções burocráticas na entidade avaliada, de modo que quanto maior o nível de burocracia e disfunções, menor será o aproveitamento das vantagens descentralizadoras conferidas ao Terceiro Setor via natureza privada.

Destarte, como já vinha sendo discorrido nos tópicos precedentes, o fato das entidades do Terceiro Setor serem caracterizadas como de natureza privada traz maior celeridade e menor burocracia aos trâmites administrativos. Entretanto, esta maior flexibilidade não exime estas organizações das obrigações legais e procedimentais inerentes a sua personalidade jurídica.

Para tanto, as linhas subsequentes farão uma abordagem acerca dos elementos de apreciação concernentes à natureza privada das Fundações, tanto no que tange às obrigações (civis, fiscais, trabalhistas...) quanto às formas de aferição para elementos que tangenciam a esfera tipicamente privada existente no Terceiro Setor.

Conforme prevê a legislação brasileira, as entidades legalmente constituídas deverão registrar toda movimentação contábil que ocorrer nos exercícios financeiros, formalizando-as nos Livros Diário e Razão.

Assim como as demais organizações de natureza privada, as Fundações de Direito Privado deverão adotar Livros Diário e Razão revestidos das formalidades extrínsecas e intrínsecas, estando os Livros Diários encadernados e registrados em Cartório dentro dos prazos e condições previstos normativamente.

Tais iniciativas encontram respaldo no Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999, o qual traz a seguinte disposição em seu art. 258, § 4º, in verbis:

§ 4º Os livros ou fichas do Diário, bem como os livros auxiliares referidos no § 1º, deverão conter termos de abertura e de encerramento, e ser submetidos à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio, e, quando se tratar de sociedade civil, no Registro Civil de Pessoas Jurídicas ou no Cartório de Registro de Títulos e Documentos (Lei nº 3.470, de 1958, art. 71, e Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º, § 2º) (Art. 258, § 4º do DECRETO nº 3000/1999).

Nesse sentido, entende-se que os Livros Diários, enquanto documentos de autenticidade contábil, deverão ser sempre registrados em órgão competente, seguindo inclusive as prescrições imperativas acerca deste registro (art. 1.181 da Lei nº 10.406/02).

A importância de tais registros emana da relevância das informações contábeis ali contidas, haja vista que estes dados servirão como base na elaboração dos demonstrativos contábeis, na aferição do desempenho econômico-financeiro através de indicadores, além de subsidiar procedimentos judiciais e de auditoria contábil.

Tendo em vista que os dados preliminares contidos nos Livros Diário e Razão respaldarão a construção dos demonstrativos contábeis, vale lembrar que o Conselho Federal de Contabilidade traz diretrizes específicas acerca de quais os demonstrativos mínimos a serem evidenciados pelas Fundações de Direito Privado.

10.4.3.1 – As demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas Fundações são as seguintes, determinadas pela NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstrações das Origens e Aplicações de Recursos (RESOLUÇÃO CFC nº 837/99).

Nesse sentido, tais informações se mostram essenciais para uma completa interpretação dos fenômenos econômico-financeiros existentes em uma Fundação, sendo imprescindível que as demonstrações contábeis exponham com objetividade a real posição patrimonial e financeira, bem como, o resultado e o fluxo financeiro da entidade no transcorrer dos anos (IBRACON - NPC nº 27).

Além da observância às normas contábeis, as Fundações de Direito Privado também deverão respeitar as normas fiscais e previdenciárias, uma vez que o Terceiro Setor – assim como as demais entidades públicas e privadas – estão submetidas ao aparato normativo da legislação brasileira.

Assim sendo, vale lembrar que a Constituição Federal de 1988, em seu art. 195, aborda a forma como será financiada a seguridade social, destacando-se as disposições contidas no inciso I, “alínea a”, do referido artigo:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício (CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988, art. 195, inciso I, “alínea a”).

De acordo com as orientações legais ora apresentadas, é possível extrair o entendimento de que o empregador, a empresa e a entidade a ela equiparada deverão recolher contribuição social sobre folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados à pessoa física prestadora de serviço, mesmo sem vínculo empregatício, bastando existir uma concreta relação de trabalho (PAZ, RIBEIRO e SILVA, 2007).

Nessa perspectiva, torna-se clara a obrigação das Fundações de Direito Privado efetuarem regularmente as retenções fiscais e previdenciárias, exceto para casos excepcionais em que a legislação concede taxativamente a isenção ou a imunidade tributária para Fundações em situação específica.

Visando obter elementos que indiquem a regularidade das entidades do Terceiro Setor em termos fiscais e previdenciários, sugere-se a consulta aos sistemas informatizados do governo no que diz respeito à Fazenda Federal, à Seguridade Social (INSS) e ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS).

A certidão apresentada para comprovar a regularidade junto à Fazenda Federal se denomina “Certidão Conjunta Negativa de Débitos Relativos aos Tributos Federais e à Dívida Ativa da União”, extraída junto ao [site http://www.receita.fazenda.gov.br/Aplicacoes/ATSP0/Certidao/CNDConjuntaSegVia/NICertidaoSegVia.asp?Tipo=1](http://www.receita.fazenda.gov.br/Aplicacoes/ATSP0/Certidao/CNDConjuntaSegVia/NICertidaoSegVia.asp?Tipo=1).

No que se refere à regularidade com a Seguridade Social (INSS), o documento comprovativo se denomina “Certidão Negativa de Débitos Relativos às Contribuições Previdenciárias e às de Terceiros”<sup>5</sup>. Por fim, a comprovação junto ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) se dá através do “Certificado de Regularidade do FGTS – CRF”<sup>6</sup>.

Nesse prisma, evidencia-se que há possibilidade de atestar a regularidade das entidades sob a perspectiva dos órgãos emissores das certidões supracitadas, ou seja, tais documentos podem comprovar o desconhecimento de irregularidades pelas instituições governamentais responsáveis por fiscalizar e expedir tais certidões.

Não obstante, aos órgãos controladores, faz-se mister aprofundar tais presunções de regularidade através de consulta aos documentos originais de retenção, pagamento e recolhimento dos encargos sociais, fiscais e previdenciários. Sendo esse um procedimento capaz de assegurar a regularidade das condutas Fundacionais quanto às relações oriundas de sua existência; não apenas “de direito”, mas também “de fato”.

Além disso, na seara privada das Fundações, também ganham espaço os indicadores financeiros utilizados na esfera empresarial, e que podem ser aplicados em organizações do Terceiro Setor, destacando-se os tradicionais índices de liquidez, endividamento, rentabilidade e imobilização (NETO, 2010).

Por derradeiro, vale destacar que todo esse processo de aferição e busca pela regularidade institucional está intimamente relacionado à pressão em prol da transparência econômica e fiscal. A aceitabilidade social das entidades do Terceiro Setor mostra-se como elemento fundamental para a sua manutenção.

### 2.3 Ausência de lucros

Nas instâncias iniciais deste tópico, deve-se reiterar a tese de que as entidades do Terceiro Setor não deverão ser distribuidoras de lucros, tampouco almejar objetivos de natureza tipicamente empresarial. Em face disso, ainda que as entradas de recurso superem as saídas de caixa, todos os valores remanescentes deverão ser destinados à manutenção e preservação das atividades institucionais.

Como exemplo de eventual afronta a este elemento-chave do Terceiro Setor, vislumbra-se uma das vedações constantes na Resolução 2.434/2002 da PGJ:

Art. 61 - Os integrantes dos órgãos deliberativo, executivo e de fiscalização das fundações, e as empresas ou entidades das quais sejam aqueles ou seus parentes até 2º grau, diretores, gerentes, sócios ou acionistas, não poderão efetuar, com ditas fundações,

<sup>5</sup> Obtida através de consulta ao site <http://www010.dataprev.gov.br/cws/contexto/cnd/cnd.html>.

<sup>6</sup> Extraída junto ao site <https://www.sifge.caixa.gov.br/Cidadao/Crf/FgeCfSCriteriosPesquisa.asp>.

negócios de qualquer natureza, direta ou indiretamente, salvo em favor da fundação, a título gratuito (RESOLUÇÃO Nº 2434/2002 – PGJ).

Ainda no que tange à aplicação das receitas fundacionais, Olak e Nascimento (2010, p. 6) defendem que “o lucro não é a sua razão de ser, mas um meio necessário para garantir a continuidade e o cumprimento de seus propósitos institucionais”. Por esse modo, devem-se afastar condutas iníquas e/ou contrárias aos preceitos ontológicos do Terceiro Setor, mantendo – como condição sine qua non – os resultados operacionais positivos, capazes de assegurar o alcance dos fins estatutários.

Uma pessoa jurídica que realiza atividades que dão margem ao lucro e tem por escopo distribuí-los entre seus sócios ou dirigentes pertencerá ao ramo empresarial e terá sempre fins lucrativos. Se a pessoa jurídica, contudo, realiza atividades econômicas pelas quais auferir parcela positiva que excede o custo de sua operação, mas, ao invés de distribuir esse superávit entre seus associados ou dirigentes, o investe nas suas finalidades estatutárias ou em seu patrimônio, conseqüentemente não possuirá finalidades lucrativas (GRAZZIOLI e RAFAEL, 2011, p. 154).

Nesse sentido, torna-se claro que uma Fundação de Direito Privado não poderá ter como finalidade a busca de lucros, tal como ocorre nas instituições privadas de natureza empresarial; ao revés, no Terceiro Setor busca-se o superávit. Deste modo, faz-se necessário que tais organizações equilibrem suas receitas e despesas em prol do superávit, de modo que possam assegurar a realização de seus fins sociais. Ou seja, o superávit é visto como básica na manutenção e expansão dos trabalhos institucionais.

Segundo Drucker (2012, p. 101) “na organização sem fins lucrativos não existe lucro. Mas também existe a tentação de negligenciar os resultados”. Assim, com o propósito de garantir a perenidade organizacional, urge-se que as Fundações de Direito Privado afirmem seus resultados numa postura pró-ativa, zelando por seu superávit e assegurando a eficaz aplicação de seus saldos.

A atividade econômica, assim, permite que a fundação incremente o seu patrimônio, impedindo seu esgotamento, de modo a adaptá-la à realidade atual. Permite, outrossim, que o instituidor possa ver sua fundação perpetuada no tempo, como é, em regra, o desejo daqueles que destinam parte de seu patrimônio para a realização de finalidades sociais (GRAZZIOLI e RAFAEL, 2011, p. 156).

Com efeito, nas entidades do Terceiro Setor não poderá haver a obtenção de lucros, tampouco a distribuição de superávit entre gestores e conselheiros; mas sim, a reversão dos saldos em prol das finalidades sociais contidas no estatuto fundacional, sendo esse um aspecto passível de mensuração através da acurada leitura dos demonstrativos contábeis.

A leitura dos demonstrativos contábeis deve revelar eficácia no gerenciamento dos recursos financeiros, ciente de que tais recursos são um caminho para o cumprimento das altruísticas metas fundacionais.

Nesse sentido, uma vez que as Fundações de Direito Privado não almejam lucro, vislumbra-se que os propósitos estatutários de natureza social adquirem uma importância singular. Assim, o saldo entre o balanço das receitas e despesas passa a ser um meio para o alcance dos fins que motivam – de fato – a existência de uma fundação.

Segundo Paes (2010, p. 393) “verifica-se que de forma alguma poderão as fundações exercer atividades fora do âmbito de suas finalidades, sob pena de total desnaturalização da fundação e desvio de suas finalidades”. Por outro lado, Paes (2010, p. 393) destaca que “é possível e legal a realização de atividade econômica na medida em que seu resultado seja destinado exclusivamente à finalidade essencial da entidade”.

Considerando esse aspecto, impele-se que os projetos e ações fundacionais reflitam com clareza o cumprimento dos propósitos finalísticos, sendo imprescindível a utilização de instrumentos de avaliação adequados para mensurar o grau de eficácia das ações, e aferir o cumprimento dos objetivos estatutários.

## 2.4 Independência

Entre os elementos-chave destacados por Heckert e Silva (2008), tem-se o fato das organizações do Terceiro Setor serem autogovernáveis, existindo de forma independente do Estado ou de alguma empresa. Tal independência se reflete nas mais diversas esferas de relacionamento presentes nas Fundações, tanto perante o setor público quanto privado.

De acordo com Olak e Nascimento (2010, p. 6) nota-se que as Fundações de Direito Privado estão localizadas fora do aparato formal do Estado, de modo “que o bem comum é a ‘espinha dorsal’ dessas relações intersubjetivas, ou seja, tudo em nome do coletivo, sem qualquer interferência do Estado”.

Da mesma forma que ocorre em relação ao setor público, as Fundações de Direito Privado deverão apresentar autonomia e independência perante particulares e terceiros inseridos no setor privado, obedecendo apenas aos seus preceitos estatutários, de ordem social, normativa e ideológica.

Nesse sentido, julga-se como temerárias circunstâncias que fragilizem a independência fundacional, a exemplo de gestores que movimentem a estrutura operacional do Terceiro Setor em prol de interesses institucionais alheios à Fundação, sobretudo quando tais instituições estão ligadas ao poder público ou privado.

Outra circunstância inoportuna está ligada à dependência financeira ou estrutural do Terceiro Setor junto a outro órgão, haja vista que a autonomia patrimonial é um dos aspectos elementares de uma Fundação de Direito Privado. Vale lembrar que há necessidade de se preservar incólume o patrimônio adquirido, ao mesmo tempo em que se busca o incontinenti subsídio financeiro por fontes terceiras.

Seguindo esse diapasão:

A opinião majoritária é a que defende o patrimônio como elemento essencial da fundação, não havendo nenhuma discrepância entre os civilistas brasileiros que unanimemente sustentam que a determinação do fim e dos bens patrimoniais a ela destinada constitui o conteúdo essencial do negócio fundacional, sem o qual este seria ineficaz (PAES, 2010, p. 354).

Em face disso, a dependência patrimonial poderia ocasionar insegurança jurídica e operacional a uma Fundação, além de provocar ingerências que – eventualmente – desvirtuariam os propósitos fundacionais. Como modo de afastar esta instabilidade, Paes (2010, p. 254) sugere: “o estabelecimento, já na estrutura da instituição, de uma dotação suficiente para possibilitar a manutenção e o crescimento da fundação”.

Com efeito, o grau de independência de uma Fundação de Direito Privado pode ser medido de variadas formas, destacando-se: a existência de patrimônio próprio, sobretudo a infra-estrutura imóvel utilizada pela

entidade; a presença de colaboradores com subordinação e vínculo trabalhista perante a Fundação; e a designação de dirigentes que possuam autonomia em relação a outras organizações públicas e privadas.

Nesse sentido, segundo Paes (2010, p. 253) há “fundações instituídas por empresas que servem tão-somente como forma de captação de recursos governamentais para repassá-los à instituidora, para que esta, ao seu talante, os administre e gerencie”. Tais circunstâncias caracterizam forte dependência ideológica e gerencial, trazendo reflexos diretos nas estratégias fundacionais, as quais passam a refletir os mesmos interesses mercantis presentes na empresa instituidora.

Seguindo esse diapasão, Paes (2010) ainda acrescenta que:

Na verdade, essa é uma ‘fundação-empresa’ totalmente desvirtuada, pois ela não cumpre nenhum papel social, tampouco suas próprias finalidades, uma vez que é sua instituidora – a empresa comercial – que recebe todos os recursos e executa suas finalidades, mas de forma mercantil ou comercial, deixando a fundação de direito privado inativa (PAES, 2010, p. 253).

Por derradeiro, as Fundações de Direito Privado devem primar pela independência em suas mais diversas nuances, haja vista que a sujeição pode afetar tanto os pressupostos estratégicos quanto os procedimentos operacionais de uma entidade, acarretando condutas incoerentes com os propósitos altruísticos e beneméritos do Terceiro Setor, tipificadas por Paes (2010) como “anomalias”.

## 2.5 Voluntariado

Segundo Heckert e Silva (2008), as entidades do Terceiro Setor deverão trazer elementos de voluntariado em suas atividades operacionais, tanto na prestação de serviços à sociedade quanto no financiamento através de doações.

A fim de compreender a visão administrativa do que consiste o voluntariado no Terceiro Setor, cita-se:

Nas organizações sem fins lucrativos há pessoas com as quais as empresas não têm experiência. Elas são chamadas de “voluntárias”, embora esta não seja mais a palavra correta. A única diferença entre elas e o pessoal remunerado da instituição é que elas não recebem pagamento. Existem cada vez menos diferenças entre o trabalho que elas fazem e aquele feito pelo pessoal remunerado – em muitos casos eles são idênticos – e os voluntários estão se tornando cada vez mais importantes para as organizações sem fins lucrativos (DRUCKER, 2012, p. 131).

Nesse sentido, verifica-se que os princípios e valores do Terceiro Setor acabam por agregar um número considerável de pessoas que compartilham destes mesmos propósitos beneméritos, sendo essa uma iniciativa popular que deve se ampliar nas próximas décadas. Conforme Drucker (2012, p. 131) “esta tendência deve continuar, pois temos em nossa sociedade muito mais pessoas idosas que são capazes de trabalhar – física e mentalmente – e estão ansiosas para permanecer ativas, envolvidas e para contribuir”.

Com efeito, nota-se que o voluntariado ocorre em contextos propícios ao exercício de um ideal social, de tal sorte que indivíduos se dispõem a oferecer seus conhecimentos e habilidades em prol de uma causa condizente com seus preceitos ideológicos, de forma voluntária, e – por deveras – não remunerada.

Portanto, a noção de voluntariado vincula-se diretamente a aspectos de engajamento social e cidadania, notadamente pela disponibilidade de prestar serviços a quem delas necessite, sem expectativa de auferir benefícios financeiros (PAES, 2010, p. 493).

Por esse modo, o voluntariado é um dos elementos mais prementes e relevantes em uma Fundação, refletindo diretamente na qualidade dos serviços prestados. As entidades do Terceiro Setor – mesmo sem muitos recursos orçamentários – devem buscar sempre por profissionais capacitados e engajados com a lógica da organização, sobretudo através de indivíduos dispostos a auxiliar a sociedade voluntariamente. Segundo Drucker (2012, p. 114) “no final, o que decide o sucesso ou fracasso de uma instituição sem fins lucrativos é sua capacidade para atrair e manter pessoas comprometidas. Se ela perde esta capacidade começa a decair, e esta tendência é muito difícil de reverter”.

As atividades fundacionais e seus objetivos estratégicos devem beneficiar toda uma coletividade, de modo que exista uma oferta de voluntariado ideologicamente comprometida com esta causa; ou seja, este é um objetivo ousado, mas que deverá estar presente em todas as Fundações (MUNHOZ, BORGES e KEMMELMEIER, 2008).

Havendo um número considerável de indivíduos alinhados com os propósitos de uma Fundação, conseqüentemente haverá um maior número de pessoas dispostas a colaborar ativamente nesta causa. Portanto, mostra-se crucial que o público-alvo almejado nas estratégias fundacionais seja condizente com os interesses da coletividade inserida nesse entorno.

Olhe para fora em busca de oportunidades e necessidades. Onde podemos, com os recursos limitados que temos – e não me refiro apenas a pessoas e dinheiro, mas também a competência – fazer realmente uma contribuição significativa (DRUCKER, 2012, p. 6).

Como forma de mensurar a pertinência das ações e projetos institucionais, vislumbra-se a possibilidade de aferir a aderência das estratégias fundacionais em relação às Políticas Públicas Federais, Estaduais e Municipais. Segundo Pinto (2005, p. 222) qualquer atividade desenvolvida pelo Terceiro Setor “não se constitui em ação capaz de provocar processos de inclusão, salvo se acompanhada por políticas públicas”.

Assim, quanto maior a aderência em relação às políticas públicas, maior será o grau de representatividade das ações fundacionais quanto aos interesses da coletividade, haja vista que as políticas públicas são elaboradas por representantes do povo.

### 3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Através do presente estudo, fez-se possível obter uma visão global acerca dos aspectos-chave do Terceiro Setor, focando-se nos elementos contábeis e legais relacionados às entidades sem fins lucrativos, além de trazer orientações específicas a fim de viabilizar um controle principiológico junto a Fundações de Direito Privado.

A pesquisa em questão revelou que o Terceiro Setor possui homogeneidades que o distingue do setor público e privado, destacando-se os estudos de Heckert e Silva (2008) ao elencar as seguintes

especificidades: gestão por conselhos, natureza privada, ausência de lucros, independência e voluntariado.

Nessa perspectiva, o Terceiro Setor mostra possuir uma forte identidade, dispondo de princípios basilares passíveis de controle pelos diferentes interessados nesta categoria institucional, sendo viável aferir a observância de tais princípios através de procedimentos pontuais como os supracitados.

Diante dos paradoxos relacionados à vertente público-privada que tangencia as organizações em apreço, conclui-se que a lógica instrumental mais adequada para guiar os gestores do Terceiro Setor seja aquela capaz de mesclar os princípios ontológicos de essência pública com as técnicas gerenciais preponderantemente existentes no setor privado.

Destarte, a abordagem acadêmica presente neste artigo não trouxe a pretensão de esgotar o assunto ora abordado, haja vista que discorreu acerca de alguns dos mecanismos de controle principiológico inerentes às Fundações de Direito Privado, instigando o desenvolvimento de novos trabalhos científicos capazes de aprofundar as nuances ontológicas e controladoras do Terceiro Setor.

## REFERÊNCIAS

ASHOKA H.; MCKINSEY & COMPANY, Inc. **Empreendimentos sociais sustentáveis: como elaborar planos de negócio para organizações sociais**. São Paulo: Peirópolis, 2001.

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Diário Oficial da União: República Federativa do Brasil. Poder Executivo, Brasília, DF, 05 out. 1988.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999**. Diário Oficial da União: República Federativa do Brasil. Poder Executivo, Brasília, DF, 17 jun. 1999.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Diário Oficial da União: República Federativa do Brasil. Poder Executivo, Brasília, DF, 11 jan. 2002.

\_\_\_\_\_. **Pronunciamento do IBRACON nº 27 de 03 de outubro de 2005**. Comissão de Valores Mobiliários: Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. Normas e Pronunciamentos de Contabilidade nº 27, São Paulo, SP, 29 dez. 2005.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 837 de 22 de fevereiro de 1999**. Diário Oficial da União: República Federativa do Brasil. Conselho Federal de Contabilidade, Brasília, DF, 02 mar. 1999.

DINIZ, Maria H. **Direito fundacional**. 2 ed. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2007.

DONNELLY-COX, Gemma; DONOGHUE, Freda; HAYES, Treasa. Conceptualizing the Third Sector in Ireland, North and South. **Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations**, California, v. 12, n. 3, Sep. 2001.

DRUCKER, Peter F. **Administração de organizações sem fins lucrativos - princípios e práticas**. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

GRAZZIOLI, Airton; RAFAEL, Edson J. **Fundações privadas – doutrina e prática**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

HECKERT, Cristiano R.; SILVA, Márcia T. Qualidade de serviços nas organizações do terceiro setor. **Revista Produção**, São Paulo, v. 18, n. 2, 2008.

KRAMER, Ralph M. A third sector in the third millennium. **Voluntas: International Journal of Voluntary**

**and Nonprofit Organizations**, California, v. 11, n. 1, 2000.

MARCONI, Marina A.; LAKATOS, Eva M. **Fundamentos de metodologia científica**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MUNHOZ, Glaucia S.; BORGES, William A.; KEMMELMEIER, Carolina S. O empreendedorismo no contexto das mutações do mundo do trabalho. **Acta Scientiarum. Human and Social Sciences**, Maringá, v. 30, n. 2, 2008.

NETO, Alexandre A. **Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

OLAK, Paulo A.; NASCIMENTO, Diogo T. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos** (Terceiro Setor). 3 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PAES, José E. S. **Fundações, associações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários**. 7 ed. São Paulo: Forense, 2010.

PARANÁ. Resolução nº 2.434 de 30 de dezembro de 2002. **Diário de Justiça do Estado do Paraná**. Procuradoria Geral de Justiça, Paraná, Curitiba, 30 dez. 2002.

PAZ, Adeline C; RIBEIRO Otília D. J; SILVA Tânia M. Auditoria das obrigações previdenciárias. **Revista Eletrônica de Contabilidade**, Santa Maria, v. 8, n. 1, 2007.

PINTO, Céli Regina Jardim. A sociedade civil e a luta contra a fome no Brasil (1993-2003). **Revista Sociedade e Estado**, Brasília, v. 20, n. 1, 2005.

QUINTAIROS, Paulo C. R.; SILVA, Marco A. V. R.; COSTA, Érico S.; OLIVEIRA, Edson A. A. Q. Aplicação do balanced scorecard a uma organização do terceiro setor. **RDE - Revista de Desenvolvimento Econômico**, Salvador, v. 11, n. 19, Jan. 2009.

RAFAEL, Edson J. **Fundações e direito: terceiro setor**. São Paulo: Melhoramentos, 1999.

RIBEIRO, Antonio L. **Gestão de pessoas**. São Paulo: Saraiva, 2006.

SILVA, Carlos E. G. **Gestão, legislação e fontes de recursos no terceiro setor brasileiro: uma perspectiva histórica**. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 6, Dec. 2010.