

Custos de gratuidades em organizações do terceiro setor: um estudo no Centro de Ação Voluntária de Curitiba.

Luiz Carlos AUGUSTO CARVALHO (UFPR) - luizcarlos.carvalho@ufpr.br

Vicente Pacheco (UFPR) - vpacheco@ufpr.br

Resumo:

O chamado Terceiro Setor, composto por entidades de interesse social e que desempenham atividades sem a finalidade de lucros voltadas para o bem-estar da comunidade, tem apresentado uma considerável expansão nos últimos anos. Contudo, o processo contábil aplicado às organizações sem fins lucrativos ainda necessita de alguns avanços, especialmente devido às particularidades dos aspectos legais relacionados a essas entidades. Esse estudo procurou investigar os procedimentos aplicados por uma instituição do Terceiro Setor no que tange ao reconhecimento, evidenciação e contabilização de custos de gratuidades. A instituição escolhida foi o Centro de Ação Voluntária de Curitiba - CAV a qual atua na promoção do voluntariado. Os resultados mostraram que a organização tem dificuldade em registrar todos os tipos de gratuidades e a legislação é vista como um entrave para as práticas contábeis.

Palavras-chave: *Terceiro Setor. Custos. Custo de Gratuidades.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor*

Custos de gratuidades em organizações do terceiro setor: um estudo no Centro de Ação Voluntária de Curitiba.

RESUMO

O chamado Terceiro Setor, composto por entidades de interesse social e que desempenham atividades sem a finalidade de lucros voltadas para o bem-estar da comunidade, tem apresentado uma considerável expansão nos últimos anos. Contudo, o processo contábil aplicado às organizações sem fins lucrativos ainda necessita de alguns avanços, especialmente devido às particularidades dos aspectos legais relacionados a essas entidades. Esse estudo procurou investigar os procedimentos aplicados por uma instituição do Terceiro Setor no que tange ao reconhecimento, evidenciação e contabilização de custos de gratuidades. A instituição escolhida foi o Centro de Ação Voluntária de Curitiba - CAV a qual atua na promoção do voluntariado. Os resultados mostraram que a organização tem dificuldade em registrar todos os tipos de gratuidades e a legislação é vista como um entrave para as práticas contábeis.

Palavras-chave: Terceiro Setor. Custos. Custo de Gratuidades.

Área temática: Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor.

1 Introdução

As organizações formadas pela sociedade civil, também conhecidas por Organizações do Terceiro Setor - OTS, Organizações Não-Governamentais - ONGs ou Organizações Sem Fins Lucrativos - OSFL, apresentaram um expressivo crescimento nos últimos anos, tanto em quantidade como em importância. Segundo a Organizações das Nações Unidas – ONU (2003) organizações desse tipo são caracterizadas por não possuírem fins lucrativos e, por lei ou costume, não distribuem qualquer excedente que podem gerar para seus controladores, e que são institucionalmente separadas do governo, tendo autonomia gerencial.

O *Australian Taxation Office* (2014) classifica essas entidades em dois grupos: um composto por aquelas organizações voltadas para assistência e caridade e o um formado por outras organizações. O primeiro grupo abrange organizações que não possuem finalidade de lucros, tem um propósito de caridade e atuam em benefício do público (exceto quando a finalidade de caridade é o alívio da pobreza). Como exemplo dessas instituições pode-se citar grupos religiosos, asilos, abrigos, organizações de apoio aos deficientes, universidades e faculdades, sociedades de bem-estar animal e de grupos artísticos ou culturais. O segundo grupo é formado por outras organizações sem fins lucrativos que não são instituições de caridade e incluem clubes desportivos, grupos de serviço à comunidade e clubes recreativos.

Segundo o *Canadian Institute of Chartered Accountants* (2012), uma organização sem finalidade de lucros pode ser definida como aquela onde não há interesse na troca de propriedade (controle) da organização, sendo suas atividades voltadas exclusivamente para finalidades sociais, educacionais, profissional, religiosa, de saúde, de caridade ou qualquer outra finalidade não-lucrativa. Além disso, seus membros colaboradores e outros provedores de recursos não visam auferir retorno financeiro pela prestação de serviços ou doações.

Com finalidade de simplificar o entendimento, nessa investigação, essas entidades serão tratadas como Organizações do Terceiro Setor – OTS. O Terceiro Setor é formado pelo conjunto de iniciativas e organizações privadas, baseadas no trabalho associativo e voluntário,

cuja orientação é voltada para o atendimento da filantropia, direito e garantia sociais e das necessidades humanas. Essas entidades estão assumindo um papel cada vez mais importante na prestação de serviços públicos à população sem exigir retorno financeiro, haja vista que governos (primeiro setor) de vários países têm encontrado dificuldades em suprir as necessidades da sociedade e as empresas (segundo setor), em sua maioria, concentram-se apenas nas atividades lucrativas (CFC, 2003; TUCKER e PARKER, 2013).

Pesquisa divulgada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE, realizada em 2010, procurou mapear a quantidade de OTS existentes no país. O levantamento mapeou aproximadamente 290 mil dessas instituições atuando nos mais diversos setores (IBGE, 2012). Tal crescimento reforça a necessidade de um número maior de estudos sobre essas organizações (CUSTÓDIO; JACQUES; QUINTANA, 2013). Contudo, apesar desse crescimento, conforme Colombeli, Muraro e Santos (2012) o processo contábil voltado às OTS tem muito a avançar quanto às determinações legais, uma vez que o desconhecimento da íntegra da lei e das resoluções, que impõem os procedimentos inerentes à essas entidades, provoca distorção nos resultados e implica inobservância dos aspectos legais emanados da legislação.

Ainda conforme os autores, a correta evidenciação dos resultados das OTS, tanto por meio de prestações de contas quanto pela apresentação das demonstrações contábeis, em consonância com as práticas contábeis vigentes, contribui para o atendimento da legislação e manutenção de benefícios, como o Certificado de Entidades Beneficentes – CEBAS o qual é concedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS. Essa certificação permite à organização a isenção de contribuições para a seguridade social.

A realização dessa investigação justifica-se pelo fato da incidência de estudos sobre o Terceiro Setor, na área de Administração e Contabilidade, ainda ser baixa (CUSTÓDIO, JACQUES e QUINTANA, 2013). Além disso, estudos que visem o aprimoramento das práticas de gestão e regulamentação das entidades desse setor são imprescindíveis para o aprimoramento dos modelos e métodos aplicáveis àquelas organizações, haja vista que o Terceiro Setor se diferencia em relação a vários aspectos estruturantes e operacionais, pois tem como fator de diferenciação a visão do ser humano como centro das relações sociais. Assim, faz-se necessários estudos que realizem análises sobre as particularidades do segmento e as características, habilidades e competências necessárias para a gestão dessas organizações (PEREIRA, et al., 2013).

Com a finalidade de contribuir para o debate das práticas contábeis nessas entidades, esse trabalho possui os seguintes objetivos: proporcionar maior esclarecimento sobre um aspecto da contabilidade aplicada ao terceiro setor, no caso custo de gratuidade, e contribuir para o debate da prática contábil e suas dificuldades relacionada às gratuidades em OTS. Para isso, como base em um estudo de caso, pretende-se responder a seguinte questão: *Quais as práticas contábeis e as principais dificuldades relacionadas aos custos de gratuidades em uma OTS de Curitiba?* A instituição foco do estudo é o Centro de Ação Voluntária de Curitiba - CAV, doravante denominada apenas CAV, organização que atua há 16 anos na promoção de voluntariado em Curitiba e na região metropolitana.

Essa pesquisa está dividida em cinco partes, sendo essa introdutória, a segunda composta pela revisão da literatura existente sobre o tema. Uma terceira onde detalha-se os procedimentos metodológicos desse estudo de caso. Na quarta parte é descrito as práticas de custos de gratuidades no âmbito do CAV. Por fim, realizadas as considerações finais dos autores e sugestões para futuros estudos.

2 Revisão da Literatura

Nessa seção são expostos uma breve revisão da literatura sobre os o Terceiro Setor.

2.1 Evolução do Terceiro Setor no Brasil

Os primórdios da normatização do Terceiro Setor no Brasil datam do século passado, pois o Código Civil de 1916 já tratava de regulamentar as sociedades, as associações civis e as fundações. Conforme o artigo 16, inciso I, do referido regulamento, as pessoas jurídicas de direito privado eram classificadas em sociedades civis, religiosas, pias, morais, científicas, literárias, as associações de utilidade pública e as fundações. Após a 2^o Guerra ocorreram mudanças sociais, dentre elas, uma migração em massa dos campos para as cidades e, como resultado desse processo, as cidades começaram a sofrer com os problemas sociais como aumento da violência, desemprego, doenças, pobreza, conflitos sociais, religiosos, políticos, dentre outros (CFC, 2003).

No final do regime militar houve um fortalecimento das OTS, porém, a normatização dessas organizações ainda era incipiente. Na Quadro 01 pode-se verificar que houve uma considerável lacuna na edição de regulamentos aplicados às OTS entre os anos de 1935 e 1960. Nessa época, as organizações brasileiras eram mantidas especialmente com recursos de ONG's internacionais. Na década de 80, houve um aumento considerável dessas entidades, sendo grande parte delas voltadas as questões ambientais. Em seguida, nos anos 90, as ONG's Internacionais aumentaram o rigor na prestação de contas e começaram a transferir recursos com maior intensidade para África e Leste Europeu. A partir de então, os fundos públicos passam a também ser alvo das OTS como alternativa para obtenção de recursos (CFC, 2003).

No que tange à legislação voltada às OTS verifica-se um aumento do número de regulamentos aplicáveis a partir do fim da última década do século XX. O Quadro 01 abaixo apresenta os principais atos normativos, em vigor à época do estudo, que, de alguma forma, se aplicam às OTS.

Ato Normativo	Ementa Resumida
Lei nº 91, de 28 de agosto de 1935	Determina regras pelas quais são as sociedades declaradas de utilidade pública.
Decreto nº 50.517, de 02 de maio de 1961	Regulamenta a Lei nº 91, de 28 de agosto de 1935, que dispõe sobre a declaração de utilidade pública.
Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966	Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.
Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976	Dispõe sobre as Sociedades por Ações (base das normas contábeis).
Constituição Federal de 1988	Marco para o setor assistencial.
Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993	Dispõe sobre a organização da Assistência Social e dá outras providências.
Lei nº 9.429, de 26 de dezembro de 1996	Dispõe sobre a prorrogação do prazo para renovação de Certificado de Entidades de fins Filantrópicos e de recadastramento junto ao Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS.
Lei nº 9.608, de 18 de fevereiro de 1998	Dispõe sobre o serviço voluntário e dá outras providências
Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999	Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências.
Decreto nº 3.100, de 30 de junho de 1999	Regulamenta a Lei no 9.790, de 23 de março de 1999, que dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências.
Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002	Institui o novo código civil
Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007	Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.
Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009	Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de

	assistência social e da outras providências.
Decreto nº 7.300, de 14 de setembro de 2010	Dispõe sobre o processo de certificação das entidades beneficentes de assistência social para obtenção da isenção das contribuições para a seguridade social.
Resolução CFC 1.409, de 21 setembro de 2012	Aprova a ITG 2002 - Entidade sem Finalidade de Lucros.
Decreto nº 8.242, de 23 de maio de 2014	Regulamenta a Lei no 12.101, de 27 de novembro de 2009, para dispor sobre o processo de certificação das entidades beneficentes de assistência social e sobre procedimentos de isenção das contribuições para a seguridade social.
Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014	Estabelece o regime jurídico das parcerias voluntárias, envolvendo ou não transferências de recursos financeiros, entre a administração pública e as organizações da sociedade civil.

Fonte: elaborado pelos autores (2014).

Quadro 01 – Principais atos normativos aplicáveis às OTS

2.2 Contexto das OTS no Brasil

Apesar dos esforços governamentais para regular e controlar as consequências sociais negativas associadas às atividades produtivas, como o subemprego, são os movimentos organizados da sociedade civil que impulsionam a discussão do tema. Sob essa ótica, a sustentabilidade quando analisada segundo a perspectiva social tem como preocupação maior o bem-estar humano (ELKINGTON, 2012). Nesse sentido, a sustentabilidade social visa proporcionar um processo de desenvolvimento com crescimento e distribuição equitativa de renda, proporcionando diminuição das desigualdades na sociedade. Esse contexto contribui para o aumento de parcerias entre governo e entidades da sociedade organizada em projetos de promoção do bem-estar social (CFC, 2003; VAN BELLEN, 2005).

Isso proporcionou nos últimos anos a multiplicação no país de OTS, sendo essas formadas por um conjunto de entidades de interesse social, as quais, por sua crescente relevância na prestação de serviços à sociedade, tem sido alvo de estudos por parte dos pesquisadores, governos e profissionais, haja vista, a necessidade de regulamentação desse setor (CFC, 2003). Dados do IBGE apontam para a existência de 290.692 instituições no país (IBGE, 2012). A distribuição dessas organizações por área de atuação pode ser observada na tabela a seguir:

Tabela 01 – Quantidade de OTS no país

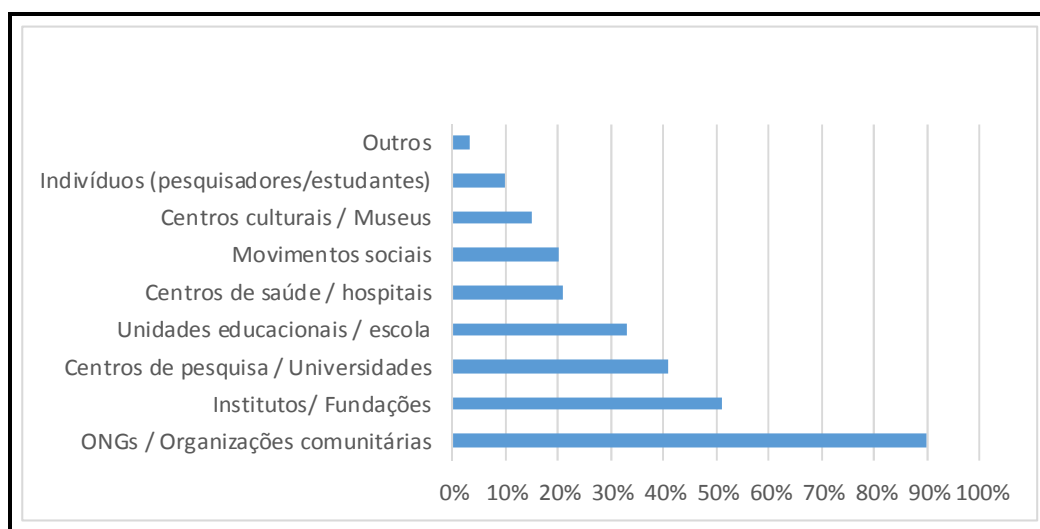
Classificação das OTS	Quantidade
Habitação	292
Saúde	6.029
Cultura e recreação	36.921
Educação e pesquisa	17.664
Assistência Social	30.414
Religião	82.853
Associações patronais e profissionais	44.939
Meio Ambiente e Proteção Animal	2.242
Desenvolvimento e Defesa de Direitos	42.463
Outras	26.875
Total	290.692

Fonte: IBGE (2012) – adaptado.

As OTS financiam suas atividades basicamente através de recursos públicos, investimentos de empresas e campanhas de doação, apresentando relativa importância para economia. Vale ressaltar que apenas o Governo Federal, no período de 2003 a 2011, repassou às organizações sem fins lucrativos, entre as quais estão compreendidas desde organizações

da sociedade civil de defesa de direitos e sindicatos até fundações de ensino e pesquisa e hospitais beneficentes, quase R\$ 29 bilhões. Esses recursos foram transferidos por meio de convênios firmados com, aproximadamente, 10 mil organizações. Mesmo sem considerar as demais fontes de financiamento pode-se perceber que esse setor movimenta um considerável volume de recursos (CFC, 2003; LOPEZ e BARONE, 2013; TUCKER e PARKER, 2013).

Empresas também tem sido uma fonte de captação para às OTS. Conforme pesquisa realizada pelo Grupo de Institutos Fundações e Empresas (GIFE), organismo que atua junto ao empresariado brasileiro em questões ligadas à responsabilidade social corporativa e investimento social privado, em 2012, as empresas estimavam investir por volta de R\$ 2,5 bilhões para ações sociais (GIFE, 2012). Segundo a pesquisa retrocitada, grande parte dos recursos são destinadas às ONGs/Organizações Comunitárias, conforme detalhado no gráfico a seguir:



Fonte: GIFE (2012).

Figura 01 – Tipo de organizações financiadas

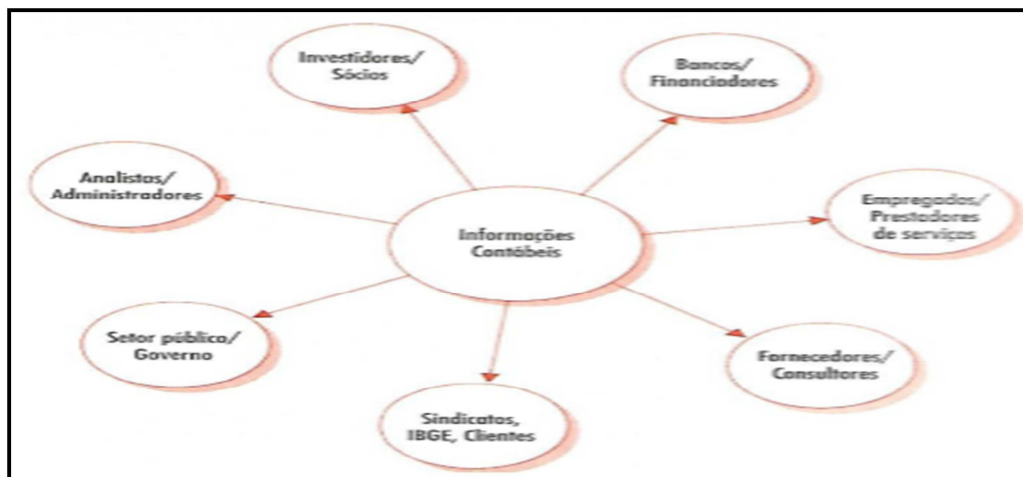
Vale ressaltar que as OTS embora não visem o lucro, sofrem concorrência tanto na obtenção de recursos, quanto na colocação de seus produtos e serviços a seus clientes e, precisam gerar resultados financeiros que possibilitem a continuidade das atividades da organização. Portanto, práticas contábeis modernas e a profissionalização da gestão dessas entidades podem facilitar a captação de recursos (BOSIO e GIOLLO, 2005; TUCKER e PARKER, 2013).

2.3 Práticas de Gestão em OTS

A evolução das OTS e o aumento de sua importância para sociedade, bem como o crescimento da complexidade da gestão das entidades gera a necessidade do enfrentamento de uma série de questões, como o cumprimento dos aspectos legais institucionais e das exigências do governo, imunidade ou isenção de tributos, desenvolvimento de controle internos, questões trabalhistas e a estruturação da contabilidade. Conforme Santos et al. (2011) “enfrentar esses desafios exige portanto muito mais que uma boa contabilidade, implica definir bem a sua missão, estabelecer metas, escolher os melhores meios, baixar custos, avaliar os resultados e planejar”.

De acordo com Pereira *et. al.* (2013) a gestão de organizações sem fins lucrativos apresenta certas peculiaridades as quais exigem por parte dos gestores práticas de gerenciamento diferenciadas, especialmente, devido à dificuldade na obtenção de recursos, pois esses em grande parte são oriundos de doações. Como a captação de recursos é um dos

grandes desafios dessas instituições, faz-se necessário um maior cuidado na gestão financeira das entidades e, sobretudo, clareza na prestação de contas, pois os diversos usuários da informação contábil, especialmente, os investidores sociais cobram essas organizações como se fossem empresas prestadoras de serviços. A Figura 02 abaixo elenca os diversos usuários da informação contábil (MARION, 2009; SANTOS, et al., 2011; PEREIRA, et al., 2013).



Fonte: Marion (2009).

Figura 02 – Usuário da Informação Contábil

Segundo Cruz (2010), existe um baixo índice de divulgação de resultados por parte dessas instituições, sendo que a características da regulamentação e evidenciação contábil do setor pode, inclusive, comprometer a informação transmitida para possíveis investidores. Faz-se necessário levar em consideração os problemas oriundos da baixa profissionalização das tarefas, na medida em que, grande parte da mão-de-obra utilizada tem origem no voluntariado, o qual nem sempre é constante. Assim, essas entidades enfrentam problemas organizacionais complexos como a falta de gestão do conhecimento e de aprendizagem organizacional (PEREIRA et al., 2013).

Apesar do voluntariado encontrar-se regulamentado no país, a necessidade de arregimentar voluntários é constante, e, para isso, a OTS deve ser capaz de sensibilizar a população para sua causa. Isso porque o voluntário não recebe nenhuma retribuição pecuniária pelo empenho de seu esforço e criatividade e, assim, terá restrições a ceder seu tempo para instituições que não possuam credibilidade. Vale ressaltar que o serviço voluntário é uma atividade não remunerada, prestada por pessoa física a entidade pública de qualquer natureza, ou a instituição privada de fins não lucrativos e não gera vínculo empregatício (BRASIL, 2008).

O Terceiro Setor ainda carece de maior profissionalização por parte dos gestores. Por exemplo, Santos *et al.* (2011) constatou que as organizações sem fins lucrativos elaboram as demonstrações contábeis com finalidade de atender a legislação, mas não existem evidências de que as utilizam para fins gerenciais.

2.4 Contabilidade do Terceiro Setor e Custos de Gratuidade

Segundo Martins (2000), custos são sacrifícios financeiros que a entidade arca durante a utilização dos fatores de produção, para fabricar um produto ou serviço. Por exemplo, a energia elétrica consumida na fabricação de um determinado item é um tipo de custo. Apesar de ser uma terminologia oriunda das indústrias, o conceito é perfeitamente extensível às

entidades prestadoras de serviços, pois apesar de não gerarem estoques, essas são produtoras de utilidades.

Com relação à prestação de serviços, ainda existem muitos desafios a serem superados pelas organizações, conforme relatam Iudícibus, Martins e Carvalho (2005) “apesar dos avanços da Contabilidade Gerencial e de Custos, ainda há dificuldades para alocar tal resultado às divisões internas da entidade, mesmo as operacionais. Mais ainda para as de serviços”.

A principal norma contábil aplicada às organizações do Terceiro Setor é a Interpretação ITG 2002 – Entidade sem Finalidade de Lucros, aprovada pela Resolução CFC nº 1.409, de 21 de setembro de 2012. Além disso, também se aplicam a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas e as normas IFRS nos aspectos não contemplados pela ITG 2002. Um dos aspectos mais importantes é a segregação de contas e contabilização por fundos.

12. As receitas decorrentes de doação, contribuição, convênio, parceria, auxílio e subvenção por meio de convênio, editais, contratos, termos de parceria e outros instrumentos, para aplicação específica, mediante constituição, ou não, de fundos, e as respectivas despesas devem ser registradas em contas próprias, inclusive as patrimoniais, segregadas das demais contas da entidade (CFC, 2012).

Sobre reconhecimento de doações e gratuidades pelas entidades do Terceiro Setor a ITG 2002 normatiza em seu item 13 que “os benefícios concedidos pela entidade sem finalidade de lucros a título de gratuidade devem ser reconhecidos de forma segregada, destacando-se aqueles que devem ser utilizados em prestações de contas nos órgãos governamentais” (CFC, 2012). Todavia, apesar de do registro contábil da gratuidade ser de extrema importância, a valoração desses eventos nem sempre é tarefa simples. Como a gratuidade ofertada é não onerosa para o beneficiário, porém, apresenta consumo de recursos pela entidade, às demonstrações precisam captar essas nuances sob o risco de influenciar a capacidade de sobrevivência da organização (CFC, 2003).

Quanto ao rigor no reconhecimento de gratuidades, Colombeli, Muraro e Santos (2012) afirmam:

Caso os requisitos não sejam cumpridos, a entidade poderá ser autuada, perder a certificação e pagar pelos tributos a que anteriormente estava isenta. Quando se tratar de entidades sem fins lucrativos, uma autuação desse tipo pode ter consequências graves, que vão desde o comprometimento de seus atendimentos até a extinção da entidade, tendo em vista a escassez de recursos (COLOMBELI, MURARO e SANTOS, 2012).

No Quadro 02 abaixo procura-se exemplificar a contabilização de uma gratuidade recebida por uma OTS, conforme regras do CFC (2003).

Descrição do serviço: Cessão de Auditório para palestra

Descrição do Local: auditório para 100 pessoas

Duração do evento: 04 horas

Valoração: preço médio de mercado (03 cotações) – R\$ 1.200,00

Nesse caso, teríamos:

D: Despesa Despesa com Palestras

C: Receita Doações

Fonte: elaborado pelos autores (2014).

Abaixo segue exemplo de contabilização de uma gratuidade concedida por uma OTS do segmento educacional.

Descrição do serviço: concessão de bolsas de estudos.	
Descrição: Bolsa de estudos para capacitação.	
Valoração: R\$ 1.000,00 (valor do benefício concedido).	
Nesse caso, teríamos:	
D: Despesa	Gratuidade (Variações Patrimoniais - Benefícios concedidos)
C: Receita	Gratuidade – Renúncia de Receita (Circulante)

Fonte: Olak e Nascimento (2006) – adaptado.

Quadro 03 - Contabilização de gratuidade concedida

3 Metodologia

Este trabalho apresenta-se sob a forma de estudo de caso, pois buscou-se entender e aprofundar um tema chave, os custos de gratuidade, no âmbito de uma OTS. O método do estudo de caso é adequado para análise de processos específicos para se obter perspectivas múltiplas de uma organização, situação, eventos ou procedimentos, especialmente quando os limites entre esses não são bem definidos (COOPER e SCHINDLER, 2011; YIN, 2005). Conforme Martins (2008), no estudo de caso “busca-se apreender a totalidade de uma situação e, criativamente, descrever, compreender e interpretar a complexidade de um caso concreto, mediante um mergulho profundo e exaustivo em um objeto delimitado”. Considerando o exposto, para análise dos resultados será utilizada a abordagem qualitativa, pois o propósito é analisar uma unidade social de forma profunda e intensa (BEUREN, 2004; MARTINS, 2008).

Assim, quanto aos procedimentos a pesquisa se caracteriza como estudo de caso, pois se concentrará no estudo de uma única organização. Quanto aos objetivos a pesquisa se caracteriza como exploratória, pois visa conhecer com maior profundidade um assunto ainda pouco abordado. Para Beuren (2004), “explorar um assunto significa reunir mais conhecimento e incorporar características inéditas, bem como buscar novas dimensões até então não conhecidas”.

Com base na conveniência procedeu-se a escolha da organização a ser estudada após conversas entre os pesquisadores e profissionais do Núcleo Interdisciplinar de Estudos do terceiro Setor – NITS da Universidade Federal do Paraná – UFPR o qual intermediou o contato inicial entre aqueles e a OTS. A seleção do CAV foi motivada pelo fato dessa OTS possuir convênio com o setor público e certificados de utilidade pública nas três esferas da administração pública, sendo tal fato de conhecimento do NITS – UFPR. Na sequência, realizou-se o planejamento do presente estudo e revisão da literatura para o levantamento de aspectos relevantes do Terceiro Setor e das gratuidades.

Como uma investigação de estudo de caso eficiente baseia-se em várias fontes de evidências (YIN, 2005), em seguida, foram empregados os seguintes métodos de coleta de dados: entrevistas semiestruturadas, pesquisa documental e observação direta. Realizou-se as entrevistas entre os meses de maio e julho de 2014, sendo essas de dois tipos: entrevistas presenciais e por meio de questionários enviados por correio eletrônico (*e-mail*), tendo sido realizadas 08 entrevistas, de forma intencional, com alguns dos *stakeholders* da entidade conforme Tabela 02.

Tabela 02 – Lista de entrevistas realizadas

Entrevistado	Relação com a OTS	Forma da Entrevista
E1	Ex-conselheira da OTS	Presencial
E2	Colaboradora Administrativo - Financeiro	Presencial
E3	Contador A	Presencial
E4	Contador B	Presencial
E5	Auditor	Presencial
E6	Diretor – Tesoureiro da OTS	Questionário via <i>e-mail</i>
E7	Diretora - Secretária da OTS	Questionário via <i>e-mail</i>
E8	Diretora – Presidente da OTS	Questionário via <i>e-mail</i>

Fonte: elaborado pelos autores (2014).

Ressalta-se que na pesquisa qualitativa utiliza-se a amostragem não-probabilística, sendo que deve-se continuar a amostragem até que não se consiga obter novas ideias (COOPER e SCHINDLER, 2011). Nessa fase, buscou-se compreender o histórico, contexto e os métodos utilizados pela organização em relação ao reconhecimento e evidenciação dos custos de gratuidade, bem como as dificuldades encontradas. Durante todo processo foi mantido contato constante com uma das colaboradoras do CAV (E2) a qual auxiliou os pesquisadores no levantamento das informações e agendamento de entrevistas.

Na pesquisa documental foram consultados documentos da contabilidade, relatório de administração e o portal da instituição na internet. O propósito nessa etapa era realizar o cruzamento das informações coletadas durante as entrevistas. Por fim a observação, um dos pesquisadores participou de um evento promovido pela instituição com a finalidade de verificar os custos de gratuidades oriundos relacionados à organização daquele evento. Também foram realizadas visitas à instituição.

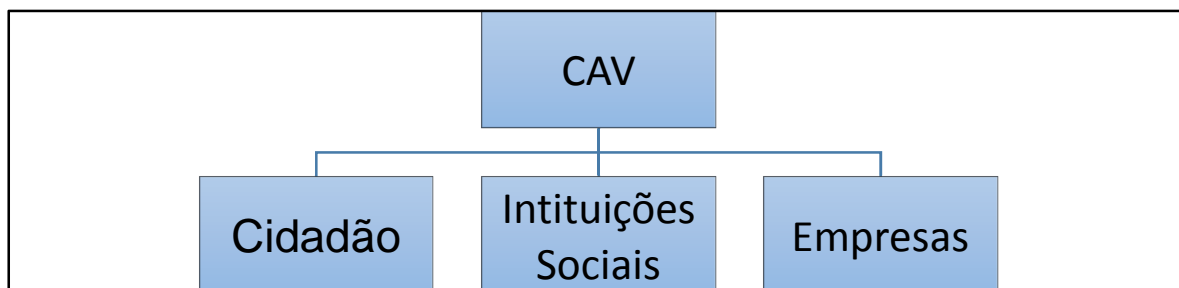
4 O Caso do CAV

Nessa seção passa-se ao detalhamento da investigação no Centro de Ação Voluntária de Curitiba.

4.1 Histórico e Organização do CAV Curitiba

A cidade de Curitiba foi a primeira capital brasileira a sediar um seminário de promoção do voluntariado em 1996. Dois anos mais tarde era fundado o Centro de Ação Voluntária de Curitiba – CAV. No início das atividades a instituição contou com o apoio financeiro do Banco Interamericano de Desenvolvimento – BID, porém, para continuidade das ações foi necessário o desenvolvimento de metodologias, processos, parcerias e projetos que promovessem a sustentabilidade econômica (CAV, 2014).

O objetivo específico do CAV é articulação da oferta e a demanda de voluntários, organizando as oportunidades e estabelecendo um elo entre os voluntários e as organizações. Dessa forma, a OTS pauta suas ações em três frentes: uma voltada ao cidadão uma voltada às instituições sociais e uma às empresas. Na primeira, a instituição atua por meio de palestras gratuitas sobre voluntariado à comunidade. Na segunda, o CAV possui uma ferramenta onde interessados, após o devido cadastro, podem encontrar vagas para disponibilizar sua força de trabalho para ações voluntárias. A mesma ferramenta é utilizada pelas instituições sociais para divulgação de oportunidades de serviços voluntários. Para empresas, a OTS presta serviço de consultoria visando o planejamento, organização e implantar programas corporativos de voluntariado, bem como disponibilizam vagas para serviços voluntários aos colaboradores dessas. Atualmente, a OTS conta com 05 colaboradores contratados e com um corpo de voluntários que atuam nos diversos projetos da entidade.



Fonte: elaborado pelos autores (2014).

Figura 03 – Públicos do CAV

O CAV é integrante e um dos fundadores da Rede Brasil Voluntário – RBV, composta atualmente por centros de voluntariados espalhados por estados brasileiros os quais vem contribuindo para a transformação social promovendo atuação de voluntários e organizações sociais dos mais diversos segmentos. A atuação da rede guia ações e discussões, e possibilita a troca de informações sobre voluntariado, aumentando o impacto das ações realizadas além de permitir a identificação de projetos e iniciativas que possam ser realizados em conjunto, visando minimizar custos, compartilhar experiências e capacidade de trabalho, potencializar resultados (CAV, 2014; RBV, 2014).

4.2 Descrição das entrevistas

Conforme mencionado anteriormente, foram realizadas 08 entrevistas com alguns dos *stakeholders* da OTS. Apesar de contar com uma série de voluntários, o CAV possui apenas 05 empregados registrados, sendo que uma funcionária colaboradora administrativo-financeira (E2) é a principal responsável pela gestão da entidade no dia-a-dia. Essa funcionária presta serviços há pelo menos 15 anos na entidade e possui maiores conhecimentos sobre o CAV. A mesma afirmar que devido ao fato do CAV possuir convênio com entidade pública e declaração de utilidade faz-se necessário manter um processo de contabilização de gratuidades, pois tal procedimento auxilia na elaboração das demonstrações contábeis e também corrobora com a maior transparência por parte da organização. Conta a funcionária que no início havia muitas dificuldades relacionadas à contabilidade, sendo que o escritório responsável não possuía capacitação adequada para atender a necessidade da instituição. Nesse momento, o CAV passou a procurar um novo escritório de contabilidade tendo firmado uma nova parceria com o escritório atual a qual já dura 05 anos.

Também realizou-se uma entrevista com uma ex-conselheira da OTS (E1), sendo essa a primeira da série. Devido ao seu afastamento a alguns anos da entidade poucos detalhes puderam ser captados, porém, o encontro foi importante a compreender um pouco do histórico da instituição. Conforme o relato, a preocupação com a transparência e evidenciação das gratuidades não é recente e as dificuldades quanto à legislação e a obtenção de certificados são antigas.

A seguir houve um encontro com os contadores (E3 e E4) responsáveis pela contabilidade da OTS. O relacionamento com escritório iniciou por meio de um contato em comum, uma professora de instituição de ensino, que, ao saber do problema do CAV com a contabilidade anterior, fez a ponte com o escritório que já fazia a contabilidade dessa instituição de ensino. A época o escritório só atendia a uma OTS, mas atualmente atende a quatro. Nessa época, a principal dificuldade era a falta de adaptação dos processos contábeis que estavam fora dos padrões exigidos. A regularização da situação demorou 18 meses, sendo que os custos de gratuidades não eram contabilizados. Ressalta-se que o custo cobrado pelo escritório pela prestação dos serviços é simbólico.

Segundo E3 e E4, atualmente, os custos das gratuidades veem sendo contabilizados em sua grande maioria. Basicamente as gratuidades recebidas são comprovadas por meio de declaração emitidas pelo doador. Por exemplo, no caso de palestras profissionais, os custos são registrados com base em declaração dos profissionais que valoram o seu próprio homem-hora, portanto, alinhado com o disposto na ITG 2002 que orienta “...o trabalho voluntário deve ser reconhecido pelo **valor justo** (grifo nosso) da prestação do serviço como se tivesse ocorrido o desembolso financeiro”. De igual modo, demais doações são registradas por meio de declaração emitidas pelos doadores. Relatam os responsáveis pelo escritório que existem algumas situações onde a gratuidade não é contabilizada devido à dificuldade de valoração ou motivada pela impossibilidade de obtenção de declarações. Os mesmos fizeram referência a uma parceria com uma instituição pública do estado que cede um auditório para realização de palestras, porém, não aceita emitir uma declaração comprovando o ato. Tal fato impossibilita a contabilização dessa gratuidade pelo CAV porque a caracterização do ‘fato gerador’ torna-se difícil.

Outra dificuldade levantada por E3 e E4 foi o fato dos prestadores de serviço emitirem declarações e não Notas Fiscais o que impede o cálculo de qualquer tributo. Por semelhança, caso uma outra instituição recebesse o mesmo tipo de serviço de forma onerosa, seria possível, uma comparação. No entanto, ainda assim haveriam algumas divergências oriundas da arbitrariedade do método. Comentam E3 e E4 sobre insegurança jurídica oriunda dessas situações no que tange a possíveis fiscalizações da fazenda pública, haja vista a existência de subjetividade por parte da fiscalização. Em tais situações o único modo de evitar futuras infrações seria na hipótese do doador prestar o serviço e também arcar com os tributos. Ocorre que tal cenário poderia inibir a prestação de serviços gratuitos às OTS, pois o investidor social empresarial deve oferecer o serviço de forma gratuita e ainda recolher o tributo, ou seja, acabaria pagando duas vezes. Nesse sentido, entendem E3 e E4 que a legislação deveria avançar visando uma maior padronização dos processos.

Ainda sobre as dificuldades encontradas, relatam E3 e E4 que as OTS não estão preparadas administrativamente para controlar os custos de gratuidade, pois a profissionalização na gestão das OTS é baixa. Isso tem origem na formação das OTS, geralmente a partir da boa vontade dos fundadores/voluntários que muitas vezes desconhecem as práticas de gestão. Nesse sentido, uma OTS não difere muito de uma micro empresa.

Em seguida fez-se uma visita a empresa de auditoria responsável por auditar as demonstrações contábeis do CAV. Relata o auditor responsável (E5) que o relacionamento com CAV a aproximadamente 05 exercícios. Quanto as dificuldades enfrentadas, E5 relatou três principais: a introdução de mudanças relacionadas às práticas de contábeis, a conscientização da importância da auditoria e a necessidade de profissionalização dos gestores e contadores. No que tange à legislação, afirma E5 que a existência de várias instituições atuando em vários segmentos do terceiro setor que são regulados de forma diferentes, a variedade da legislação e segmentos acaba por dificultar as práticas contábeis.

Sobre a importância da auditoria, conforme E5, percebe-se que muitos gestores não compreendem a necessidade de uma contabilidade fidedigna para qualquer tipo de instituição. Nesse sentido, E5 sustenta que a auditoria pode contribuir para a manutenção dos mesmos padrões exigidos às demonstrações das empresas com finalidades de lucros. A auditoria permite que a instituição possa apresentar demonstrações confiáveis o que corrobora com a transparência da entidade e melhoria da imagem institucional. Além disso, ela também é importante para a OTS quando da celebração de convênios com entidades da administração pública ou empresas, pois isso contribuir para demonstrar a seriedade da instituição.

Quando indagado sobre a contabilização das gratuidades, E5 informou que a auditoria não emite juízo sobre os métodos de evidenciação e contabilização. Porém, na opinião da auditoria, o que é relevante está sendo evidenciado, sendo que não há como garantir que todas

as gratuidades são corretamente evidenciadas. A auditoria compartilha a visão de E3 e E4 no que tange a existência algumas situações que são difíceis de avaliar/evidenciar.

Devido às dificuldades de agenda, os líderes da OTS foram entrevistados por e-mail após o envio de um questionário pelos pesquisadores. O instrumento continha três campos: um de identificação, um versando sobre a relacionado do profissional com o terceiro setor e um sobre aspectos contábeis gerais e gratuidades. Foram entrevistados o Diretor-Tesoureiro (E6), a Diretora - Secretária (E7) e a Diretora - Presidente do CAV (E8). Todos os líderes possuem experiência profissional em empresas e desempenham atividades voluntárias por convicções próprias. Há concordância sobre a importância da contabilidade e da transparência para uma boa gestão, como também sobre a dificuldade oriundas de uma legislação confusa e conflitante. Entretanto, apenas o Diretor-Tesoureiro mostrou-se conhecedor das práticas relacionadas às gratuidades. Houve certa limitação nessa fase de entrevista devido a impossibilidade de realização de encontros presenciais com a liderança.

4.3 Resultado das demais coletas de dados

Conforme mencionado, foram realizadas uma pesquisa documental e atividades de observação. Durante a pesquisa documental verificou-se que em 2013 a OTS contabilizou aproximadamente R\$ 36 mil em gratuidades, considerando as gratuidades concedidas e recebidas. No site e relatórios disponíveis foram levantadas informações sobre o histórico, convênio e principais atividades da OTS. Dentre suas principais iniciativas está a realização de palestras sobre a prática do voluntariado, sendo que, em 2013, a instituição organizou 58 eventos que contaram com a participação de 1.268 pessoas. Quando da participação em um evento promovido pela OTS buscou-se identificar os tipos de custos associados à organização do evento, tendo sido verificado que nem todas as gratuidades eram passíveis de evidenciação. No caso específico, a cessão do espaço para realização da palestra não podia ser evidenciada, pois, diferentemente das organizações privadas, a organização pública cessionária do auditório não emitia nem tipo de declaração comprobatória sobre a cessão. Nesse caso, ficou evidente que em alguns casos a evidenciação e contabilização das gratuidades apresenta dificuldades.

5 Considerações Finais

Esse estudo procurou investigar as práticas contábeis e as dificuldades existentes em uma OTS no que se refere aos custos de gratuidades. Verificou-se os aspectos legais e a falta de profissionalização da gestão em OTS são fatores que dificultam a gestão contábil. Conforme relatos e observações, percebe-se que nem todas as gratuidades são evidenciadas, especialmente devido às dificuldades na valoração e evidenciação dessas.

Constatou-se que a qualidade da regulamentação e a falta de métodos padronizados gera certa insegurança nos profissionais responsáveis pela contabilidade e finanças da organização. Isso sugere a necessidade de aperfeiçoamento da legislação aplicada às OTS. Além disso, parte da liderança da OTS investigada demonstrou certo desconhecimento sobre as práticas relacionadas às gratuidades. Tal situação corrobora com estudo de Colombeli, Muraro e Santos (2012) os quais identificaram a necessidade avanço dos regulamentos e de um maior conhecimento das determinações legais do Terceiro Setor para o avanço das da gestão e processos contábeis.

Os *stakeholders* da OTS foco desse estudo reconhecem a importância da apresentação de demonstrações fidedignas e divulgações de relatórios de atividades, especialmente quando da necessidade de celebração de convênios com entidades da administração pública ou captação junto às empresas porque isso contribuir para demonstrar a seriedade da instituição. Isso reforça os resultados de outras investigações que comentam sobre a importância da

prestação de contas para gestão das entidades e aumento da credibilidade das OTS junto aos seus financiadores (OLAK, 2008; LEIDENS 2005).

As principais limitações da pesquisa estão relacionadas ao foco de análise ter-se concentrado apenas em uma entidade, o que impede a generalização dos resultados, e também ao fato da pouca profundidade das entrevistas com a liderança da OTS. Estudos futuros poderão analisar outros aspectos relacionados às gratuidades, por exemplo, aprofundando o debate sobre implicações tributárias. Também podem ser de grande valia estudos sobre práticas de controles gerenciais, planejamento empresarial e dificuldades na captação de recursos, além de pesquisas que contemplem um maior número de entidades.

Agradecimentos

Os autores agradecem o apoio e colaboração da equipe do NITS-UFPR e dos colaboradores do CAV sem os quais esse trabalho não seria possível.

Referências

AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. **Non-profit**. Disponível em: <<https://www.ato.gov.au/Non-profit/>>. Acesso em: 15 ago. 2014.

BEUREN, I.M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BOSIO, J.; GIOLLO, P. R.. Entidades beneficentes: uma proposta de mensuração e evidenciação das variações patrimoniais decorrentes da opção pelo Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEAS. **In:** Congresso Internacional de Custos. Florianópolis, 9.ed. 2005.

BRASIL. Lei Federal nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 05 jan. 1916 (revogada). Seção 1. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l3071.htm>. Acesso em: 07 jul. 2014.

BRASIL. Lei Federal nº 9.608, de 18 de fevereiro de 1998. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 19 fev. 1998. Seção 1. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9608.htm>. Acesso em: 03 jul. 2014.

CANADIAN INSTITUTO OF CHARTERED ACCOUNTANTS. **Guide to Accounting Standards for Not-for-Profit Organizations in Canada**. Toronto: CICA, 2012.

CENTRO DE AÇÃO VOLUNTÁRIA DE CURITIBA. **Institucional**. Disponível em < <http://www.acaovoluntaria.org.br/index.php?area=sobre>>. Acesso em: 30 jul. 2014.

____. **Relatório de atividade 2013**. Disponível em: < <http://www.acaovoluntaria.org.br/index.php?area=transparencia>>. Acesso em: 07 ago. 14.

COLOMBELI, C.; MURARO, M.; SANTOS, S. R. O impacto da lei nº 12.101/2009 na apresentação das demonstrações contábeis das Apaes/RS. **Revista Teoria e Evidência Econômica**. v. 18. n. 38, p. 121.143, jan./jun., 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Manual de procedimentos contábeis para fundações e entidades de interesse social**. Brasília; CFC, 2003.

____. **ITG 2002: entidade sem finalidade de lucros**. Disponível em: <<http://portalcfc.org.br>>. Acesso em: 21 Abr. 2014.

COOPER, D. R.; SCHNDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em administração**. 10. ed. Porto Alegre: Bookman, 2011.

CRUZ, C.V.O. **Relevância da informação contábil para investidores no terceiro setor: uma investigação empírica**. 2010. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de São Paulo. São Paulo: FEA/USP, 2010.

CUSTÓDIO, E. B.; JACQUES, F. V. S.; QUINTANA, A. C. Organizações sem fins lucrativos: um estudo bibliométrico. **Revista Ambiente Contábil**. v. 5, n. 2, p. 107-127, jul-dez, 2013.

ELKINGTON, J. **Canibais com garfo e faca**. São Paulo: M. books, 2012.

GRUPO DE INSTITUTOS FUNDAÇÕES E EMPRESAS. **Censo GIFE**. Disponível em: <<http://censo.gife.org.br>>. Acesso em: 29 jun. 2014.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **As fundações privadas e sem fins lucrativos no Brasil**. Disponível em: <ftp://ftp.ibge.gov.br/Fundacoes_Privadas_e_Associacoes/2010/pdf/tab02.pdf>. Acesso em: 21 abr. 2014.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; CARVALHO, L. N. Contabilidade: aspectos relevantes e epopéia de sua evolução. **Revista Contabilidade e Finanças - USP**, São Paulo, n. 38, p. 07 – 19, maio-ago, 2005.

LEIDENS G. L. **Procedimentos contábeis para os custos e benefícios dos certificados de entidades beneficentes de assistência social em entidades instituições de ensino superior em Santa Catarina**. 2005. 134 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2005.

LOPEZ, F; BARONE, L. **As entidades sem fins lucrativos e as políticas públicas federais: tipologia e análise de convênios e organizações (2003-2011)**. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_1896.pdf>. Acesso em: 21 abr. 2014.

MARION, J. C. **Contabilidade básica**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, G. A. Estudo de caso: uma reflexão sobre a aplicabilidade em pesquisas no Brasil. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, FEA-USP, n. 2, v. 2, p. 8 - 18 jan./abr. 2008.

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

ORGANIZAÇÕES DAS NAÇÕES UNIDAS. **Handbook on non-profit institutions in the system of national accounts**. New York: ONU, 2003.

PEREIRA, R. S.; MORAES, F.C.C.; MATTOS JUNIOR, A.B.; PALMISANO, A. Especificidades da gestão no terceiro setor. **Revista Organização em Contexto.**, São Bernardo do Campo, n.18, v. 9, p. 167-195, 2013.

REDE BRASIL VOLUNTÁRIO. **Sobre a rede**. Disponível em: <<http://www.redebrasilvoluntario.org.br/sobre-a-rbv/>>. Acesso em: 02 jul 2014.

RIBEIRO, M. S. **Contabilidade ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2006.

SANTOS, C.A.; SCHIER, C.U.; FILHO, L. P.; PANHOCA, Luiz; VOESE, Simone Bernado Práticas de contabilidade em organizações sem fins lucrativos. **Revista Gestão Estratégica**, Ponta Grossa, n. 1, v. 4, p. 81-88, 2011.

TUCKER, B.; PARKER, L. Out of control? Strategy in the NFP sector: the implication for management control. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**. v. 26, n. 2, p. 234-266, 2013.

VAN BELLEN, H. M. **Indicadores de sustentabilidade**: uma análise comparativa. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2005.

YIN, R. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.