

**FUNDAÇÃO INSTITUTO CAPIXABA DE PESQUISAS EM  
CONTABILIDADE, ECONOMIA E FINANÇAS – FUCAPE.**

**BEATRIZ SANTOS NEVES FADLALAH**

**O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E AS  
PRÁTICAS DE RESPONSABILIDADE SOCIAL CORPORATIVAS.**

**VITÓRIA  
2010**

**BEATRIZ SANTOS NEVES FADLALAH**

**O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E AS  
PRÁTICAS DE RESPONSABILIDADE SOCIAL CORPORATIVAS.**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis com ênfase em Planejamento Tributário, da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis – Nível Profissionalizante.

**Orientador:** Professor Dr. Antonio Lopo Martinez

**VITÓRIA  
2010**

**BEATRIZ SANTOS NEVES FADLALAH**

**O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E AS  
PRÁTICAS DE RESPONSABILIDADE SOCIAL CORPORATIVAS.**

Dissertação apresentada ao Mestrado de Ciências Contábeis com ênfase em Planejamento Tributário, da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis na área de concentração de Planejamento Tributário.

Aprovada em 29 de outubro de 2010.

**COMISSÃO EXAMINADORA**

**Profº Orientador Dr.: Antonio Lopo Martinez**

**Profº Dr. Alfredo Sarlo Neto**

**Profª Dra. Flávia Zóboli Dalmácio**

A todos os agentes do terceiro  
setor, que, direta ou  
indiretamente, contribuem para  
a mudança social, no País.

## **AGRADECIMENTOS.**

À Arcelor Mittal Brasil, por ter sido instrumento para a concretização de um sonho.

Ao meu professor Orientador, Dr. Antonio Lopo Martinez, pela colaboração e preciosas sugestões.

Aos Professores Dr. Valcemiro Nossa e Dra. Flávia Dalmácio, por suas enriquecedoras contribuições.

Aos funcionários da FUCAPE, e, mais especialmente, à equipe da Biblioteca dessa Instituição, pelos préstimos durante a realização das pesquisas.

Ao Márcio Pessoa de Jesus, pela revisão do trabalho.

Aos meus familiares e amigos, pelo incentivo, força e compreensão.

E, principalmente, a Deus, por me permitir alcançar mais esta realização.

*“Nem governos, nem empresas podem oferecer aquilo de que necessitam as grandes cidades do mundo. Essa é uma tarefa da organização não governamental, não empresarial, sem fins lucrativos.”*

*(Peter Drucker)*

## RESUMO.

A responsabilidade social corporativa vem se consolidando no mundo contemporâneo, tornando-se necessária a toda a empresa que lida com seu público de maneira responsável, além de agregar valor, não só econômico quanto em termos de valorização de imagem interna e externa. A responsabilidade social corporativa envolve: a) doação de recursos (filantropia); b) investimento social privado - ação social planejada, visando à aplicação eficiente dos recursos doados; c) ética e transparência no relacionamento com as partes interessadas e d) responsabilidade pelos impactos causados, sejam sociais, ambientais, entre outros (sustentabilidade). Interessam ao presente trabalho os dois primeiros estágios da RSC, quais sejam, a filantropia e o investimento social. A legislação fiscal brasileira prevê o benefício de dedutibilidade de despesas, na apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, realizadas em favor de determinadas organizações do terceiro setor. Este estudo visa a verificar se é possível, para uma empresa socialmente responsável, alcançar a redução de tributos com práticas de filantropia e de investimento social, ou como aproveitar, fiscalmente, doações para o terceiro setor, pois a aplicabilidade de incentivos fiscais caracteriza uma modalidade de planejamento tributário. E, a partir dessa verificação, criar um modelo de planejamento tributário, o qual incorpore tais práticas. Para responder às indagações que norteiam o trabalho, foi realizada pesquisa bibliográfica sobre o assunto, com ilustração de planejamento tributário levado a efeito pela ArcelorMittal Brasil, em sua unidade operacional de Tubarão, município de Serra – ES, em 2005.

**Palavras-chave:** Planejamento tributário; Dedutibilidade fiscal de doações para o terceiro setor; Filantropia; Investimento social.

## ABSTRACT

*Corporate social responsibility has been consolidated in the contemporary world and it has become necessary for every company that deals with its internal and external public in responsible way, and adds value, both economic and in terms of image's recovery. Corporate social responsibility involves: a) funds donations – philanthropy; b) private social investment– social planned action, aimed at the efficient application of the donated resources; c) ethics and transparency in the relationship with stakeholders and d) responsibility for the caused social, environmental and others impacts (sustainability). Interest to this study the first two stages of CSR, philanthropy and the private social investment. The Brazilian tax legislation foresees the deductibility of expenditures, for effect of the Income Tax and the Social Contribution on Net Income, carried trough for some especial third sector organizations. The study intends to verify If it is possible, for a company to search the reduction of taxes, with the practice of philanthropy and social private investment: how to practice tax planning through donations for the third sector, therefore the search for the applicability of tax incentives is a type of tax planning. And, from this verification, create a tax planning model that incorporates such practices. To answer the questions that guide the work, was carried out bibliographic research on the topic, with illustration of a tax planning undertaken by the ArcelorMittal Brazil, in its operating unit of Tubarão, city of Serra – ES, in 2005.*

**Keywords:** *Tax planning; Tax deductibility of donations to the third sector; Philanthropy; Social investment.*

## LISTA DE FIGURAS.

Figura 1 - Responsabilidade Social (investimentos da ArcelorMittal Tubarão, por área).....	74
Figura 2 - Percentual de Performance na Prestação de Contas das Organizações Civis apoiadas pela ArcelorMittal Tubarão .....	83
Figura 3 - Fluxo Operacional referente a Modelo de Planejamento Tributário (p.1/3) .....	89
Figura 4 - Fluxo Operacional referente ao Padrão de Planejamento Tributário (p.2/3). .....	90
Figura 5 - Fluxo Operacional referente ao Padrão de Planejamento Tributário (p.3/3) .....	91

## **LISTA DE QUADROS.**

QUADRO 1 - RESUMO DOS INCENTIVOS FISCAIS .....	46
--	----

## LISTA DE TABELAS.

TABELA 1 - DECOMPOSIÇÃO DA ARRECADAÇÃO DO IRPJ – R\$ MILHÕES.....	48
TABELA 2 - LIMITE DE APROVEITAMENTO DAS DOAÇÕES PARA ORGANIZAÇÕES CIVIS ENQUADRADAS COMO OSCIP/UP, NO IRPJ E NA CSLL – R\$ MIL.....	52
TABELA 3 - APURAÇÃO DO GANHO ORIUNDO DO BENEFÍCIO FISCAL DE DEDUTIBILIDADE DAS DOAÇÕES PARA ORGANIZAÇÕES CIVIS ENQUADRADAS COMO OSCIP/UP – R\$ MIL.....	53
TABELA 4 - COMPILAÇÃO DOS INDICADORES SOCIAIS EXTERNOS (CONTRIBUIÇÕES PARA A SOCIEDADE) – RESUMO 2001 A 2004. EM R\$ MIL.	75
TABELA 5 - DOAÇÕES REALIZADAS PELA ARCELORMITTAL TUBARÃO EM PROL DE ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR – PERÍODO 2001 A 2004 (EM REAIS) .....	76
TABELA 6 - DOAÇÕES REALIZADAS PELA ARCELORMITTAL TUBARÃO PARA ENTIDADES ENQUADRADAS COMO UP/OSCIP, QUE DÃO DIREITO À APROVEITAMENTO DA DEDUTIBILIDADE FISCAL NO IRPJ E NA CSLL.....	77
TABELA 7 - GANHO FISCAL DA ARCELORMITTAL TUBARÃO, ORIUNDO DO APROVEITAMENTO DE DOAÇÕES PARA O TERCEIRO SETOR NO IRPJ E NA CSLL, PERÍODO 2002 A 2004 – R\$ MIL .....	79
TABELA 8 - DEMONSTRATIVO DE APROVEITAMENTO FISCAL DAS DOAÇÕES PARA ORGANIZAÇÕES CIVIS – 2002 A 2004 (R\$ MIL) .....	80

## **LISTA DE SIGLAS.**

**ACES** – Associação Comunitária do Espírito Santo.

**CAP** – *Chartered Advisor in Pílanthropy*.

**CS** – Contribuição Social.

**CSLL** – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

**CST** – Companhia Siderúrgica de Tubarão.

**IBGE** – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística.

**IBPT** – Instituto Brasileiro de Direito Tributário.

**IEL** – Instituto Eivaldo Lodi.

**IN** – Instrução Normativa.

**IR** – Imposto de Renda.

**IRPJ** – Imposto de Renda de Pessoa Jurídica.

**IRS** – Internal Revenue Service.

**LOB** – Lucro Operacional Bruto.

**MP** – Medida Provisória.

**ONGS** – Organizações não governamentais.

**OSCIP** – Organização da Sociedade Civil de Interesse Público.

**RS** – Responsabilidade Social.

**RSC** – Responsabilidade Social Corporativa.

**SRF** – Secretaria da Receita Federal.

**S/W** – Scholes & Wolfson.

**UP** – Título de Utilidade Pública.

## SUMÁRIO.

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>14</b>
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	<b>20</b>
2.1 TEORIA DOS <i>STAKEHOLDERS</i> .....	20
2.2 ARCABOUÇO TEÓRICO DE SCHOLLES E WOLFSON (SW).....	24
2.3 ESTUDOS E CONCEITOS JURÍDICOS SOBRE DEDUTIBILIDADE DAS DOAÇÕES E A PRÁTICA DE FILANTROPIA .....	29
<b>2.3.1 Planejamento tributário .....</b>	<b>32</b>
<b>2.3.2 Incentivos fiscais .....</b>	<b>36</b>
2.3.2.1 Incentivos fiscais na Constituição Brasileira.....	36
2.3.2.2 Incentivos fiscais para o terceiro setor e o planejamento tributário .....	37
<b>2.3.3 Os incentivos fiscais disponibilizados em prol do terceiro setor.....</b>	<b>39</b>
2.3.3.1 Os incentivos fiscais disponibilizados em prol do terceiro setor - cenário mundial.....	39
2.3.3.2 Os incentivos fiscais disponibilizados em favor do terceiro setor, no Brasil ..	41
<b>2.3.4 Incentivo de dedutibilidade, no imposto de renda da pessoa jurídica e         na contribuição social sobre o lucro líquido, das doações para UP e OSCIP         .....</b>	<b>48</b>
<b>2.3.5 Personalidade jurídica das organizações do terceiro setor .....</b>	<b>54</b>
2.3.5.1 Título de utilidade pública – UP .....	56
2.3.5.2 Título de organização da sociedade civil de interesse público – OSCIP .....	58
<b>2.3.6 A responsabilidade social das empresas .....</b>	<b>61</b>
2.3.6.1 Responsabilidade social corporativa .....	61
2.3.6.2 Filantropia e investimento social .....	63
<b>3. METODOLOGIA .....</b>	<b>69</b>
3.1 TIPO DE PESQUISA .....	69
3.2 COLETA DE DADOS.....	70
3.3 LIMITAÇÕES .....	71

<b>4 ESTUDO DE CASO .....</b>	<b>72</b>
4.1 A ARCELORMITTAL BRASIL E O TERCEIRO SETOR.....	72
4.2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO DA ARCELORMITTAL TUBARÃO .....	75
4.3 ADEQUAÇÃO DE PROCEDIMENTOS .....	81
<b>5 PADRÃO OPERACIONAL PARA APROVEITAMENTO FISCAL DA DEDUTIBILIDADE DE DOAÇÕES REALIZADAS POR EMPRESAS DO LUCRO REAL EM PROL DE OSCIP OU UP .....</b>	<b>86</b>
<b>6 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>92</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>95</b>
<b>ANEXO 1 – BALANÇO SOCIAL DA CST – EXERCÍCIO DE 2001 .....</b>	<b>105</b>
<b>ANEXO 2 – BALANÇO SOCIAL DA CST – EXERCÍCIO DE 2002 .....</b>	<b>107</b>
<b>ANEXO 3 – BALANÇO SOCIAL DA CST – EXERCÍCIO DE 2003 .....</b>	<b>109</b>
<b>ANEXO 4 – BALANÇO SOCIAL DA CST – EXERCÍCIO DE 2004 .....</b>	<b>111</b>
<b>ANEXO 5 - MODELO DE DECLARAÇÃO A SER FORNECIDA POR ENTIDADES CIVIS, DE RESPONSABILIDADE NA APLICAÇÃO INTEGRAL DOS RECURSOS RECEBIDOS MEDIANTE DOAÇÃO, NOS TERMOS DA LEI 9.249/95 E IN SRF 87/96. ....</b>	<b>113</b>

## 1.INTRODUÇÃO.

A Constituição da República Federativa do Brasil, em seu artigo 6º, garante que é prerrogativa de todo cidadão o acesso à segurança, à saúde e à educação, entre outros direitos sociais (BRASIL, 1988).

Entretanto, um considerável contingente da população brasileira vivencia uma realidade muito distante das salvaguardas, constitucionalmente, previstas. Pesquisas realizadas pelo IBGE (2008 e 2009), apontam a existência de carências significativas, no tocante ao atendimento de tais garantias, sendo notórias as dificuldades que o Estado brasileiro tem enfrentado para atender, satisfatoriamente, à população do país.

O aumento do número de organizações civis, sem finalidade lucrativa, (ABONG, 2009), confirma que, em face da deficiência na prestação dos serviços públicos, relevante papel têm assumido as iniciativas e organizações privadas, sem finalidade lucrativa. Baseadas no trabalho associativo e voluntário, e voltadas para a oferta dos direitos e garantias sociais aos brasileiros. Essas organizações compõem o chamado terceiro setor (CABRAL, 2007).

Em paralelo, a responsabilidade social vem se consolidando no mundo corporativo moderno, uma vez que tal prática tem-se tornado uma necessidade para a empresa que lida com seu público, interno e externo, de maneira responsável, buscando além da colocação de seus produtos, a respeitabilidade e o bom conceito perante a sociedade (MONTANA; CHARNOV, 2001).

Este estudo tem como objetivo geral, verificar se é possível, para uma

empresa, buscar a redução de tributos, com práticas de filantropia e de investimento social.

### **Como auferir ganho tributário por meio de doações para o terceiro setor?**

A partir dessa verificação, o trabalho se propõe a apresentar um modelo de padrão operacional de planejamento tributário, criado para garantir o aproveitamento de incentivo fiscal, previsto na legislação brasileira e, voltado para empresas enquadradas no regime de lucro real, que realizem doações em favor de organizações não governamentais sem fins lucrativos. Esse incentivo fiscal foi criado, pelo governo, com o fim de angariar recursos para essas organizações (BRASIL), mas, por via indireta, possibilita a identificação de oportunidade de planejamento para redução de carga tributária, mediante a fruição de tal incentivo.

Como objetivos específicos, o trabalho pretende investigar e detalhar os conceitos de responsabilidade social corporativa e apresentar características das instituições do terceiro setor, pois são assuntos relacionados e necessários à contextualização do problema principal.

Reduzir a carga tributária e pagar menos tributos, dentro da lei, é uma prática legal, e não deve ser confundida com sonegação fiscal (SILVA, 1987).

Assim, as empresas buscam identificar formas e caminhos lícitos que lhes permitam reduzir o impacto do recolhimento de tributos em seus caixas. Isso nada mais é do que planejamento tributário (CAMPOS, 2007).

Uma das maneiras de uma empresa realizar o planejamento tributário é identificar os incentivos fiscais disponibilizados pela legislação, para análise de seu aproveitamento (ELALI, 2007).

A legislação tributária brasileira alberga um benefício fiscal, relacionado ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), oferecido às empresas que se enquadram na sistemática do lucro real e que fazem doações em favor de organizações do terceiro setor, desde que as donatárias sejam credenciadas para atuarem como Utilidade Pública - UP (Lei 9.249/95), ou como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIP (MP 2.158-35/2001).

Ao mesmo tempo, a prática de responsabilidade social corporativa se reveste de interesse e relevância para a empresa, pois faz com que ela se torne mais conhecida junto a suas partes-relacionadas, entre elas, clientes e sociedade em geral (ROSEMBURG, 2006).

O trabalho visa a demonstrar, por meio da análise da legislação vigente e da pesquisa desenvolvida, se é possível, para uma empresa, alcançar a redução de tributos (ganho tributário), mediante a adoção de práticas de filantropia e de investimento social em favor de organizações do terceiro setor.

A proposição da presente pesquisa é a de investigar a correlação entre filantropia/investimento social e planejamento tributário, em outros vieses de pesquisa, para o estudo da realidade brasileira.

No meio social, em que a efetividade da ação estatal encontra-se ausente, em relação à oferta de serviços sociais públicos (IBGE, 2008 e 2009), cria-se espaço para a atuação de organizações não governamentais – ONGS, as quais compõem o terceiro setor.

Ao pesquisar o assunto, Rico (2006, p. 90), constatou que “um dos grandes desafios do terceiro setor é lidar com a ausência de profissionalização necessária à

sua permanência”. Rico (2006, p. 90), verificou, ainda, que as organizações desse setor “não têm como prioridade a própria administração interna, nem a administração dos projetos e ações sociais, em termos de planejamento, acompanhamento, monitoramento, controle orçamentário, previsão de resultados e impactos”, que, na atualidade, garantem-lhes perpetuidade.

Diante desse cenário, a empresa socialmente responsável não pode, nem deve fechar os olhos às carências das organizações não governamentais, que atuam como agentes supridores das demandas sociais não atendidas pelas instituições públicas (MONTANA; CHARNOV, 2001).

Por essa razão, a empresa privada pode passar a fazer doações para essas organizações, acompanhar a forma de gestão dos recursos doados, bem como monitorar o resultado das ações implementadas pelas donatárias, se quiser verificar a eficácia das suas doações (OLIVEIRA, 2008).

Se, ao praticar tais doações, a empresa puder agregar ganho tributário, mediante a utilização de determinados procedimentos que lhe garantam dedutibilidade fiscal das doações realizadas, ela tem a obrigação de adotar esses procedimentos, sob pena de, não o fazendo, estar penalizando todas as partes relacionadas à empresa – sócios, empregados, acionistas etc. (FREEMAN, 2010).

Por todo o exposto, um estudo que verifique que filantropia, investimento social e planejamento tributário são práticas convergentes, poderá servir para evidenciar que o planejamento tributário pode agregar valor, não somente para o planejador tributário, como também para a sociedade na qual está inserido.

Adicionalmente, os resultados do trabalho poderão servir de apoio para o desenvolvimento de políticas públicas, que visem à formação profissional das

organizações do terceiro setor, capacitando-as para atendimento às necessidades sociais do povo brasileiro.

O trabalho encontra-se assim dividido, após o primeiro capítulo, a presente introdução:

No capítulo dois, foi evidenciada a revisão da literatura. Nesse tópico, apresentou-se o referencial teórico, que abordou a Teoria da Firma e o Arcabouço “Scholes & Wolfson”, sustentáculos para a defesa dos argumentos pretendidos. A seguir, dentro desse mesmo tópico, foram evidenciados os conceitos afetos ao tema e as fontes identificadas, visando ao embasamento das alegações defendidas. Assim, foram expostas: a conceituação e importância do planejamento tributário; o conceito dos incentivos fiscais; a base constitucional brasileira para concessão dos incentivos fiscais; os incentivos fiscais em prol do terceiro setor, e sua correlação com o planejamento tributário; os incentivos fiscais em prol do terceiro setor, no cenário mundial e no Brasil. Posteriormente, adentrou-se na investigação do incentivo de dedutibilidade, no imposto de renda e na contribuição social sobre o lucro líquido, das doações em favor de organizações enquadradas como UP ou OSCIP e o conceito de responsabilidade social das empresas – dentre todos os demais incentivos, esse foi o que demandou uma análise mais focada, pois nele foi amparada a pretensão da presente pesquisa. Logo após, passou-se a analisar a personalidade jurídica das organizações do terceiro setor, esmiuçando-se o conceito de credenciamento dessas organizações como Utilidade Pública – UP, ou como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP. Para finalizar o tópico de revisão da literatura, tratou-se da responsabilidade social das empresas, apresentando-se o seu conceito e os tipos de responsabilidade existentes.

Com o fito de delimitar a formatação do trabalho e o modo como foi

elaborado, o capítulo três especificou e definiu a metodologia utilizada.

A seguir, objetivando-se atingir a verificação pretendida – da possibilidade de realização de planejamento tributário, mediante a prática de responsabilidade social corporativa, o capítulo quatro relata o planejamento tributário levado a efeito pela ArcelorMittal Brasil, em sua unidade de Tubarão, no ano de 2005.

A partir do estudo de caso e das pesquisas efetuadas, apresenta-se, no capítulo cinco, um modelo de padrão operacional, acompanhado de fluxo, que congrega os procedimentos voltados para realização de planejamento tributário focado no aproveitamento do incentivo fiscal, objeto do estudo. Ambos foram criados com o intuito de colaborar com as empresas, que se proponham a adotar esse tipo de prática, em seu dia a dia, e queiram utilizá-los como roteiro.

Por último, o capítulo seis apresenta as considerações finais.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO.

### 2.1 TEORIA DOS *STAKEHOLDERS*

Contrapondo-se à teoria da firma, a qual preconiza que a empresa tem que atender aos interesses internos dos acionistas e, por essa razão, buscar apenas a maximização dos seus resultados, a teoria dos *stakeholders*, elaborada por Robert Freeman, em 1984, defende que a empresa deve se preocupar não, somente, com o seu desempenho econômico-financeiro, mas, também, com o seu desempenho social e político, para as tomadas de decisão.

Assim, de acordo com a teoria dos *stakeholders*, a empresa deve atender, além das necessidades dos acionistas – donos ou proprietários, também às necessidades de todos os outros agentes que lhe são relacionados:

O mundo dos negócios pode ser entendido como um conjunto de relações entre grupos que têm interesse nas atividades que compõem o negócio. E sobre como os clientes, fornecedores, funcionários, financiadores (acionistas, detentores de bônus, bancos, e assim por diante), comunidades e gestores se interagem e criam valor. Entender um negócio é conhecer como funcionam esses relacionamentos. O trabalho do executivo ou empresário é gerenciar e modelar essas relações. Por essa razão o termo 'gestão de *stakeholders*'. (FREEMAN; HARRISON; WICKS, 2007, p. 3. Tradução livre<sup>1</sup>).

Segundo Freeman (2010, p. 50), “há grupos que afetam as atividades-fim da organização e são afetados por ela” (tradução livre). Na visão desse autor, a

---

<sup>1</sup> No original: “*Business can be understood as a set of relationships among groups that have a stake in the activities that make up the business. Business is about how customers, suppliers, employees, financiers (stockholders, bondholders, Banks, and so on), communities, and managers Interact and create value. To understand a business is to know how these relationships work. The executive’s or entrepreneur’s job is to manage and shape these relationships, hence the term ‘managing for stakeholders’.*”.

empresa consegue êxito, na medida em que cria valor e satisfaz, constantemente, os interesses de todos os que compõem esses grupos.

Existem dois tipos de *stakeholders*: os externos, os quais agregam aqueles grupos ou indivíduos do ambiente externo à empresa, como governo, mídia, sindicatos, fornecedores, clientes, comunidade, associações, organizações não governamentais e da sociedade em geral etc. E existem os *stakeholders* internos, como sócios, diretores e empregados, “que não fazem estritamente parte do ambiente de uma organização, mas pelos quais um administrador individual é responsável.” (STONER; FREEMAN, 1999, p. 47).

Como explicam Lacombe e Heilborn (2003):

Nenhuma organização está isolada, mas *inserida num ambiente externo que atua sobre ela e sobre o qual ela também age*. Ao elaborar seus planos, a empresa os faz considerando o ambiente em que está inserida e, em muitos casos, procurando atuar sobre esse ambiente de modo a modificá-los a seu favor (LACOMBE E HEILBORN, 2003, p. 20)

Dessa forma, a empresa precisa considerar as demandas das partes legitimamente interessadas no seu funcionamento, “seja porque impactam, ou são impactados, pela empresa, ou simplesmente têm interesse sobre como a empresa se comporta” (OLIVEIRA, 2008, p. 94).

Os dez princípios que resumem a Teoria dos Stakeholders são:

1. Os interesses dos *stakeholders* devem caminhar juntos, todo o tempo;
2. Precisamos ter uma filosofia de voluntariado - para envolver as partes interessadas e controlar o nosso relacionamento com elas, ao invés de deixar isso para os governos;
3. Precisamos encontrar soluções para os problemas que satisfaçam a todos os *stakeholders*, simultaneamente;
4. Tudo o que fazemos tem por objetivo servir aos *stakeholders*. Nós nunca conseguimos efetuar *trade-offs* com os interesses de uns contra os de outros, por muito tempo;
5. Nós agimos com o propósito de cumprir o nosso compromisso com os *stakeholders*. Agimos com aspiração para a realização de nossos sonhos e dos deles;
6. Necessitamos comunicação intensiva e diálogo com todos os *stakeholders* – não apenas com aqueles que nos são amigáveis;

7. Os *stakeholders* consistem em pessoas reais, com nomes, faces e crianças. Eles são complexos;
8. Temos necessidade de generalizar a abordagem de marketing;
9. Lidamos com ambos, *stakeholders* primários e secundários<sup>2</sup>;
10. Nós monitoramos e redesenhamos os nossos processos, constantemente, para melhor servirmos aos nossos *stakeholders*. (FREEMAN, HARRISON e WICKS, 2007, p. 60. Tradução livre).

Tais princípios indicam que a teoria dos *stakeholders* baseia-se, portanto, em aspectos que suplantam a análise econômica, para agregar aspectos políticos, sociais, filosóficos e sistêmicos.

Tendo por lastro pesquisa bibliográfica sobre o assunto, e com base em defensores da Teoria dos *Stakeholders*, Boaventura *et al.* (2009), apresentaram os seguintes pontos favoráveis da Teoria dos *Stakeholders*:

- Confere postura mais estratégica à organização, na medida em que permite a análise mais abrangente, sobre diversos ângulos de visão;
- Permite identificar e conhecer os pontos de influência das partes-relacionadas à empresa;
- Somente o conhecimento de todas as partes relacionadas permite, à empresa, entender como gerar riqueza.

As críticas e contraposições encontradas à teoria dos *stakeholders* “são oriundas de pesquisadores da área de finanças e fundamentadas nos mesmos aspectos que tais autores utilizam para defender a teoria da maximização do valor da empresa” (BOAVENTURA *et al.*, 2009, p. 295):

- Não oferecer objetivos claros, o que dificulta a tomada de decisão pelos gestores. .

---

<sup>2</sup> Essa é uma outra classificação de *stakeholders*. Para Freeman (apud De Luca *et al.*), *stakeholders* internos são aqueles que possuem direito legal sobre os recursos da organização; já os *stakeholders* externos são aqueles cujo direito sobre os recursos organizacionais é menos estabelecido em lei ou é baseado em critérios de lealdade ou em obrigações éticas. In De Luca *et al.*. Responsabilidade social corporativa: um estudo sobre o comportamento das distribuidoras de energia elétrica da região nordeste, p. 4. Disponível em <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos62006/161.pdf>.

- Carecer, a sua sistemática, de rigor científico, ao tentar explicar a realidade:

Há ainda críticas de caráter científico, como as expostas por Key (1999) ao explicar que (...) a teoria dos *stakeholders* tem sido falha em quatro sentidos: inadequada na explicação de seu processo, vinculação incompleta entre as variáveis internas e externas, insuficiente atenção ao sistema em que o negócio opera e os diferentes níveis de análise de sistema e inadequada na forma de avaliar o ambiente. (Boaventura *et al.*, 2009, p. 295).

Silveira, Yoshinaga e Borba (2005), também analisaram a teoria dos *stakeholders*, sob uma abordagem crítica de sua função-objetivo para a corporação. Sugeriram que “a teoria de maximização do lucro é mais robusta conceitualmente”. (SILVEIRA; YOSHINAGA; BORBA, 2005, p. 42). E, apontam, como uma falha da teoria dos *stakeholders*, o fato de “não apresentar um critério objetivo para a tomada de decisão e tampouco uma maneira objetiva para a avaliação de desempenho”. (SILVEIRA, YOSHINAGA; BORBA, 2005, p. 35).

Lupetti (2007), argumenta que a vulnerabilidade dos compromissos e atitudes da organização, perante os *stakeholders* dependerá da atuação dessa organização, e o grande desafio será alcançar a conciliação dos interesses de todos os envolvidos. Lupetti (2007, p. 53), sustenta que “[...] empresas que adotam a classificação de *stakeholders* poderão criar dois tipos de valores que se completam e proporcionam maior identidade e eficiência organizacional: o comercial e o social”.

Sob essa ótica, pode-se concluir que a adoção dos fundamentos da teoria dos *stakeholders* é adequada para o embasamento de uma pesquisa, como a presente, a qual pretende abordar aspectos da responsabilidade social corporativa, pois, faz-se mister, para a empresa socialmente responsável, a adoção de práticas que propiciem ganho social, além de maximização de lucro.

Freeman (2010, p. 1), assim preleciona:

Organizações têm suas partes interessadas interessados e traçam a história mediante investigação de diversas áreas de gerenciamento: mais notadamente, planejamento, organização, teoria, responsabilidade social, teoria de sistemas, e planejamento estratégico. Isto sugere, fortemente, que a noção de partes interessadas pode ser utilizada para enriquecer o atual estágio da arte de planejamento estratégico, e resume as recentes pesquisas empíricas. (Tradução livre <sup>3</sup>).

## 2.2 ARCABOUÇO TEÓRICO DE SCHOLES E WOLFSON (SW).

Scholes e Wolfson (1992) (SW), ao investigarem a relevância dos tributos nas organizações, desenvolveram um arcabouço teórico, mediante o qual procuraram responder a três questões de interesse acadêmico e científico: Os tributos importam? Se não, por quê? Se sim, quanto? Esse arcabouço tenta explicar como os tributos afetam as atividades econômicas, e como a gestão administrativa é afetada pela política tributária (SCHOLES; WOLFSON, 1992).

O arcabouço Scholes & Wolfson (1992), propõe que o planejamento tributário eficaz é aquele que se ampara na análise de todos os aspectos envolvidos no negócio, não apenas no aspecto tributário:

1. O planejamento tributário eficaz requer, do planejador, considerar as implicações fiscais de uma operação, para todas as partes envolvidas na transação.
2. O planejamento tributário eficaz requer, do planejador, ao fazer as análises de tomada de decisões de investimento e de financiamento, considerar não só os impostos explícitos (o gasto com impostos pagos diretamente às autoridades fiscais), mas também os impostos implícitos (impostos que são pagos indiretamente, para diminuir o impacto dos tributos incidentes sobre ganho de capital).
3. O planejamento tributário eficaz requer, do planejador, reconhecer que os impostos representam apenas um entre os muitos custos das empresas, e todos os custos devem ser considerados no processo de planejamento a ser implementado; algumas propostas de planejamentos tributários podem exigir onerosa reestruturação da empresa (SCHOLES; WOLFSON, 1992, p.2 – tradução livre). <sup>4</sup>

<sup>3</sup> No original: “Organizations have stakeholders and traces the history of this idea through several research areas of management thought, most notably corporate planning, organization, theory, social responsibility, systems theory and strategic management. It strongly suggests that the stakeholder notion can be used to enrich the current state of the art in strategic management, and summarizes the recent empirical research.”

<sup>4</sup> No original: “1. Effective tax planning requires the planner to consider the tax implications of a proposed transaction for all of the parties to the transaction. 2. Effective tax planning requires the planner, in making investment and financing decisions, to consider not only explicit taxes (tax dollars paid directly to taxing authorities) but also implicit taxes (taxes that are paid indirectly in the

Scholes e Wolfson (1992), defendem que o tributo tem um peso significativo na estrutura de custos de uma empresa. Mas, quando se faz necessário medir o impacto dos tributos, para tomada de decisão, a empresa não pode se ater, tão-somente, à análise dos aspectos jurídico-tributários da questão, para tomar a sua decisão final. Na visão de Scholes e Wolfson (1992), somente por meio da avaliação das três vertentes - tributos, custos e partes relacionadas, é que se pode verificar, efetivamente, se o planejamento tributário pretendido deve ser implementado, ou não. Sempre que possível, pois, deve-se verificar se a economia com tributos não trará, em seu rastro o aumento dos demais custos incidentes (SCHOLES; WOLFSON, 1992).

Na avaliação de Scholes e Wolfson (1992), a verificação de todas as variáveis envolvidas no planejamento tributário é importante, para que o objetivo e ganho pretendido sejam alcançados, independente de quais sejam elas, tributárias e/ou não tributárias.

Muitas são as investigações científicas focadas na avaliação de impacto dos tributos incidentes – ou que venham a incidir – sobre o comportamento de empresas e contribuintes (POHLMANN; IUDÍCIBUS, 2006).

Mill e Newberry (2004), utilizaram uma amostra cruzada de dados de demonstrações financeiras e dados confidenciais do *Internal Revenue Service* - IRS (órgão equivalente à Receita Federal do Brasil), de empresas controladas por

---

*form or lower before-tax rates of return on tax-favored investments). 3. Effective tax planning requires the planner to recognize that taxes represent only one among many business costs, and all costs must be considered in the planning process: to be implemented, some proposed tax plans may require exceedingly costly restructuring of the business.”.*

O tema central da estrutura desenvolvida por SW é de que o planejamento tributário eficiente deve considerar i) as implicações tributárias para todas as partes envolvidas na transação; ii) todos os tributos, sejam eles explícitos ou implícitos e iii) todos os custos envolvidos na questão. Esse arcabouço teórico é conhecido como “todas as partes, todos os tributos, todos os custos” (“*all parts, all taxes and all costs*”).

estrangeiros, no período 1987-1996, para investigar se os incentivos fiscais concedidos para multinacionais, nos EUA, influenciaram as suas demonstrações de imposto. E, encontraram que multinacionais estrangeiras, com baixas taxas de tributação, informam menos renda tributável e usam mais dívida em suas unidades estrangeiras do que aquelas com média, relativamente, elevada de tributação.

Omer e Yetman (2003), verificaram a tendência das organizações sem fins lucrativos, informarem rendimento tributável próximo de zero, para evitar a taxaço sobre resultados oriundos de atividades não relacionadas ao objeto para o qual foram criadas. Os autores concluíram, após análise da amostra, que há indícios de que as organizações sem fins lucrativos gerenciam, sim, os seus resultados, para reduzir o impacto dos tributos.

Shackelford e Shevlin (2001), concluíram uma pesquisa para identificação de trabalhos que se ampararam no arcabouço Scholes & Wolfson (1992). E encontraram uma dicotomia de entendimento na literatura pesquisada. Mas, os trabalhos analisados por eles apresentaram temas comuns, quais sejam:

- os impostos não são um custo que os contribuintes inevitavelmente evitam;
  - a gestão tributária é complexa e envolve várias dimensões do negócio;
  - os efeitos das considerações sobre impostos em reporte financeiro são melhor compreendidos do que os efeitos dos custos de agência;
  - a quantificação de custos não tributários têm progredido lentamente.
- (SHACKELFORD; SHEVLIN, 2001, p. 326 – tradução livre <sup>5</sup>).

A pesquisa de Pohlmann e Ludícibus (2006), apontou outros autores que também analisaram o peso do tributo na tomada de decisão acerca de investimento, endividamento de capital, uso de incentivos fiscais e definição de localização do

---

<sup>5</sup> No original: “ *taxes are not a cost that taxpayers inevitably avoid; tax management is complex and involves many dimensions of business; the effects of financial reporting considerations on taxes is better understood than the effects of agency costs; quantification of non-tax costs has progressed slowly.*”.

estabelecimento. Entre eles, cite-se: Cloyd *et al.* (1997)<sup>6</sup>; Calegari (2000)<sup>7</sup>; Dumbar e Philips (2001)<sup>8</sup>.

No Brasil, puderam ser encontrados trabalhos recentes que se embasaram no arcabouço Scholes & Wolfson (1992). Verificando dados das 500 maiores empresas do Brasil, elencadas pela Revista Exame nos anos de 2001 a 2003, Pohlmann (2005), analisou o impacto da tributação na estrutura de capital das empresas no Brasil, buscando verificar o impacto do fator tributação do lucro no endividamento das firmas, e qual o sentido dessa influência, bem como checar se essa relação se dá, da mesma forma, para o caso de firmas com alto endividamento e que apresentam baixo nível de tributação. E, confirmou que o nível de tributação do lucro da firma afeta sua decisão quanto à estrutura de capital, e a relação se dá no mesmo sentido, ou seja, quanto maior a incidência tributária, maior será o endividamento.

Também Wasserman (2009), investigou a teoria econômica e os conceitos subjacentes à tributação implícita, baseado na premissa de que se, em condição de equilíbrio de mercado, dois ativos de riscos semelhantes possuem o mesmo fluxo de caixa pré-imposto, mas um deles for, favoravelmente, tributado em relação ao outro, haverá maior demanda pelo ativo menos tributado, que terá, portanto, seu preço relativo aumentado, visando a evidenciar um tipo de tributação ainda pouco visível para a maioria dos indivíduos e das empresas, mas que é tão material quanto a explícita – e que, segundo o autor, encontra-se descrita nos códigos e regulamentos tributários e provisionada nas demonstrações financeiras. Wasserman

---

<sup>6</sup> CLOYD, C. Bryan et al. *The impact of federal taxes on the use of debt by closely held corporations*. **National Tax Journal**, Washington, v. 50, n° 2, p. 261-277, June 1997.

<sup>7</sup> CALEGARI, Michael J. *The effect of tax accounting rules on capital structure and discretionary accruals*. **Journal of Accounting and Economics**, Rochester, v. 30, p. 1-31, 2000.

<sup>8</sup> DUNBAR, Amy E.; PHILIPS, John D. *The outsourcing of corporate tax function activities*. **The Journal of the American Taxation Association**, Sarasota, v. 23, n° 2, p. 35-50, Fall, 2001.

(2009), pretendeu, com sua pesquisa, trazer novos conceitos correlatos à tributação implícita e demonstrar, empiricamente, que alterações tributárias podem resultar em alteração no retorno pré-imposto de ativos.

E, ainda, Calijuri (2009), apresentou uma abordagem multidisciplinar para a gestão tributária, que tenha por objetivo a maximização do valor da firma, em contraponto à abordagem tradicional do planejamento tributário que visa à minimização dos tributos. A pesquisa bibliográfica e o estudo das empresas analisadas evidenciaram que a gestão tributária deve ser realizada de modo integrado na empresa, analisando todos os itens propostos pelo arcabouço Scholes & Wolfson (1992), de forma a obter, mais do que a minimização de tributos, a maximização do valor da empresa.

O arcabouço Scholes & Wolfson (1992), vem ao encontro do desenvolvimento do presente trabalho, pois quando se fala, aqui, em doações filantrópicas, fala-se em geração de valor social, que, em muitos casos, é de difícil quantificação.

Por essa razão, e com lastro no arcabouço Scholes & Wolfson (1992), conclui-se que a apuração de resultados para tomada de decisão num tipo de planejamento tributário que pretenda congrega a prática de responsabilidade social corporativa exigirá, do planejador, não só avaliação do teor de responsabilidade social o qual envolve as ações da empresa, no meio em que se insere, como também análise de ganho, em seu sentido mais amplo. Ou seja, a decisão da empresa não pode ter por foco, unicamente, na minimização de tributos, mas visar à maximização de valor para si mesma, seja esse valor tributário ou não tributário.

## 2.3 ESTUDOS E CONCEITOS JURÍDICOS SOBRE DEDUTIBILIDADE DAS DOAÇÕES E A PRÁTICA DE FILANTROPIA.

A grande maioria das pesquisas encontradas, relacionadas à dedutibilidade fiscal de doações e à prática de filantropia, foi realizada com o objetivo de identificar a sensibilidade e elasticidade das doações à concessão de benefícios fiscais, para verificar se o volume de doações aumenta, ou não, em relação à criação de novos benefícios fiscais com possibilidade de aproveitamento das doações. Assim, os trabalhos são tendentes a identificar a relação entre filantropia e dedutibilidade das doações, num viés quantitativo.

Nessa linha de análise, Feldstein (1975,) avaliou a importância da dedutibilidade fiscal, no imposto de renda e no volume de doações para caridade, no período de 1948 a 1968, nos Estados Unidos, e encontrou resposta positiva a sua indagação: os resultados indicaram que o volume de doações aumentou, em virtude da possibilidade de dedução da doação. Em outro estudo, Feldstein (1975), ampliou sua análise, para alcançar os impactos das doações para organizações religiosas, educacionais e outras instituições, fazendo uma verificação comparativa de qual setor seria o mais afetado, na hipótese de previsão legal para dedutibilidade das doações filantrópicas. E, identificou que as doações voltadas para saúde e educação eram mais sensíveis à dedutibilidade da doação, do que aquelas voltadas para organizações religiosas. Boskin e Feldstein (1977), analisaram a eficácia da dedutibilidade fiscal de imposto de renda, no volume de captação de doações. Os resultados da pesquisa indicaram que doações fiscais abaixo de \$30.000,00 foram muito sensíveis à dedutibilidade concedida; nesses casos, a elasticidade de preço estimada geralmente excedeu a dois.

Choe e Jeong (1993), investigaram se as doações filantrópicas realizadas por

peças físicas seriam afetadas por benefícios de dedutibilidade de imposto de renda. Os resultados empíricos dos dados, colhidos nas declarações de imposto de renda de contribuintes, em 1985, sugeriram que doadores de baixa e média renda eram mais sensíveis à possibilidade de ganho oriundo da dedutibilidade fiscal das doações. Mas, os resultados não foram conclusivos.

De Vita e Twombly (2005), analisando o Programa de Benefício Fiscal para Caridade, no Arizona, avaliaram as potencialidades e limitações do programa, e constataram que, embora a doação caritativa tivesse aumentado durante os primeiros dois anos (1998 e 1999), as declarações fiscais de 2000 indicaram a dificuldade de sustentação do incremento de doações em uma economia fraca. Então, concluíram que incentivos fiscais para organizações sem fins lucrativos constituem desafios administrativos de secretarias estaduais de receitas. Segundo De Vita e Twombly (2005, p. 57), “a análise sugere que os créditos fiscais não são uma panacéia para as necessidades de financiamento das organizações sem fins lucrativos”.

Fack e Landais (2010), analisaram os efeitos dos incentivos fiscais no volume de doações, na França, enfocando duas reformas fiscais, ocorridas no país em 2003 e 2005. Encontraram como resultado, elasticidade das contribuições em relação à política de incentivos num intervalo de -0,2 a -0,6. Embora esse intervalo tenha sido julgado pequeno, concluíram que “a resposta aos incentivos fiscais tende a aumentar com o aumento do valor doado” (FACK; LANDAIS, 2010, p. 1).

Chua e Chung (1999), investigaram a influência dos incentivos fiscais em nível de doações filantrópicas, para verificar a relação entre características individuais e beneficência; elasticidade-preço da beneficência e maneiras de incentivar as doações privadas para a caridade, em Singapura.

Na linha qualitativa, encontrou-se uma pesquisa desenvolvida pela PricewaterhouseCoopers (2008), com o detalhamento de todos os tipos de doações existentes nos Estados Unidos da América e dos requisitos para aproveitamento fiscal da dedutibilidade das mesmas.

Também localizou-se artigo de Brophy (1990), o qual apresentou os incentivos fiscais voltados para caridade, na Grã-Bretanha, apontando questões importantes sobre a política fiscal de doações, com o objetivo de incrementar o volume de doações realizadas por empresas locais.

No Brasil, foram desenvolvidos estudos que buscaram identificar os incentivos fiscais disponibilizados para as organizações não governamentais sem fins lucrativos, a exemplo de Bueno (2007), que investigou os incentivos fiscais brasileiros em prol do terceiro setor, comparando-os com os benefícios disponibilizados pela Lei 501(C)3, norte-americana, e estabelecendo comparações entre o terceiro setor no Brasil e nos Estados Unidos. Bueno (2007), verificou que a Lei norte-americana 501 (C)3 era, à época da pesquisa, mais promissora que os mecanismos brasileiros para promoção de doações em prol do setor social, devido a alguns entraves enfrentados aqui no Brasil. Mas considerava positivo o fato do governo brasileiro “dar às empresas e às pessoas físicas liberdade para eleger a ONG que queiram financiar, com recursos públicos, através da destinação de uma parcela de seu imposto a pagar” (BUENO, 2007, p. 114).

Martins (2007), pesquisou e relacionou os incentivos fiscais voltados para as organizações civis sem finalidade lucrativa. Oliveira e Schwertner (2007), analisaram as práticas de responsabilidade social e a concessão de incentivos governamentais. Carvalho e Castro (2005), investigaram e apresentam as isenções e imunidades com as quais contam as entidades do terceiro setor, bem como os aspectos que

permitem a captação de doações – tais como o enquadramento como UP ou OSCIP.

Os trabalhos qualitativos, referidos acima, tiveram por fim, dentre outras abordagens, a ênfase no aspecto investigativo dos incentivos, mais do que perquirir a relação entre o planejamento tributário e as práticas de responsabilidade social, objeto de estudo da pesquisa ora apresentada.

### **2.3.1 Planejamento tributário.**

Estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT (2010, p. 1), revelou que, em 2009, o governo arrecadou R\$ 1,09 trilhão referente a tributos. Sendo que, em 2008, o total foi de R\$ 1,05 trilhão – um aumento de 3,8%, e, ainda, segundo esse instituto, a carga tributária *per capita* do período cresceu 2,4% (nominal), ou seja, cada brasileiro pagou R\$ 133,70 (cento e trinta e três reais e setenta centavos) a mais de tributos ante 2008.

Em 2008, o contribuinte brasileiro destinou, em média, 40,51% de seu rendimento bruto para pagar tributos (renda, consumo, patrimônio etc.), enquanto que, em 2005, esse percentual foi de 38,35% (IBPT, 2009, p.1).

Os números acima indicam que os governos têm sido eficientes, na arrecadação dos tributos que vão lhes propiciar as receitas necessárias para suprirem seus orçamentos (IBPT, 2009).

Nesse contexto, Fisco e contribuinte encontram-se em lados opostos de uma mesma relação, na qual os interesses são diametralmente antagônicos: enquanto o primeiro visa a ampliar a base oponível da exigência tributária, o segundo procura identificar alternativas para não pagar tributos, ou para reduzir o impacto da carga tributária sobre suas atividades (PESSÔA, 2009).

Para a pessoa jurídica, o planejamento tributário pode representar a sobrevivência no mundo corporativo moderno, no qual a concorrência é acirrada – hoje, é dever de todo o administrador identificar oportunidades para evitar o pagamento do tributo, desde que as práticas adotadas não firam nenhum dispositivo das normas tributárias (ANDRADE FILHO, 2009).

Planejamento tributário, nada mais é, do que o conjunto de práticas adotadas pelo contribuinte, com o objetivo de redução do impacto dos tributos, visando a auferir ganho econômico e/ou financeiro (CAMPOS, 2007).

Quando o planejamento tributário ocorre no campo da licitude, é chamado, por juristas, de elisão fiscal. Para Amaral (2003, p. 49), “a elisão fiscal é um conjunto de procedimentos previstos em lei ou não vedados por ela que visam diminuir (sic) o pagamento de tributos”. Segundo o referido autor:

“o contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos. Se a forma celebrada é lícita, a fazenda pública deve respeitá-la” (AMARAL, 2003, p. 49).

Huck (1997, p. 21), assim conceitua a elisão fiscal:

(...) no sentido consagrado do termo, implica a subtração a uma norma tributária para obter vantagem patrimonial por parte do agente. Tal vantagem, entretanto, não ocorreria se não fossem postos em prática atos jurídicos ou procedimentos contratuais com a finalidade precípua de evitar-se a aplicação da já citada norma. O pressuposto da elisão consiste em subtrair ao tributo manifestações de capacidade contributiva originalmente a ele sujeitas, mediante o uso de atos lícitos, ainda que não congruentes com o objetivo da lei.

Continua esse autor (1997, p. 25):

O limite básico que se impõe ao indivíduo, quando planeja seus negócios no campo do direito tributário, é o da validade dos atos jurídicos que pratica, ou pretende praticar. Em tese, goza o contribuinte do direito de organizar seus negócios, condicionado, entretanto, a instrumentá-los por atos jurídicos válidos.

(...) Dentro desses limites, o contribuinte estará agindo no campo da elisão fiscal.

Greco e Libertuci (1999), assim definem a elisão fiscal – ou planejamento tributário:

Entende-se por elisão fiscal a prática de atos ou negócios (ou eventualmente a não-prática dos mesmos), com o objetivo de eliminar ou diminuir a carga tributária. A elisão, portanto, pressupõe a ausência de dispositivo legal que contrarie a conduta praticada, bem como que esta ação ou omissão aconteça anteriormente ao fato gerador do tributo que se pretende não recolher (ou recolher a menor) (GRECO E LIBERTUCI, 1999, p. 45).

Portanto, do exposto, conclui-se que planejamento tributário e elisão fiscal são conceitos convergentes, e se confundem, pois, em geral, quando se pensa em planejamento tributário, pensa-se em condutas lícitas para o não-pagamento de tributos.

O planejamento tributário ocorre, seja amparado em lei, ou em face de ausência de uma determinação legal:

A doutrina majoritária entende que o planejamento tributário compreende condutas adotadas pelo contribuinte para reduzir ou não recolher tributos antes da ocorrência do fato jurídico tributável. Apenas nestas circunstâncias é que tal conduta estaria no âmbito da licitude.

A razão para tal entendimento está no fato de que as condutas para reduzir ou não recolher tributos, após o surgimento da obrigação tributária, seriam ilícitas e, portanto, não compreenderiam um planejamento tributário. (ZANELLO, 2008, p. 87).

Torres (2003, p. 175), afirma que o planejamento tributário é a “técnica de organização preventiva de negócios jurídicos, visando a uma lícita economia de tributos”.

Esse entendimento é comungado por Borges (2002, p. 64), o qual defende que a natureza do planejamento tributário “consiste em organizar os empreendimentos econômico-mercantis da empresa, mediante o emprego de estruturas e formas jurídicas capazes de bloquear a concretização da hipótese de incidência fiscal”. Para Borges (2002), o planejamento tributário envolve “um comportamento técnico-funcional, adotado no universo dos negócios, que visa

*excluir, reduzir ou adiar os respectivos encargos tributários*". (BORGES, 2002, p. 64. Itálico no original).

Abraham (2007, p. 228), entende que o planejamento tributário "é enquanto *procedimento*, a atividade de interpretação das normas tributárias e de direito privado, e enquanto *ato*, a orientação que é dada a partir do plano elaborado para otimizar custos de natureza fiscal" (Itálico no original).

Amaral (2003, p. 61,) preleciona que "o planejamento tributário no Brasil deverá se profissionalizar ainda mais, de forma que somente conhecimentos de cunho jurídico não bastem para a planificação tributária". Na linha das ideias de Amaral (2003), o planejador fiscal deverá ir além, buscando adquirir conhecimento especializado nas áreas de contabilidade, administração financeira e prática fiscal, visando a identificar fundamentos que justifiquem os seus projetos de economia legal de tributos.

Portanto, reduzir a carga tributária e pagar menos tributos, nos contornos da norma tributária, é, sim, uma prática legal e não deve ser confundida com sonegação, que envolve "a ocultação ou a subtração dolosa de coisas, que deveriam ser mostradas, ou trazidas a certos lugares, a fim de que se satisfaçam mandos legais" (SILVA, 1987, p. 269).

A partir da promulgação, em 1988, da Constituição Federal ora em vigor, o Brasil adotou o estado democrático de direito, no qual princípios e valores como igualdade, legalidade, segurança, interesse social, passaram a se sobrepor aos interesses individuais, dentro dos conceitos de justiça e igualdade social (GRECO; LIBERTUCI, 1999, p. 50).

Nesse contexto, conclui-se que uma análise acerca do planejamento

tributário, o qual procure incorporar práticas de responsabilidade social corporativa reveste-se de novos contornos: valores espalhados na lei maior brasileira, como ética, justiça social e sustentabilidade, que devem ser considerados, quando da avaliação sobre redução ou minimização do tributo.

## **2.3.2 Incentivos fiscais.**

### **2.3.2.1 Incentivos fiscais na Constituição Brasileira**

Incentivo fiscal é toda redução ou dedução de imposto, prevista na legislação, para incentivo de um setor, de uma área geográfica ou de uma área de atuação, como explica Melo (2007, p. 140):

Os incentivos fiscais consistem, basicamente, em espécie de renúncia de receitas públicas para o administrador público e benefícios aos administrados (contribuintes), objetivando o desenvolvimento econômico regional, o aumento do saldo da balança comercial, o desenvolvimento do parque industrial nacional, a geração de empregos, a colocação de produtos de fabricação nacional no mercado externo, dentre outros.

Preceitua o artigo 174 da Constituição Brasileira de 1988:

Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

§ 1º - A lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento (BRASIL, 1988).

O papel regulador da atividade econômica, exercido pelo estado, é uma atividade extrafiscal: “o Estado pode atuar de forma a impor regramentos ou induzir agentes a determinados comportamentos, nesse caso, inclusive por meio da tributação” (ELALI, 2007, p. 39).

Segundo Elali (2007, p. 48), “os incentivos fiscais são os instrumentos hábeis para servir à indução econômica, nas hipóteses de benefícios que passam a ser

outorgados para incentivar comportamentos específicos”.

Para Pires (2007, p. 19), “os aspectos mais relevantes dos incentivos podem ser sintetizados na afirmação de Marcos André Vinhas Catão”, transcrita:

Em uma primeira abordagem, ao menos para saciar o desejo de uma definição, vemos que os ‘incentivos fiscais’ são instrumentos de desoneração tributária, aprovados pelo próprio ente político autorizado à instituição do tributo, através de veículo legislativo específico, com o propósito de estimular o surgimento de relações jurídicas de cunho econômico.<sup>9</sup>

Na visão do autor, os incentivos fiscais devem ser entendidos como “um canal capaz de promover [...] o desenvolvimento em sua face mais humana, que é a de agregar qualidade de vida à população” (PIRES, 2007, p. 35).

Esse entendimento é compartilhado por Formigoni (2008), o qual defende que os incentivos fiscais não têm por objetivo privilegiar o contribuinte, mas favorecer o desenvolvimento de ações ou comportamento em prol da sociedade.

Os incentivos podem ser concedidos na forma de desoneração total, ou parcial, dos tributos previstos constitucionalmente, dentro dos limites da competência atribuída a cada um dos entes tributantes (MELO, 2007, p. 139).

Assim, existem incentivos fiscais dos mais diversos tipos, tais como, isenção, redução de base de cálculo, redução de alíquota, crédito presumido de imposto, alíquota zero, entre outros (HARADA, 2007, p. 245).

### 2.3.2.2 Incentivos fiscais para o terceiro setor e o planejamento tributário

O incentivo fiscal é a supressão ou redução do ônus com recolhimento de tributos (ELALI, 2007).

Se o objetivo da concessão governamental de incentivos fiscais é reduzir a

---

<sup>9</sup> In Regime jurídico dos incentivos fiscais. Rio de Janeiro, Renovar, 2004, p. 13.

carga e o impacto dos tributos e se planejamento tributário é a prática adotada pelo contribuinte que tenha por objetivo a redução dos impactos dos tributos (CAMPOS, 2007), chega-se à conclusão de que uma das maneiras de uma empresa realizar planejamento tributário é identificar os incentivos fiscais, disponibilizados pela legislação, para análise de seu aproveitamento.

Além disso, os incentivos fiscais podem ser considerados como fonte de financiamento para a empresa, na medida em que, segundo Formigoni (2008, p. 14):

deixando de recolher os impostos, pode aplicar esses recursos em outros ativos ou processos ligados à sua atividade principal com o objetivo de obter um melhor desempenho econômico e financeiro.

Assim, é possível inferir que, na análise de planejamentos tributários que pretendam utilizar incentivos fiscais, far-se-á necessária a utilização do arcabouço teórico Scholes & Wolfson (1992), "*all taxes, all parts and all costs*".

Essa conclusão fica evidenciada se o planejamento tributário estiver focado na utilização de incentivos fiscais disponibilizados pelo governo, com o fito de captar recursos para organizações civis sem fins lucrativos, que compõem o terceiro setor, ou aqueles voltados para desenvolvimento de atividades sociais – educação, esporte, cultura: nesse tipo de planejamento tributário, será imprescindível associar, às demais variáveis analisadas, o ganho que se espera auferir advindo da variável valor social que o planejador estará agregando, com o planejamento que pretende implementar (SCHOLES; WOLFSON, 1992). Sabe-se que essa análise é bastante complexa, pois envolve rubricas difíceis de serem quantificadas, tais como: marca, imagem, ganho de mercado em função da ética e responsabilidade social corporativa praticadas, entre outras.

De todo o exposto, é possível deduzir que o planejamento tributário que tenha por foco a utilização de incentivo fiscal, voltado para atividades sociais, se otimiza

em empresas que já incorporaram os valores sociais a sua cultura, ou que adotem, em suas atividades operacionais, a teoria dos *stakeholders*. Pois quando se fala de ganho, nessa análise, não é possível, frise-se, pensar mera e simplesmente em lucro, mas num ganho em sentido mais amplo, que agrega a maximização de valor para todas as partes relacionadas, isto é, ganho econômico, acrescido de ganho social (FREEMAN, 2010).

### **2.3.3 Os incentivos fiscais disponibilizados em prol do terceiro setor.**

#### **2.3.3.1 Os incentivos fiscais disponibilizados em prol do terceiro setor - cenário mundial**

Muitos são os países, além do Brasil, que disponibilizam, em sua legislação, incentivos fiscais para captação de recursos voltados para organizações não governamentais (DAVY, 2010).

Nos Estados Unidos, as doações para organizações sem fins lucrativos, qualificadas pelo governo americano, contam com dedutibilidade de imposto de renda, desde que atendidas às exigências legais reguladas pela Publicação 78 do IRS. Em geral, podem ser dedutíveis as contribuições em dinheiro, até o limite de 50% da receita bruta ajustada; as propriedades, até o limite de 30% da renda bruta ajustada, e as contribuições de ganho de capital sobre ativos, até o limite de 20%, respeitadas algumas regras estabelecidas pelo IRS (PEREZ, 2009, p.1).

No Canadá, não é diferente: o país permite as doações para organizações sem fins lucrativos. E, com o intuito de incentivar esse tipo de doação, em 9 de dezembro de 2009, a Comissão Permanente de Finanças da Câmara dos Comuns lançou um relatório, com a recomendação de aplicação da proposta *Stretch Tax*

*Credit for Charitable Giving* (IMAGINE CANADA, 2009, p. 1). Essa proposta visa a divulgar e aumentar a captação das doações em dez pontos percentuais (de 29 para 39%, para novas doações acima de US\$ 200,00), medida que foi tomada devido à redução do volume captado: de 30%, em 1990, para 24%, em 2007 (IMAGINE CANADA, 2009, p. 1).

Clegg e Pharoah (2006), produziram uma pesquisa, elaborada com o intuito de comparar práticas internacionais de doação filantrópica realizada por indivíduos, na qual foram incluídos os seguintes países: Estados Unidos, Reino Unido, Canadá, Austrália, África do Sul, Irlanda, Holanda, Singapura, Nova Zelândia, Turquia, Alemanha e França. Os resultados do estudo demonstraram que “a doação caritativa é importante em muitos países e é incentivada através de isenções fiscais” (CLEGG; PHAROAH, 2006, p.15).

No tocante aos incentivos fiscais, a pesquisa concluiu:

A concessão de isenções fiscais para incentivo a doações é de considerável interesse para os governos: o Reino Unido, por exemplo, procedeu, recentemente, a uma mudança na legislação, para assegurar um regime favorável à doação. Mas a maioria dos países oferece algum tipo de incentivo fiscal para indivíduos, para incentivarem as doações, que podem ser na forma de uma dedução, ou na forma de crédito de imposto. O Reino Unido e os Estados Unidos, onde existem elevados níveis de doações, contam com os regimes de incentivos mais generosos, mas não existe ainda nenhum estudo internacional, comparando os efeitos precisos de isenções fiscais em diferentes níveis de doação. Em muitos países existe um limiar, acima do qual as doações feitas por particulares serão consideradas para isenção fiscal; há também limites máximos acima dos quais os incentivos não podem ser reivindicados. (CLEGG; PHAROAH, 2006, p. 10. Tradução livre).

Essa pesquisa aponta algumas características dos incentivos fiscais, disponibilizados pelos governos dos países que compuseram a mostra, e que demonstram a diferença na política fiscal adotada. Entre elas, cite-se:

- Na Holanda doações entre 1% e 10% da receita bruta são consideradas dedutíveis;
- A Irlanda estabeleceu limite mínimo de 250 € considerado como dedutível;

- Na Alemanha, as doações de até 5% do lucro real anual podem ser elegíveis para uma dedução fiscal, podendo aumentar para 10%, se a doação for realizada em prol de ciência, benevolência ou cultura.
- O doador francês pode deduzir 60% do valor de sua doação, até o limite de 20% dos seus rendimentos tributáveis;
- Doadores da África do Sul podem reivindicar uma dedução fiscal para doações acima de 5% de seus rendimentos tributáveis. (CLEGG; PHAROAH, 2006, p. 10. Tradução livre).

E, finalmente, aponte-se que, em 2009, foi publicado, nos Estados Unidos, um guia de tributos e gestão de fortunas, que analisou a legislação americana e apontou as diversas oportunidades de aplicação dos recursos financeiros em incentivos e oportunidades legais de realização de investimentos, entre eles doações de caridade. O guia orienta que:

na implementação de um plano de caridade, é importante considerar as vantagens, desvantagens e implicações de natureza fiscal das várias estruturas disponíveis e de caridade para selecionar aquelas que melhor irão atender a seus objetivos filantrópicos.<sup>10</sup> (KOAN, 2009, p. 24).

### 2.3.3.2 Os incentivos fiscais disponibilizados em favor do terceiro setor, no Brasil.

Como já mencionado na introdução desta pesquisa, em seu artigo 6º, a Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988, conhecida como Constituição Cidadã garante que é prerrogativa de todo cidadão o acesso à segurança, à saúde e à educação, entre outros direitos sociais:

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição (BRASIL, 1988).

Para efeito de garantia e manutenção desse conjunto de direitos inerentes à cidadania, o estado brasileiro deverá implementar as políticas e adotar as medidas que se fizerem necessárias, com abrangência generalizada e sem diferenciação de

---

<sup>10</sup> No original: "when building a charitable giving plan, it's important to consider the advantages, disadvantages, and tax considerations of the various charitable structures available and to select the ones that will best serve your philanthropic goals".

cor, raça ou credo, com observância do artigo 23 da Lei Maior:

Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

[...]

II - cuidar da saúde e assistência pública, da proteção e garantia das pessoas portadoras de deficiência;

[...]

V - proporcionar os meios de acesso à cultura, à educação e à ciência;

[...]

IX - promover programas de construção de moradias e a melhoria das condições habitacionais e de saneamento básico;

X - combater as causas da pobreza e os fatores de marginalização, promovendo a integração social dos setores desfavorecidos;

[...]

Parágrafo único. Leis complementares fixarão normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional.

Do mesmo modo que instituiu os comandos mencionados acima, a Carta Magna também atribuiu, na forma dos artigos 145 e seguintes, competência aos entes políticos – união, estados, distrito federal e municípios, para exigirem tributos dos contribuintes brasileiros <sup>11</sup>, a fim de fazerem face aos gastos oriundos da oferta dos serviços sociais que devem prestar à população:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Entretanto, os cidadãos brasileiros convivem com realidade muito diferente daquela que se encontra prevista no artigo 6º, relativamente à oferta dos serviços sociais: no tocante à segurança, o Mapa da Violência dos Municípios Brasileiros de 2008, elaborado por Waiselfisz (2008), demonstra que, apesar de ter havido queda nos números de 2004 a 2006, o registro de assassinatos, no Brasil, ainda é muito alto e inaceitável para os padrões internacionais: entre 1996 e 2006, o número de

---

<sup>11</sup> Competência tributária é a “a aptidão, para criar, *in abstracto*, tributos; (...) é a faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas (as pessoas jurídicas de direito público interno) para que, por meio da lei, tributem” (CARRAZZA, 2007).

assassínios cresceu mais que a população (20% da taxa de homicídios contra 16,3% de crescimento populacional).

Quanto à educação, o Brasil ainda convive com um índice bastante elevado de evasão escolar. Pesquisa recente da Fundação Getúlio Vargas (2009, p.9) revelou que:

Em 2006, 2,7% dos jovens entre 10 e 14 anos estavam fora da escola, subindo para 17,8% na faixa entre 15 e 17 anos, que é a faixa do ensino médio, aonde residem, segundo os pesquisadores, os maiores obstáculos da repulsão escolar e onde começam a se multiplicar os fatores de atração trabalhista.

E o que dizer, relativamente à saúde? Dados da Organização Mundial de Saúde – OMS (2008), indicam que o Brasil destinou 7,9% do Produto Interno Bruto (PIB) ao setor da saúde, em 2005, contra 9,3% do Canadá e 15,2% dos Estados Unidos. E revelam mais: enquanto o Governo brasileiro destina 6,7% dos seus gastos para a saúde, o Canadá destina 17,5% e os Estados Unidos, 15,9% (o Brasil gastou U\$ 164,00 por habitante, em saúde; o Canadá aplicou U\$ 1.461,00 e os Estados Unidos, U\$ 2.862,00).

Sabedor da deficiência de oferta de serviços sociais no país, e considerando o suporte do artigo 174 da Constituição Federal/88, que prevê a regulação extrafiscal do estado para incentivo ao desenvolvimento de determinadas atividades, o governo federal disponibilizou alguns incentivos fiscais, voltados para as organizações civis sem fins lucrativos, na expectativa de contar com o apoio dessas organizações na supressão da carência existente na área social.

Na revista eletrônica do terceiro setor, denominada IntegrAção, foi possível encontrar um resumo com a relação desses incentivos fiscais, elaborado por Trezza (2009, p.1), o qual se transcreve:

Incentivo	Lei	Valor	Doador	Beneficiário	Requisitos
<b>A entidades civis sem fins lucrativos</b>	Regulamento do Imposto de Renda - Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999 - art. 365, II  Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 - art. 13, § 2º, III  Instrução Normativa SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996 - art. 28	Até 2% do lucro operacional	Pessoas Jurídicas	Entidades sem fins lucrativos, constituídas no país, que prestam serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora ou da comunidade onde atuem.	1) entidade deve possuir o Título de Utilidade Pública Federal; 2) doações em dinheiro devem ser feitas mediante crédito em conta corrente bancária em nome da entidade; 3) doador deve manter em arquivo declaração da entidade comprometendo-se a aplicar integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais e a não distribuir lucros a dirigentes; 4) doador deve fazer apuração pelo lucro real.
<b>A entidades de ensino e pesquisa</b>	Regulamento do Imposto de Renda - Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999 - art. 365, I  Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 - art. 13, § 2º, III  Instrução Normativa SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996 - art. 28	Até 1,5% do lucro operacional	Pessoas Jurídicas	Instituições de ensino e pesquisa.	1) a criação da entidade deve ter sido autorizada por lei federal; 2) a entidade deve ter finalidade não lucrativa e aplicar seus excedentes financeiros em educação; 3) no caso de encerramento de suas atividades, a entidade deve destinar seu patrimônio a outra escola comunitária filantrópica ou confessional, ou ao Poder Público; 4) doador deve fazer apuração pelo lucro real.
<b>A OSCIPs - Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público</b>	Medida Provisória nº 2113-35, de 24 de agosto de 2001 - art. 59 e art. 60  Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 - art. 13, § 2º, III  Lei da OSCIP -	Até 2% do lucro operacional	Pessoas Jurídicas	Entidades sem fins lucrativos que possuam a qualificação de OSCIP - Organização da Sociedade Civil de Interesse Público.	1) entidade deve possuir a qualificação de OSCIP e fazer sua manutenção; 2) doações em dinheiro devem ser feitas mediante crédito em conta corrente bancária em nome da entidade; 3) doador deve fazer apuração pelo lucro real; 4) doador deve manter em arquivo declaração

	Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999.				da entidade comprometendo-se a aplicar integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais e a não distribuir lucros a dirigentes.
<b>Para realização de projetos culturais</b>	Lei Rouanet - Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991	Pessoa Jurídica:doação - 40%patrocínio - 30%Pessoa Física:doação - 80%patrocínio - 60%	Pessoas Jurídicas e Pessoas Físicas	Pessoas Físicas e Pessoas Jurídicas de Direito Privado com ou sem fins lucrativos atuantes na área cultural.	1) projetos devem propiciar a preservação e proteção do patrimônio cultural brasileiro; 2) a dedução não pode exceder 6% do imposto devido pela pessoa física e 4% do imposto devido pela pessoa jurídica; 3) a pessoa física deve fazer declaração do IR completa; 4) a pessoa jurídica deve ser tributada com base no lucro real; 5) a pessoa jurídica pode deduzir o valor da doação ou do patrocínio como despesa operacional; 6) projeto cultural deve ser cadastrado e aprovado pelo Ministério da Cultura.
<b>Para realização de projetos culturais em áreas específicas.</b>	Lei nº 9.874, de 23 de novembro de 1999.  Medida Provisória nº 2.228, de 06 de setembro de 2001.	100% do investimento seja doação ou patrocínio	Pessoas Jurídicas e Pessoas Físicas	Pessoas Físicas e Pessoas Jurídicas de Direito Privado com ou sem fins lucrativos atuantes na área cultural.	1) projetos devem abranger: artes cênicas; livros de valor artístico, literário ou humanístico; música erudita ou instrumental; exposições de artes visuais; doações de acervos para bibliotecas públicas, museus, arquivos públicos e cinematecas, bem como treinamento de pessoal e aquisição de equipamentos para a manutenção desses acervos; produção de obras cinematográficas e videofonográficas de curta e média metragem e preservação e difusão do acervo audiovisual; e preservação do patrimônio cultural material e imaterial; 2) a dedução não pode

					exceder 6% do imposto devido pela pessoa física e 4% do imposto devido pela pessoa jurídica; 3) a pessoa física deve fazer declaração do IR completa; 4) a pessoa jurídica deve ser tributada com base no lucro real; 5) a pessoa jurídica não pode deduzir o valor da doação ou do patrocínio como despesa operacional; 6) projeto cultural deve ser cadastrado e aprovado pelo Ministério da Cultura.
<b>A atividade audiovisual</b>	Lei nº 8.685, de 20 de julho de 1993 com alterações da Lei nº 9.323, de 05 de dezembro de 1996	100% do investimento feito mediante a aquisição de quotas representativas de direitos de comercialização sobre as obras	Pessoas Jurídicas e Pessoas Físicas	Pessoas Jurídicas, brasileiras, de produção cinematográfica ou atuantes na área de exibição, distribuição e infraestrutura técnica.	1) a dedução não pode exceder 6% do imposto devido pela pessoa física e 3% do imposto devido pela pessoa jurídica; 2) a pessoa jurídica pode deduzir o valor da doação ou do patrocínio como despesa operacional; 3) o limite máximo para o aporte de recursos objeto dos incentivos é de R\$ 3 milhões por projeto; 4) o incentivo é limitado a no máximo 80% do valor total do projeto; 5) projeto deve ser aprovado pelo Ministério da Cultura.
<b>Ao Fundo dos Direitos da Criança e do Adolescente</b>	Estatuto da Criança e do Adolescente - Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990 com alterações da Lei nº 8.242, de 12 de outubro de 1991  Decreto nº 794, de 05 de abril de 1993	100% do investimento	Pessoas Jurídicas e Pessoas Físicas	Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente controlados pelos Conselhos Municipais, Estaduais e Nacional dos Direitos da Criança e do Adolescente	1) pessoa jurídica deve ser tributada com base no lucro real; 2) não é possível o abatimento da doação como despesa operacional; 3) a dedução não pode exceder 6% do imposto devido pela pessoa física e 1% do imposto devido pela pessoa jurídica

**QUADRO 1 - RESUMO DOS INCENTIVOS FISCAIS**

Fonte: TREZZA, 2009, p. 1.

O Quadro 1 evidencia que, para doadores pessoas jurídicas, diversos são os benefícios fiscais potencializados pelo governo, para uso em prol das organizações sem fins lucrativos.

Mas, todos, à exceção do incentivo fiscal de atividade audiovisual, exigem que a pessoa jurídica doadora enquadre-se numa sistemática específica de apuração de Imposto de Renda – IRPJ e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, conhecida como regime de apuração do lucro real.

A legislação fiscal brasileira, atinente ao imposto de renda, determina que as pessoas jurídicas cuja receita total, no ano-calendário anterior, tenha sido superior a R\$ 48,0 milhões estão obrigadas à tributação do IRPJ com base no lucro real (BRASIL, 1999).

Isso significa que as empresas com receita inferior a tal montante, que não tiverem outro empecilho legal para se enquadrar em regimes diferenciados de apuração de IRPJ/CSLL, como o Simples Nacional (LC 123/2006) e lucro presumido (Lei 8.541/92 e Decreto 3.000/99) – e adotem tais regimes, estão impedidas de usufruir dos incentivos fiscais disponibilizados. Podem realizar doações para organizações do terceiro setor, mas não têm como aproveitar, fiscalmente, essas doações.

Assim, o requisito de enquadramento da empresa doadora no regime de lucro real restringe o volume potencial de doações que poderiam ser destinadas para o terceiro setor. De qualquer forma, essas empresas contribuíram com 63,3% da arrecadação de imposto de renda, em 2009, quando, em 2008, esse percentual foi de 70,4%, segundo a Secretaria da Receita Federal:

TABELA 1 - DECOMPOSIÇÃO DA ARRECAÇÃO DO IRPJ – R\$ MILHÕES

MÊS	LUCRO REAL		LUCRO PRESUMIDO		OUTROS		TOTAL	
	VALOR	%	VALOR	%	VALOR	%	VALOR	%
<b>JAN-DEZ 2008</b>	<b>59.628</b>	<b>70,4</b>	<b>13.874</b>	<b>16,4</b>	<b>11.224</b>	<b>13,3</b>	<b>84.726</b>	<b>100,0</b>
JAN	5.691	6,7	2.780	3,3	950	1,1	9.421	11,1
FEV	3.909	4,6	569	0,7	845	1,0	5.323	6,3
MAR	6.807	8,0	527	0,6	958	1,1	8.292	9,8
ABR	4.721	5,6	2.376	2,8	779	0,9	7.876	9,3
MAI	3.617	4,3	486	0,6	848	1,0	4.951	5,8
JUN	4.047	4,8	455	0,5	1.317	1,6	5.819	6,9
JUL	5.002	5,9	2.541	3,0	772	0,9	8.315	9,8
AGO	3.180	3,8	533	0,6	846	1,0	4.559	5,4
SET	2.988	3,5	490	0,6	1.793	2,1	5.271	6,2
OUT	6.206	7,3	2.787	3,3	2.539	3,0	11.532	13,6
NOV	3.961	4,7	643	0,8	2.741	3,2	7.345	8,7
DEZ	3.486	4,1	554	0,7	1.776	2,1	5.816	6,9
<b>JAN-DEZ 2009</b>	<b>53.615</b>	<b>63,3</b>	<b>14.741</b>	<b>17,4</b>	<b>16.164</b>	<b>19,1</b>	<b>84.520</b>	<b>99,8</b>

Observação: Período 2008 e Janeiro a Dezembro de 2009, a preços correntes.

Fonte: Receita Federal do Brasil, 2010, p. 20.

De qualquer forma, a concessão dos incentivos fiscais voltados para a cultura e audiovisual já apresenta alguns resultados, conforme se constata em Pires (2007):

Embora ainda carente de resultados positivos, já se pode contabilizar alguns bons resultados, que vêm sendo obtidos com os incentivos fiscais concedidos à cultura e ao audiovisual (...).

(...) Destacam-se a Lei Rouanet (nº 8.313/91) e a Lei do Audiovisual (nº 8.685/93), ambas federais, a primeira de maior abrangência que a segunda. No período compreendido entre 1990 e 1997, só a Lei Rouanet viabilizou 83,5% dos projetos patrocinados, através de um modelo de dedução direta do Imposto de Renda, de pessoa física ou jurídica, sob a forma de doações ou patrocínio (PIRES, 2007, p. 31).

### 2.3.4 Incentivo de dedutibilidade, no imposto de renda da pessoa jurídica e na contribuição social sobre o lucro líquido, das doações para UP e OSCIP.

De todos os incentivos fiscais elencados no tópico anterior, importa destacar o de dedutibilidade das doações realizadas em prol de determinadas organizações do terceiro setor, relacionado ao imposto de renda (IRPJ) e à contribuição social sobre

o lucro líquido (CSLL).

Como visto, trata-se de benefício fiscal oferecido, pela união, às empresas que se enquadram no regime do lucro real e fazem doações em favor de organizações civis, sem fins lucrativos, credenciadas para atuarem como utilidade pública (UP) ou como organizações da sociedade civil de interesse público (OSCIP), na forma da Lei 9.249/95 e MP 2.158-35/2001.

No tocante às doações em favor das organizações não governamentais enquadradas como utilidade pública, a previsão de dedutibilidade está albergada no inciso III do § 2º do artigo 13 da Lei 9.249/1995, que define, também, o limite de aproveitamento do benefício fiscal:

§ 2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:

[...]

III - **as doações, até o limite de dois por cento do lucro operacional da pessoa jurídica**, antes de computada a sua dedução, efetuadas a entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora, e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem, observadas as seguintes regras:

[...]

c) a entidade civil beneficiária **deverá ser reconhecida de utilidade pública por ato formal de órgão competente da União**. (BRASIL, 1995; g.m.).

Em 1999, o governo federal editou a Lei 9.790, mais conhecida como a Lei do terceiro setor, para autorizar o credenciamento de entidades, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP e legislar sobre os seus direitos e obrigações.

Como decorrência, desde 2001, as doações realizadas em favor das entidades civis, credenciadas como OSCIP, também gozam do benefício da dedutibilidade, para apuração de imposto de renda e de contribuição social sobre o

lucro líquido, na forma dos artigos 59 e 60 da MP 2.158-35/2001<sup>12</sup>:

Art. 59. Poderão, também, ser beneficiárias de doações, nos termos e condições estabelecidos pelo inciso III do §2 do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, as **Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIP qualificadas segundo as normas estabelecidas na Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999.**

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se em relação às doações efetuadas a partir do ano-calendário de 2001.

[...]

Art. 60. A dedutibilidade das doações a que se referem o inciso III do § 2º do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, e o art. 59 fica condicionada a que a entidade beneficiária tenha sua condição de utilidade pública ou de OSCIP renovada anualmente pelo órgão competente da União, mediante ato formal (BRASIL, 2001; g.m.).

Portanto, as doações assistenciais realizadas em favor de UP e de OSCIP, desde que atendidos os requisitos legais para qualificação nesses títulos públicos, podem ser aproveitadas para efeito de IRPJ e CSLL pelas empresas doadoras enquadradas no lucro real – diversas são as soluções de consulta da receita federal, nesse sentido, entre elas a do processo de consulta nº 9, de 2004:

Processo de Consulta nº 9/04

Órgão: Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 6a. Região Fiscal

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: DOAÇÃO. ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. As entidades civis consideradas de utilidade pública, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício da comunidade onde atuem, podem receber doações dedutíveis para a pessoa jurídica doadora, atendidos os requisitos da lei.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR/1999, art. 365, II; MP nº 2.158-35, de 2001, art. 60.

FRANCISCO PAWLOW - Chefe

(Data da Decisão: 08.01.2004 09.03.2004).

A solução de consulta da receita federal nº 268/2000, transcrita a seguir, também corrobora o entendimento de que, se a doação em favor de entidades civis credenciadas, como UP ou OSCIP, não ultrapassar o limite de 2% do lucro

---

<sup>12</sup> "Dispõe a Emenda Constitucional 32, de 11/09/2001, em seu artigo 2º que: "As medidas provisórias editadas em data anterior à da publicação desta emenda continuam em vigor até que medida provisória ulterior as revogue explicitamente ou até deliberação definitiva do Congresso Nacional".. A Medida Provisória 2.158-35/2001 continua, portanto, em vigor.

operacional, a mesma será plenamente dedutível na apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido:

Processo de Consulta nº 268/00

Órgão: Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 8a. Região Fiscal

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: São dedutíveis, até o limite de dois por cento do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução, as doações efetuadas às entidades civis de utilidade pública.

As doações em dinheiro serão feitas mediante crédito em conta corrente bancária diretamente em nome da entidade beneficiária e, as doações em espécie, deverão ser comprovadas por meio de documento hábil.

O Termo de Parceria, destinado à formação de vínculo de cooperação entre as partes, para o fomento e execução das atividades de interesse público, é possível de ser firmado entre o Poder Público e as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.790, de 1999, Decreto nº 3.100, de 1999, RIR/1999, art. 365 e Instrução Normativa SRF nº 87, de 1999.

PAULO JAKSON S. LUCAS - Chefe

(Data da Decisão: 30.11.2000 12.02.2001).

O ganho fiscal, oriundo do benefício da dedutibilidade de doações, varia de 24 a 34% do total doado, até o limite estabelecido na lei (2% do lucro operacional bruto). Explica-se: de acordo com o Regulamento do Imposto de Renda (BRASIL, 1999), a alíquota de imposto de renda de pessoa jurídica, enquadrada no lucro real anual, equivale a 15% (quinze por cento). E aplica-se um percentual adicional de 10% (dez por cento), caso a base de cálculo do imposto de renda seja superior a R\$ 20.000,00 por mês (ou R\$ 60.000,00 no trimestre, na hipótese de a empresa adotar a sistemática do lucro real trimestral). Quanto à alíquota da contribuição social sobre o lucro líquido, de acordo com a Lei nº 10.637, de 2002, art. 37, essa equivale a 9% (nove por cento) sobre o resultado ajustado, presumido ou arbitrado (BRASIL, 2002).

Para evidenciação do funcionamento do benefício fiscal de dedutibilidade, no imposto de renda e na contribuição social sobre o lucro líquido, das doações realizadas em prol de OSCIP ou UP, desenvolveu-se o exemplo a seguir:

Supondo uma empresa enquadrada no lucro real, que tenha apurado lucro operacional bruto, no período X, equivalente a R\$ 10 mil. Dessa forma, o limite para dedutibilidade da doação – 2% (dois por cento) do lucro operacional Bruto – equivale a R\$ 200 mil, com possibilidade de aproveitamento fiscal da doação efetuada até esse limite.

Foram criadas três hipóteses com diferentes valores de doação, para melhor compreensão. Na primeira, a empresa doa R\$ 50 mil, valor inferior ao limite de dedutibilidade; na segunda, a empresa doa R\$ 200 mil, que é o limite de dedutibilidade e, na terceira, a empresa doa R\$ 250 mil, valor superior ao limite de dedutibilidade:

**TABELA 2 - LIMITE DE APROVEITAMENTO DAS DOAÇÕES PARA ORGANIZAÇÕES CIVIS ENQUADRADAS COMO OSCIP/UP, NO IRPJ E NA CSLL – R\$ MIL**

Descrição	Hip. 1	Hip. 2	Hip. 3
Lucro operacional (A)	10.000,0	10.000,0	10.000,0
Limite de dedutibilidade da doação - 2% do Lucro Operacional (B = A x 2%)	200,0	200,0	200,0
Doações para UP/OSCIP (C)	50,0	200,0	250,0
Aproveitamento da doação no IRPJ/CSLL (D)	50,0	200,0	200,0
Doações não aproveitadas no IRPJ/CSLL Se C < B; zero. Se C > B; C - B.	0,0	0,0	50,0

Fonte: Tabela elaborada pela autora, com base na legislação analisada.

Os resultados obtidos nas três hipóteses da Tabela 2 evidenciam que, se a doação for igual ou inferior a 2% do lucro operacional, a empresa aproveitará, fiscalmente, a totalidade da doação efetuada (hipóteses 1 e 2); entretanto, se a doação for superior a 2% do lucro operacional, apenas parte da doação realizada será aproveitada, fiscalmente (hipótese 3).

Com base na Tabela 2, e à luz do artigo 13, da Lei 9.249/95, é possível observar que a empresa que pretender realizar doações à entidades civis, sem fins lucrativos, enquadradas como UP ou OSCIP, com o fito exclusivo de planejamento tributário, deve ficar atenta ao limite fiscal de aproveitamento da doação, para não extrapolá-lo (BRASIL, 1995).

Voltando ao exemplo elaborado, passa-se a demonstrar, em seguida, o ganho fiscal de IRPJ/CSLL, oriundo das doações, em cada uma das três hipóteses acima. Para efeito didático, serão apurados os dois tributos em conjunto, à alíquota equivalente a 34% (somatório da alíquota de IRPJ – 15%, acrescido do adicional de 10% e de CSLL – 9%), na forma da legislação, e considerando-se a base de cálculo de IRPJ/CSLL equivalente a R\$ 5.000 mil, após adições e exclusões:

**TABELA 3 - APURAÇÃO DO GANHO ORIUNDO DO BENEFÍCIO FISCAL DE DEDUTIBILIDADE DAS DOAÇÕES PARA ORGANIZAÇÕES CIVIS ENQUADRADAS COMO OSCIP/UP – R\$ MIL**

Descrição	Hip. 1	Hip. 2	Hip. 3
Base de IRPJ/CSLL após Adições e Exclusões (F)	5.000,0	5.000,0	5.000,0
(-) Doações para UP/OSCIP ( D )	50,0	200,0	200,0
Base de IRPJ/CSLL após dedução das Doações (G)	4.950,0	4.800,0	4.800,0
IRPJ/CSLL = G x 34% (H)	1.683,0	1.632,0	1.632,0
IRPJ/CSLL antes da doação = F x 34% (I)	1.700,0	1.700,0	1.700,0
<b>Ganho Fiscal = I - H</b>	<b>17,0</b>	<b>68,0</b>	<b>68,0</b>

Observações: 1) IRPJ = 25%; CSLL = 9%. 2) Dados do item “B” transcritos da Tabela 2.  
Fonte: tabela elaborada pela autora, com base na legislação analisada.

Fica evidenciado, assim, como funciona o benefício fiscal de dedutibilidade, no imposto de renda e na contribuição social sobre o lucro líquido, das doações em prol de UP/OSCIP, realizadas por pessoas jurídicas enquadradas no regime de lucro

real.

### 2.3.5 Personalidade jurídica das organizações do terceiro setor.

Cabral (2007, p. 2), preleciona que a designação terceiro setor aplica-se ao conjunto de iniciativas e organizações privadas, baseadas no trabalho associativo e voluntário “[...] e com atuação voltada ao atendimento de necessidades humanas, filantropia, direitos e garantias sociais”.

Os termos instituto, ou organização não governamental – ONG, para organizações civis do terceiro setor, correspondem ao que se chama de “nome de fantasia”<sup>13</sup> – Resende (2006, p. 29), explica que “[...] a palavra ONG não é pessoa jurídica porque *não foi criada em nosso direito civil pessoa com esta denominação*, não está relacionada entre as pessoas jurídicas admitidas em nossa legislação”.

De fato, em seu artigo 44, o Novo Código Civil brasileiro (Lei 10.406/2002) alberga a definição das pessoas jurídicas de direito privado que podem ser constituídas no país e, entre elas, não se encontram organizações não governamentais, como se confere a seguir:

Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:  
I - as associações;  
II - as sociedades;  
III - as fundações.  
IV - as organizações religiosas;  
V - os partidos políticos. (BRASIL, 2002).

Considerando que as sociedades são pessoas jurídicas criadas com finalidade econômica e lucrativa, as organizações civis, sem fins lucrativos, do terceiro setor, têm que escolher uma das duas opções restantes para se constituírem. Ou se firmam como associações, ou se estabelecem como fundações,

---

<sup>13</sup> “Diz-se fantasia por ser um nome imaginado e diferente do nome civil das pessoas físicas.” (Silva, 1987, vol. III e IV, p. 247).

pois as organizações religiosas e os partidos políticos “[...] nada mais são do que pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos e de interesse coletivo que se personificam nas figuras ou de associação, ou de fundação”. (RESENDE, 2006, p. 17).

Associações são entidades de direito privado, dotadas de personalidade jurídica, constituídas por um grupo de pessoas que objetivam um determinado fim coletivo, não lucrativo. Esse fim pode ser beneficente, literário, artístico, ou outra qualquer finalidade que não tenha cunho econômico ou lucrativo (SILVA, 1987, p. 217). As associações são regidas pelos artigos 53 a 61 da Lei 10.406/2002.

Quanto às fundações, essas são reguladas pelos artigos 62 a 69 do citado diploma legal. Também se recorre da obra de Silva (1987, p. 332), para encontrar o conceito de fundação:

(...) a instituição que se forma ou se funda, pela constituição de um *patrimônio ou complexo de bens*, para servir a certo fim de utilidade pública, ou em benefício da coletividade.

(...)

A fundação se gera da *patrimonização de bens* a que se dá uma personalidade jurídica, para que possa existir por si mesma.

Na acepção de Resende (2006), a fundação é:

um patrimônio que alguém separa do que lhe pertence, para beneficiar outras pessoas que não o instituidor ou os administradores da entidade e que só pode perseguir fim lícito e não lucrativo (RESENDE, 2006, p.18).

Tem-se, então, que a fundação é um conjunto de bens, constituído por pessoa física ou jurídica, que assume uma personalidade jurídica, e ao qual é atribuída uma finalidade social – e, de acordo com o Parágrafo Único do artigo 62 da Lei 10.406/2002, a fundação somente poderá constituir-se para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência.

Tanto a associação quanto a fundação, exigem que seus atos constitutivos –

ou estatutos, sejam registrados no órgão competente. Entretanto, o funcionamento da fundação depende de aprovação do ministério público, que também é responsável pela fiscalização da mesma, dado o interesse público que ela envolve (BRASIL, 2002).

As organizações civis sem fins lucrativos, legalmente constituídas como associações ou fundações, podem obter, junto ao poder público, algumas qualificações, entre elas o título de UP e o de OSCIP.

Tais qualificações permitem às organizações não governamentais usufruírem de benefícios, tais como isenções ou imunidades tributárias, e a obtenção de recursos públicos, ou de recursos privados – nesse último caso, alguns dos benefícios podem ser estendidos aos seus doadores (RESENDE, 2006, p. 95).

O objeto social escolhido pela instituição civil definirá qual desses dois títulos ela poderá pleitear, uma vez que eles não são cumulativos (RESENDE, 2006).

#### 2.3.5.1 Título de utilidade pública – UP.

Instituído pela Lei nº 0091, editada em 1935, no governo Getúlio Vargas, e regulamentada pelo Decreto Nº 50.517, de 1961, o título de UP foi o primeiro a ser concedido, pelo poder público, às entidades civis sem fins lucrativos (RESENDE, 2006).

Com as alterações que lhe foram introduzidas pela Lei 6.639/79, o referido diploma legal determina que as instituições civis constituídas como associações ou fundações, com a finalidade exclusiva de servir, desinteressadamente, à coletividade, podem ser declaradas de utilidade pública, desde que, em consonância com o artigo 2º do Decreto Nº 50.517/61, atenda aos seguintes quesitos:

- a) seja constituída no Brasil;
- b) adquira personalidade jurídica, na forma de associação ou fundação;
- c) esteja em funcionamento, nos três anos imediatamente anteriores ao do pleito, com estrito atendimento a seu estatuto social;
- d) não remunere os membros da diretoria, dos conselhos fiscal e deliberativo, e que não distribua lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados;
- e) comprovadamente, mediante a apresentação de relatórios circunstanciados dos três anos de exercício anteriores à formulação do pedido, promova a educação ou exerça atividades de pesquisas científicas, de cultura, inclusive artísticas, ou filantrópicas <sup>14</sup>;
- f) seus diretores possuam moralidade comprovada;
- g) obrigue-se a publicar, anualmente, a demonstração da receita e despesa realizadas no período anterior.

Comprovados todos esses requisitos legais, a organização poderá requerer a certificação de UP, junto ao ministério da justiça.

Uma vez certificada, a manutenção anual da qualificação assim obtida fica condicionada à continuidade do atendimento aos requisitos elencados acima. Isto é, uma vez descumpridos, o respectivo título será cassado, na forma do artigo 6º do Decreto 50.517/61.

---

<sup>14</sup> Releva mencionar que a Lei Nº 0091/35 não definiu nenhum objeto de atuação como condição para concessão do Título de Utilidade Pública. Mas o Decreto Nº 50.517/61 o fez, em seu artigo 2º, ao definir que somente as instituições que exercem a educação, ou promovem atividades de pesquisas científicas, de cultura, inclusive artísticas, ou filantrópicas, podem obtê-lo (RESENDE, *Op. Cit.*).

Com a obtenção da certificação de título de UP, a organização sem fins lucrativos poderá celebrar convênios, com o governo, para acesso a recursos públicos que lhe permitam atingir o objeto social para o qual foi criada (RESENDE, 2006) .

### 2.3.5.2 Título de organização da sociedade civil de interesse público – OSCIP.

Oriunda da Lei Nº 9.790, de 1999 – conhecida como a lei do terceiro setor, a qualificação no Título de OSCIP possibilita às associações e fundações sem fins lucrativos firmar, com os governos federal, estadual e municipal, acordos de cooperação denominados termos de parceria (RESENDE, 2006).

Reza o artigo 1º da Lei Nº 9.790/99, que poderão se qualificar, como OSCIP, as pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, desde que os respectivos objetivos sociais e normas estatutárias atendam aos requisitos ali instituídos. Isto é, as organizações ficam impedidas de distribuir, entre os seus sócios ou associados, conselheiros, diretores, empregados ou doadores, eventuais excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, auferidos mediante o exercício de suas atividades, bem como está obrigada a aplicar tais excedentes, lucros e bonificações, integralmente, na consecução do respectivo objeto social. Mas, diferentemente das organizações certificadas como de Utilidade Pública, as OSCIP podem remunerar os seus dirigentes (BRASIL).

Já o artigo 3º, da Lei 9.790/99, determina que são as seguintes as áreas de atuação nas quais as organizações sem fins lucrativos devem atuar, para que possam usufruir da qualificação de OSCIP: assistência social; cultura, defesa e

conservação do patrimônio histórico e artístico; educação; saúde; segurança alimentar e nutricional; defesa, preservação e conservação do meio ambiente (desenvolvimento sustentável); voluntariado; desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza; experimentação não lucrativa, de novos modelos sócio-produtivos e de sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito; direitos humanos; ética, paz, cidadania, democracia e outros valores universais; estudos e pesquisas científicas (BRASIL).

Considerando que o Decreto Nº 50.517/61, regulamentador do título de UP, estabelece que somente as instituições que exercem a educação, ou promovem atividades de pesquisas científicas, de cultura, inclusive artísticas, ou filantrópicas, podem se certificar como UP, pode-se constatar, da leitura do artigo 3º da Lei 9.790/99, reproduzido no parágrafo anterior, que a qualificação como OSCIP pode ser atribuída a um maior número de organizações sem fins lucrativos, do que o título de UP, se comparadas às legislações reguladoras dos dois tipos de credenciamento.

Atendidos os requisitos exigidos, a organização civil que pretender se qualificar como OSCIP deverá incluir, expressamente em seu estatuto social, as exigências contidas no artigo 4º, da Lei do terceiro setor, quais sejam:

- I - a observância dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade e da eficiência;
- II - a **adoção de práticas de gestão administrativa**, necessárias e suficientes a coibir a obtenção, de forma individual ou coletiva, de benefícios ou vantagens pessoais, em decorrência da participação no respectivo processo decisório;
- III - a constituição de conselho fiscal ou órgão equivalente, **dotado de competência para opinar sobre os relatórios de desempenho financeiro e contábil, e sobre as operações patrimoniais realizadas**, emitindo pareceres para os organismos superiores da entidade;
- IV - a previsão de que, em caso de dissolução da entidade, o respectivo patrimônio líquido será transferido a outra pessoa jurídica qualificada nos termos desta Lei, preferencialmente que tenha o mesmo objeto social da extinta;
- V - a previsão de que, na hipótese de a pessoa jurídica perder a qualificação instituída por esta Lei, o respectivo acervo patrimonial disponível, adquirido com recursos públicos durante o período em que perdurou aquela qualificação, será transferido a outra pessoa jurídica

qualificada nos termos desta Lei, preferencialmente que tenha o mesmo objeto social;

VI - a possibilidade de se instituir remuneração para os dirigentes da entidade que atuem efetivamente na gestão executiva e para aqueles que a ela prestam serviços específicos, respeitados, em ambos os casos, os valores praticados pelo mercado, na região correspondente a sua área de atuação;

VII - **as normas de prestação de contas a serem observadas pela entidade**, que determinarão, no mínimo:

a) a observância dos princípios fundamentais de contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade;

b) que se dê publicidade por qualquer meio eficaz, no encerramento do exercício fiscal, ao relatório de atividades e das demonstrações financeiras da entidade, incluindo-se as certidões negativas de débitos junto ao INSS e ao FGTS, colocando-os à disposição para exame de qualquer cidadão;

c) a realização de auditoria, inclusive por auditores externos independentes se for o caso, da aplicação dos eventuais recursos objeto do termo de parceria conforme previsto em regulamento;

d) a prestação de contas de todos os recursos e bens de origem pública recebidos pelas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público será feita conforme determina o parágrafo único do art. 70 da Constituição Federal. (Grifos da autora).

As exigências do artigo 4º, da Lei 9.790/99, portanto, requerem da organização, sem fins lucrativos, que a mesma possua capacitação técnica especializada, se pretender o título de OSCIP.

A certificação como OSCIP será pleiteada ao ministério da justiça, que deverá analisar o pedido num prazo de trinta dias, e emitir a certificação num prazo de quinze dias após o deferimento (artigo 5º da Lei 9.790/99).

A certificação obtida não precisa ser renovada, mas será revogada, se comprovado o descumprimento dos requisitos legais previstos na lei – e a perda da qualificação pode ocorrer a pedido de qualquer interessado, posto que é público o acesso às informações referentes às organizações qualificadas, na forma do artigo 17, da Lei 9.790/99:

Art. 17. O Ministério da Justiça permitirá, mediante requerimento dos interessados, livre acesso público a todas as informações pertinentes às Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público.

Com a obtenção da certificação de OSCIP, a organização sem fins lucrativos poderá celebrar Termos de Parceria com o governo, para acesso a recursos públicos que lhe permitam a realização de seus projetos (artigo 10 da Lei 9.790/99).

### **2.3.6 A responsabilidade social das empresas.**

Paralelamente ao surgimento de entidades não governamentais do terceiro setor, a responsabilidade social vem se consolidando no mundo corporativo moderno, convertendo-se numa necessidade de toda a empresa que lida com seu público interno e externo de maneira responsável:

Nas últimas décadas as empresas passaram a se preocupar com suas obrigações sociais. Essa preocupação está diretamente relacionada com o crescimento de movimentos ecológicos e de defesa do consumidor, que focalizam o relacionamento entre empresa e sociedade. (MONTANA; CHARNOV, 2001, p. 32).

A seguir, apresenta-se o conceito de responsabilidade social corporativa e a forma como ela pode ser praticada.

#### **2.3.6.1 Responsabilidade social corporativa**

Karkotli e Aragão (2004, p. 45), conceituam a responsabilidade social corporativa “como a obrigação que tem a organização de responder por ações próprias ou a quem a ela esteja ligada”.

Martins (2008, p. 15), descreve a responsabilidade social corporativa como uma:

[...] nova forma de gerir e administrar os negócios, gerando mais valor para a empresa e aos acionistas, e também para a sociedade em geral, a partir da postura ética, de cuidados, responsável, com os diferentes públicos de relacionamento, com as redes em que a empresa está inserida (MARTINS, 2008, p. 15).

Corroborando esse entendimento, Oliveira (2008), esclarece:

a responsabilidade social das empresas envolve atitudes, ações e relações com um grupo maior de partes interessadas (*stakeholders*), como consumidores, fornecedores, sindicatos e governo (OLIVEIRA, 2008, p. 66).

Estigara, Pereira e Lewis (2009), defendem que as ações de responsabilidade social são aquelas que estão relacionadas às atividades-fim da empresa:

Responsabilidade social é a postura da empresa, norteadas por ações que contribuem para a melhoria da qualidade de vida da sociedade, realizadas em decorrência da atenção proporcionada aos interesses das partes com os quais interage (*stakeholders*), como acionistas, funcionários, prestadores de serviços, fornecedores, consumidores, comunidade, governo, a fim de, por meio de sua atividade, satisfazê-los (ESTIGARA; PEREIRA E LEWIS, 2009, p. 11).

No entender de Rosemburg (2006, p. 16), “poucos assuntos evoluíram tão rapidamente no universo empresarial brasileiro, nos últimos anos, como as discussões sobre a responsabilidade corporativa”. Segundo Rosemburg (2006), no cenário contemporâneo, em que temas como meio-ambiente, exclusão social, emergência dos movimentos sociais e de novas potências globais se revestem de importância, as empresas são forçadas a avaliar suas responsabilidades e seus impactos na sociedade. Nesse contexto, a responsabilidade social corporativa tornou-se interesse e estratégia da empresa, com o fim de discutir como transformar a sustentabilidade numa oportunidade (ROSEMBURG, 2006).

Montana e Charnov (2001), apresentam os argumentos teóricos e práticos a favor da responsabilidade social das empresas. Como argumentos teóricos, citam:

1. É do interesse das empresas melhorar a comunidade na qual estão localizadas e onde fazem seus negócios (...).
2. Programas Sociais podem impedir que pequenos problemas se tornem grandes, o que trará benefícios tanto para a sociedade como para a empresa.
3. Ser socialmente responsável é a coisa ética ou “correta” a se fazer. (MONTANA; CHARNOV, 2001, p. 34).

E, relativamente aos argumentos práticos, segundo esses mesmos autores, apresentam:

1. Ações que demonstram sensibilidade social podem, na verdade, ser

- lucrativas para a empresa.
2. Ser socialmente responsável melhora a imagem pública da empresa.
  3. Se a empresa não for socialmente responsável por conta própria, a opinião pública ou o governo exigirão que ela seja.
  4. Pode ser bom para os acionistas, já que tais ações merecerão a aprovação pública, farão com que a empresa seja vista por analistas financeiros profissionais como pouco propensas a críticas sociais e aumentarão a cotação na Bolsa de Valores. (MONTANA; CHARNOV, 2001, p. 34).

Estigara, Pereira e Lewis (2009), apresentam como vantagens da responsabilidade social corporativa:

- redução de carga tributária;
- forma alternativa de recolhimento de alguns tributos;
- criação de uma política permanente para a empresa;
- incremento no marketing social;
- redução dos custos operacionais e melhoria dos indicadores de produtividade e qualidade;
- lealdade dos clientes,
- melhoria da imagem da empresa;
- divulgação do Balanço Social e dos Indicadores de Responsabilidade Social;
- obtenção de certificados e selos que atestam a sua boa prática empresarial e preferência nas licitações e contratações com o Poder Público (ESTIGARA, PEREIRA E LEWIS (2009, p. 14).

Os estudos de Montana e Charnov (2001), e de Estigara, Pereira e Lewis (2000), sinalizam que a prática de responsabilidade social corporativa agrega valor à empresa, seja em termos de imagem externa – valorização da sua marca, credibilidade; seja em relação à imagem interna – perante seus colaboradores; ou mesmo em termos de incremento de seu valor econômico.

Estigara, Pereira e Lewis (2009), corroboram para esse entendimento:

Verifica-se que, na prática, a responsabilidade social traz um resultado positivo para as empresas. Em virtude disso, nas últimas duas décadas, houve um aumento expressivo das empresas de todos os tamanhos e segmentos que a estão adotando. Adota-se essa estratégia visando principalmente o sucesso no cenário empresarial contemporâneo (ESTIGARA, PEREIRA E LEWIS (2009, p. 15).

### 2.3.6.2 Filantropia e investimento social

Rosemburg (2006), afirma que as empresas brasileiras passaram, em menos

de uma década, por três estágios de responsabilidade corporativa:

Primeiro foi a era da filantropia, que deu visibilidade às ações de voluntariado e aos investimentos sociais realizados nas comunidades do entorno. Mais tarde, a conversa tornou-se mais abrangente e passou a envolver a ética e a transparência no relacionamento com as partes interessadas. O objetivo era mostrar que a responsabilidade corporativa é, na prática, sinônimo de boa gestão.

[...]

As empresas estão, agora, no estágio da preocupação com a sustentabilidade. O contexto atual – marcado pela urgência de temas como a degradação ambiental e a exclusão social e pela emergência dos movimentos sociais e de novas potências globais, entre outros aspectos – leva as companhias a lançar um novo olhar sobre suas responsabilidades e seus impactos na sociedade.” (ROSEMBURG, 2006, p. 16).

Ou seja, a responsabilidade social corporativa envolve, segundo ROSEMBURG (2006), práticas de filantropia, investimento social, ética e sustentabilidade.

Contraopondo-se a essa definição, Estigara, Pereira e Lewis (2009, p. 68), defendem que “adotar uma postura socialmente responsável não é exercício de filantropia ou beneficência, mas, estrita observância à lei naquilo que se refere à atividade desempenhada pela empresa”.

Os aspectos da responsabilidade social corporativa, que interessam ao presente trabalho são, justamente, a filantropia e o investimento social privado.

Oliveira (2008), elucida a diferença entre filantropia e investimento social: a primeira corresponde à “ação social com projetos não ligados, diretamente, aos negócios da empresa, mas, geralmente, ligada a causas cujos valores são compartilhados pela empresa, gestores ou donos”. Para o referido autor, “a filantropia é uma importante fonte de fundos para causas de caridade, culturais, políticas, sociais e religiosas” (OLIVEIRA, 2008, p. 66). Já o investimento social privado, segundo o autor, é a injeção de recursos introduzida “de maneira coordenada e planejada, monitorada para verificação dos resultados e da eficiência de sua aplicação” (OLIVEIRA, 2008, p. 66).

Rico (2006), explica o que vem a ser investimento social privado:

Nos últimos anos, tem sido desenvolvida amplamente uma **concepção de gerência social** das entidades sociais. O investimento no social passa a merecer um tratamento muito semelhante a outros investimentos. É preciso **investir** e obter **resultados**. É preciso saber mensurar, dos pontos de vista qualitativo e quantitativo, aquilo que se obteve por meio da implementação de um programa social. Sem criar estratégias sobre as várias dimensões do processo de avaliação, não é possível mensurar impactos de um programa social nem saber se os seus objetivos foram atingidos. (grifos no original) (RICO, 2006, p. 79).

Hirsh *et al.* (2009), também conceituaram o investimento social (*ou Socially-Responsible Investing - SRI*):

Uma estratégia de investimento social responsável geralmente considera tanto as necessidades financeiras do investidor quanto os efeitos do investimento na sociedade como um todo, e constitui o comprometimento do Dinheiro para obter um retorno financeiro em um negócio no qual se aplique o bom senso e boas idéias em questões que afetam positivamente o bem-estar humano. Normalmente, os investidores que se dedicam a ISR realizam investimentos em empresas que buscam melhorar o ambiente, que têm boa reputação em direitos humanos e práticas de trabalho e/ou implementam boas práticas de governança corporativa (HIRSH ET AL., 2009, p. 1 - Tradução livre <sup>15</sup>).

Do exposto, é possível buscar um conceito próprio para investimento social privado: é a ação mediante a qual a empresa doa recursos para uma organização civil, sem finalidades lucrativas, com monitoramento constante da eficácia da doação. Não basta doar, a doação tem que ser otimizada na organização civil recebedora. Essa é a máxima embasadora da prática de investimento social.

De fato, os indivíduos estão preocupados em obter a eficácia de seus investimentos. Em 2006, a *Charities Aid Foundation* concluiu uma pesquisa, coordenada por Moon e Muthuri (2006), sobre o Investimento Comunitário Corporativo ou *Corporate Community Investments (CCI)*, no Reino Unido, que

---

<sup>15</sup> No original: “An SRI strategy generally considers both an investor’s financial needs and an investment’s effect on society as a whole, and constitutes the commitment of Money to gain a financial return in a manager that applies good judgment and sound thinking to matters that positively affect human welfare. Typically, investors who engage in SRI make investments in companies that seek to improve the environment, have reputable human rights and labor practices, and/or implement good corporate governance practices.”.

adotou o seguinte conceito de Investimento Comunitário Corporativo:

Investimento Comunitário Corporativo é o envolvimento das empresas em ações sociais para atender às necessidades das comunidades em que atuam. Ele fornece uma maneira de as empresas demonstrarem um compromisso de agir de forma responsável e dando uma contribuição positiva para a sociedade. Além disso, as empresas também reconhecem que o apoio para as comunidades locais é um bom negócio (MOON; MUTHURI, 2006, p. 7. Tradução livre <sup>16</sup>).

Os principais resultados dessa pesquisa foram:

As empresas se tornaram mais conscientes dos impactos de sua atuação e responsabilidades na sociedade e dos benefícios e oportunidades de negócios, que informam novas motivações para o ICC. Em combinação com os *drivers* externos, estes contribuem para uma "socialização dos mercados". As empresas responderam com uma mudança de longo prazo em novos investimentos na sociedade, caracterizada por novos modelos, um foco maior sobre os temas selecionados, maior institucionalização e maior interesse na avaliação de resultados.

Os novos modelos de ICC variam de filantropia discricionária, mediante envolvimento com a comunidade, até parcerias com a comunidade e investimentos comunitários estratégicos, envolvendo recursos, tais como empregados, investimentos financeiros e marcas.

As iniciativas de ICC que refletem os valores das partes relacionadas melhor equipam as empresas a avaliarem seus impactos atuais e potenciais, e combiná-los com os imperativos de negócios e oportunidades mais amplos. (MOON; MUTHURI, 2006, p. 5-6. Tradução livre <sup>17</sup>).

Constata-se, com esses exemplos, que o investimento social é uma tendência contemporânea de praticar responsabilidade social corporativa.

Importante relatar, porque vai ao encontro do objetivo pretendido nesse trabalho, que, nos Estados Unidos da América, vem sendo observada uma nova onda social, ou seja a procura por orientação técnica, que garanta para o doador a

---

<sup>16</sup> No original: "Corporate Community Investment is business involvement in social initiatives to meet the needs of the communities in which they operate. It provides a way for companies to demonstrate a commitment to acting responsibly and to making a positive contribution to society. Beyond this, companies also recognise that supporting local communities is good for business."

<sup>17</sup> No original: "Companies have become more aware of their community impacts and responsibilities and of business benefits and opportunities, which inform new motivations for CCI. In combination with the external drivers, these make for a 'socialization of markets'. Companies have responded with a long-term shift in new corporate community investments, characterized by new modes, a sharper focus on the issues selected, greater institutionalization and greater interest in evaluation.

The new modes for CCI range from discretionary philanthropy, through community involvement, to community partnerships and to strategic community investments, involving such resources as employees, finance and brands.

CCI initiatives that reflect stakeholder values best equip companies to evaluate their current and potential impacts, and combine these with wider business imperatives and opportunities."

efetividade da utilização do recurso doado. Para tanto, os filantropos estão buscando consultoria especializada, que os orientem quanto a melhor forma de doar (STANNARD-STOCKTON, 2009). Essa situação faz nascer, lá, um novo profissional, denominado CAP - *Chartered Advisor in Philanthropy*, um assessor qualificado que contribui para a maximização dos objetivos filantrópicos do doador (STANNARD-STOCKTON, 2009).

Nesse cenário, releva-se, por fim, destacar o papel que assume o grupo de institutos, fundações e empresas – GIFE, no tocante ao investimento social privado, no Brasil. Criado em 1995, o GIFE promove o investimento social privado, buscando, com a prática de doações de recursos, promover ações mais sistemáticas, planejadas e geradoras de valores mais perenes (de longo prazo) nas organizações beneficiadas, e que possam ser avaliadas e mensuradas, periodicamente.

O Censo GIFE 2007-2008 (2008), identificou que, de um total de 109 organizações filiadas, 80 associados respondentes são responsáveis por investimentos de cerca de R\$ 1,15 bilhão em diferentes áreas sociais, programas e projetos próprios ou de terceiros. Esses recursos foram investidos em diversas áreas de atuação social, entre elas educação, formação para o trabalho, cultura, geração de trabalho e renda. Apontou, também, que 72% das fundações/ institutos e 74% das empresas fazem monitoramento/acompanhamento de todos os projetos.

Algumas outras constatações do Censo GIFE, no tocante ao Investimento Social Privado (ISP) são bastante relevantes e importam a esse trabalho:

Entre os programas de incentivo e renúncia fiscal mais utilizados pelos associados ou por suas mantenedoras estão a Lei Rouanet, os mecanismos previstos no Estatuto da Criança e do Adolescente, a dedução de despesas operacionais e a Lei de Utilidade Pública Federal.

Entre os associados que não usam incentivos ou renúncia fiscal, as principais razões para não fazê-lo são **o desconhecimento dos incentivos** ou simplesmente a incompatibilidade do regime de tributação dos associados com as normas dos programas de incentivos. Há ainda, entre os

associados, aqueles que defendem que o ISP não deveria ser feito com o uso de incentivos ou de renúncia fiscal. (GIFE, 2008, p. 40).

### 3

## 3 METODOLOGIA.

### 3.1 TIPO DE PESQUISA.

Quanto aos fins, a pesquisa utilizou o método descritivo explicativo, na medida em que se pretendeu focar todos os pontos necessários à elucidação da questão principal. Para tal, foi apresentado o enfoque teórico relacionado a planejamento tributário, incentivo fiscal, responsabilidade social, dedutibilidade de doações para o terceiro setor, bem como as formas possíveis de potencializar o aproveitamento dessa dedutibilidade.

Nesta pesquisa, foi adotado o estudo de caso, com o fito de identificar comprovações atinentes ao trabalho desenvolvido. Para tanto, entre 2009 e 2010, realizou-se estudo bibliográfico sobre os conceitos relacionados ao assunto e, nesse mesmo período, investigou-se a experiência da ArcelorMittal Brasil, em sua unidade operacional de Tubarão, Serra, no estado do Espírito Santo, relativa ao planejamento tributário realizado em 2005, para análise acerca de aproveitamento de dedutibilidade fiscal, no imposto de renda e da contribuição sobre o lucro líquido, de doações efetuadas para organizações civis sem fins lucrativos, credenciadas como UP ou OSCIP, no período de 2001 a 2004. Também foram cheçadas, as ações sociais que essa empresa implementa junto às organizações apoiadas por ela.

Apesar de ter sido levada a efeito em 2005, a experiência da ArcelorMittal Brasil é atual, porque é aderente à legislação em vigor, podendo ser seguida por empresas, que se enquadrarem nos requisitos legais e operacionais para adoção do

incentivo fiscal de dedutibilidade de doações, no IRPJ e na CSLL, efetuadas em favor de UP/OSCIP.

A unidade operacional de Tubarão foi a empresa escolhida para estudo, por sua importância no Estado do Espírito Santo. Maior siderúrgica da América Latina, ocupa a segunda posição no *ranking* das dez maiores empresas do estado, com Receita Operacional Bruta equivalente a R\$ 7,6 bilhões, em 2007, e geração de 4.306 empregos diretos (IEL, 2008, p. 154). A empresa respeita o meio ambiente e sua estratégia considera o desenvolvimento tecnológico, as expectativas das partes interessadas e a busca por melhorias que diminuam os impactos da sua operação, colaborando para uma sociedade sustentável (ARCELORMITTAL BRASIL, 2010, p. 1).

A partir do estudo de caso, construiu-se um modelo de padrão operacional, relacionado à implementação do planejamento tributário, voltado para o aproveitamento do incentivo fiscal analisado. Foi elaborado, ainda, um fluxo operacional, com o objetivo de evidenciação sinótica dos procedimentos, envolvidos nesse modelo de planejamento tributário.

### 3.2 COLETA DE DADOS

As informações para o referencial teórico descritivo foram coletadas por meio de pesquisa bibliográfica realizada entre 2009 e 2010, em livros, revistas especializadas, jornais, teses e dissertações pertinentes ao assunto.

Quanto aos dados relacionados ao estudo de caso, foi efetuada pesquisa, também em 2009 e 2010, junto a ArcelorMittal Brasil, visando à ilustração, da forma mais isenta possível, de experiências vivenciadas, para que o resultado final

evidencie, de fato, o planejamento tributário implementado pela empresa. As informações foram colhidas junto à Gerência de Comunicação e Imagem da ArcelorMittal Brasil, responsável pela implementação das ações de responsabilidade social da empresa, em seus Relatórios de Sustentabilidade, publicados em 2006, 2007 e 2010, bem como em Demonstrações Contábeis publicadas, pela ArcelorMittal Brasil, em 2004 e 2005.

A empresa analisada autorizou a utilização e o relato de sua experiência nesse trabalho, divulgando os dados inerentes ao planejamento tributário realizado em 2005, às doações realizadas e ao resultado final do mesmo.

### 3.3 LIMITAÇÕES.

Embora tenham se tornado públicos, os dados de doações realizadas e o ganho final envolvido no levantamento, por motivo de confidencialidade, a empresa não disponibilizou o cálculo detalhado de apuração de imposto de renda e de contribuição social sobre o lucro líquido para o período 2001 a 2004, refeito em 2005, para identificação do possível ganho fiscal, oriundo do aproveitamento das doações realizadas. Esse fato levou à utilização de outros critérios de cálculo, para evidenciação do resultado auferido pela empresa. Mas, essa limitação em nada repercutiu nos resultados apurados, mediante aplicação dos critérios alternativos adotados.

Ainda, o método escolhido para estudo de caso padece de certas limitações. Uma delas é utilizar uma única empresa para análise – “em verdade, os estudos de caso vêm sendo encarados como uma forma menos desejável de investigação do que experimentos ou levantamentos” (YIN, 2001, p. 28).

## 4

### 4 ESTUDO DE CASO.

#### 4.1 A ARCELORMITTAL BRASIL E O TERCEIRO SETOR

Atuando no ramo siderúrgico, a unidade operacional da ArcelorMittal Brasil, situada na Usina de Tubarão – doravante denominada ArcelorMittal Tubarão, produz, em seu parque industrial, 7,5 milhões de toneladas de aço, na forma de placas e bobinas, sendo a produção de placas destinada à exportação, enquanto a de bobinas é direcionada, preponderantemente, para o mercado interno (ARCELORMITTAL BRASIL, 2010, p. 7).

A empresa passou pelos diversos estágios de incorporação de práticas de responsabilidade social corporativa, para alcançar o último grau, caracterizado como sendo o da sustentabilidade:

O conceito de sustentabilidade encontra-se naturalmente integrado ao processo de tomada de decisões da companhia. No cumprimento de nossa missão maior de gerar e distribuir riqueza para todas as partes interessadas (*stakeholders*), entendemos que nossa atuação deve ultrapassar a dimensão econômico-financeira do negócio, considerando igualmente as dimensões ambiental e social de nossa atividade empresarial, sob uma visão mais ampla da empresa como parte indissociável de um universo, que afeta com sua presença e pelo qual é continuamente afetada (ARCELORMITTAL BRASIL, 2007, p. 5).

Possuindo certificação nas normas internacionais ISO 9000, ISO 14000 e OHAS 18000, referentes à gestão da qualidade, meio ambiente e saúde e segurança ocupacional, a ArcelorMittal Tubarão foi a primeira siderúrgica do mundo, certificada, em 2009, para comercializar créditos de carbono no âmbito dos Mecanismos de Desenvolvimento Limpo - MDL (ARCELORMITTAL BRASIL 2010, p. 4 e 9).

Preocupada com o meio ambiente, a empresa investe em pesquisa e tecnologia, de forma a reduzir a geração de resíduos: em 2009, o índice de reaproveitamento dessas sobras foi de 99,4%. Cerca de 95% da água consumida pela ArcelorMittal Tubarão vem do oceano, que também é auto-suficiente na geração de energia, a partir do aproveitamento de gases oriundos de seu processo produtivo, o que contribui para a proteção do meio-ambiente (ARCELORMITTAL BRASIL 2010, p. 25).

A ArcelorMittal Tubarão preocupa-se, também, com os seus colaboradores: o rol de benefícios oferecidos pela empresa é composto por alimentação, assistência médica, complementação auxílio-doença, previdência privada, subsídio para especialização profissional, transporte, entre outros. A empresa desenvolveu o Plano de Carreiras e Benefícios, que garante aos seus empregados chances concretas de ascensão e oferece, ainda, diversos programas em prol da prevenção de doenças e estabelecimento de condições seguras de trabalho, para os seus empregados e terceiros contratados, visando a proporcionar bem-estar e qualidade de vida. (ARCELORMITTAL BRASIL 2010, p. 19).

No tocante às ações sociais, a ArcelorMittal Tubarão prioriza aquelas que buscam contribuir para o desenvolvimento sócio-econômico da população dos municípios da Grande Vitória e região de seu entorno, com foco na área de educação, sem perder de vista o apoio a projetos que promovam geração de renda, cidadania e respeito ao meio ambiente (ARCELORMITTAL BRASIL, 2010, p. 45). A Figura 1, a seguir, apresenta as áreas de investimento social, da ArcelorMittal Tubarão, em 2009:

**Área de Atuação de Tubarão - em %.**

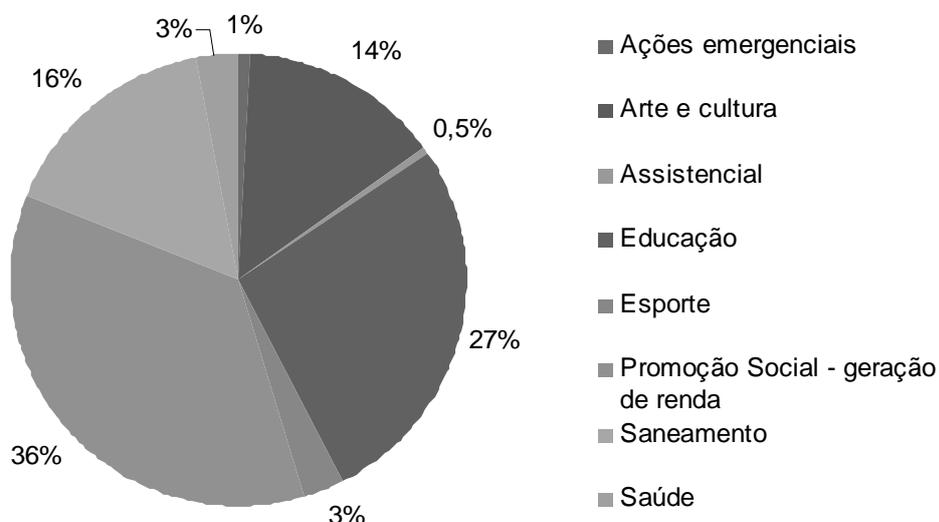


Figura 1 - Responsabilidade Social (investimentos da ArcelorMittal Tubarão, por área)  
Fonte: ARCELORMITTAL BRASIL, 2010, p. 45.

Sabedora do efeito multiplicador de suas ações, nas áreas geográficas de sua influência, a adoção de práticas de filantropia deixou de ser suficiente para a empresa, que passou a requerer efetividade de suas doações, isto é, passou a praticar investimento social. Em 2004, a ArcelorMittal Tubarão criou o Programa de Comunicação com o Terceiro Setor, objetivando promover a capacitação das organizações não governamentais apoiadas, a fim de torná-las capazes de gerir a sua própria atuação, sem depender de parceiros para implementação dos projetos que se propõem a executar (ARCELORMITTAL BRASIL, 2006, p. 34).

De acordo com informações da Gerência de Comunicação e Imagem da ArcelorMittal Tubarão, nos módulos oferecidos, as organizações apoiadas aprendem noções de ética, tributos, contabilidade, marketing, elaboração de projetos e legislação do terceiro setor entre outros. Até 2009, mais de 120 organizações da Grande Vitória passaram pela capacitação no Programa (ARCELORMITTAL BRASIL, 2010).

Em 2009, a empresa investiu R\$ 5,5 milhões, em ações sociais, em forma de apoio a 24 organizações do terceiro setor, e patrocínio a 32 Projetos Sociais, sendo mais de 360.000 pessoas beneficiadas (ARCELORMITTAL BRASIL, 2010, p. 45).

## 4.2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO DA ARCELORMITTAL TUBARÃO

A história da ArcelorMittal Tubarão, no contexto de sua atuação social, tal qual relatada, anteriormente, sinaliza que a mesma pratica ações sustentáveis, motivada pela conscientização acerca da importância do papel que representa para a sociedade na qual está inserida. Seus indicadores sociais externos, extraídos dos Balanços Sociais publicados nos anos de 2001 a 2004, apontam para uma prova disso:

**TABELA 4 - COMPILAÇÃO DOS INDICADORES SOCIAIS EXTERNOS (CONTRIBUIÇÕES PARA A SOCIEDADE) – RESUMO 2001 A 2004. EM R\$ MIL<sup>18</sup>.**

<b>Indicadores Sociais Externos</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>
Educação	106	107	1.875	3.658	4.527
Cultura	25	34	508	1.276	839
Saúde e saneamento	-	51	444	816	1.251
Habitação	-	-	-	-	-
Esporte	13		95	364	402
Lazer e diversão	-	-	-	-	-
Creches	-	-	-	-	-
Alimentação	-	-	-	-	-
Combate à fome e segurança alimentar	15		205	237	78
Outros	32	215	934	1.796	1.954
<b>Total das contribuições para a Sociedade</b>	<b>191</b>	<b>407</b>	<b>4.061</b>	<b>8.147</b>	<b>9.051</b>
<b>Acréscimo Anual das Contribuições</b>	-	<b>216</b>	<b>3.654</b>	<b>4.086</b>	<b>904</b>
<b>% de acréscimo</b>	-	<b>113,1%</b>	<b>897,8%</b>	<b>100,6%</b>	<b>11,1%</b>

Fonte: Balanços Sociais da CST - IBASE, 2010, p. 1. (Anexos 1 a 4).

Entretanto, consoante informações da Gerência de Comunicação e Imagem

<sup>18</sup> Para efeito de análise e cômputo do acréscimo anual de contribuições, foi excluído o indicador "Tributos", considerando que eles não são destinados a nenhuma organização civil. Os tributos são computados como Indicadores Sociais Externos, em virtude de técnica de elaboração de Balanço Social, considerando que são destinados aos cofres públicos e voltam, após, para a sociedade na forma de serviços sociais.

da empresa em análise, com a continuidade das práticas de filantropia e de investimento social que levava a efeito, a empresa vislumbrou a oportunidade de estruturar um planejamento tributário, para fruição do benefício fiscal de dedutibilidade do valor doado, no imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, previsto na legislação brasileira (ARCELORMITTAL BRASIL, 2010).

Para tanto, em 2005, a empresa procedeu a um levantamento das doações efetuadas em prol das organizações não governamentais apoiadas por ela, no período compreendido entre 2001 e 2004. O levantamento, segundo a Gerência de Comunicação e Imagem da ArcelorMittal Tubarão, visou a identificar as doações que atendiam aos requisitos legais para o aproveitamento de dedutibilidade fiscal no IRPJ e na CSLL, isto é, terem sido efetuadas em favor de organizações civis enquadradas como UP e OSCIP, com documentação passível de validar o benefício fiscal (ARCELORMITTAL BRASIL, 2010).

Primeiramente, a ArcelorMittal Tubarão identificou o total de doações realizadas para organizações do terceiro setor, no período:

**TABELA 5 - DOAÇÕES REALIZADAS PELA ARCELORMITTAL TUBARÃO EM PROL DE ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR – PERÍODO 2001 A 2004 (EM REAIS).**

ENTIDADE BENEFICIADA	2001	2002	2003	2004	TOTAL
ACACCI	-	8.640	13.440	10.560	32.640
Cáritas	90.000	117.000	143.000	202.800	552.800
SECRI		40.163	52.663	149.000	241.826
Fundo Com. ACES	60.000	133.376	240.438	447.952	881.766
MOVIVE	-	-	30.000	37.400	67.400
RENTAS	-	-	7.000	12.000	19.000
Junta de Ação Social	13.400	16.800	20.300	28.200	78.700
FAHUCAM	38.000	228.000	216.000	338.500	820.500
Assoc. Mães e Familiares Vítimas de Violência	-	-	-	6.000	6.000
Casa da Música Capixaba	-	-	-	31.000	31.000
AADEF	-	-	-	15.880	15.880
Fed. APAEs do ES	-	-	-	39.935	39.935
<b>TOTAL DOADO</b>	<b>201.400</b>	<b>543.979</b>	<b>722.841</b>	<b>1.319.227</b>	<b>2.787.447</b>

Fonte: ARCELORMITTAL BRASIL (trabalho não publicado).

Em seguida, a ArcelorMittal Tubarão procedeu ao exame dos documentos necessários para comprovação, ao fisco, do direito ao uso de dedutibilidade fiscal das doações, na forma da legislação. Para tanto, de acordo com a Gerência de Comunicação e Imagem da ArcelorMittal Tubarão, foram analisados: Estatuto social das entidades favorecidas; certificados de enquadramento como UP ou OSCIP; recibos de doações, bem como declaração, que as donatárias entregam em atendimento à Instrução Normativa SRF Nº 87, de 31/12/96 – tal instrução aprovou o modelo de declaração, a ser prestada pelas entidades civis, de responsabilidade na aplicação integral dos recursos recebidos mediante doação (ARCELORMITTAL BRASIL, 2010).

Após verificação de aderência da documentação analisada às exigências legais, a ArcelorMittal Tubarão extratificou as entidades donatárias cujas doações poderiam ser aproveitadas fiscalmente:

**TABELA 6 - DOAÇÕES REALIZADAS PELA ARCELORMITTAL TUBARÃO PARA ENTIDADES ENQUADRADAS COMO UP/OSCIP, QUE DÃO DIREITO À APROVEITAMENTO DA DEDUTIBILIDADE FISCAL NO IRPJ E NA CSLL.**

ENTIDADE BENEFICIADA	Natureza	2001	2002	2003	2004	TOTAL
ACACCI	UP	-	-	13.440	10.560	24.000
Cáritas	UP	-	-	-	112.000	112.000
SECRI	UP	-	-	36.000	149.000	185.000
Fundo Com. ACES	UP	-	50.300	240.438	447.952	738.690
MOVIVE	UP	-	-	7.500	37.400	44.900
RENTAS	OSCIP	-	-	4.000	12.000	16.000
Junta de Ação Social	UP	-	-	1.900	28.200	30.100
FAHUCAM	UP	-	-	108.000	338.500	446.500
Assoc. Mães e Familiares Vítimas de Violência	OSCIP	-	-	-	6.000	6.000
Casa da Música Capixaba	OSCIP	-	-	-	31.000	31.000
AADEF	OSCIP	-	-	-	15.880	15.880
Fed. APAEs do ES	UP	-	-	-	39.935	39.935
<b>TOTAL DOADO</b>	-	-	<b>50.300</b>	<b>411.278</b>	<b>1.228.427</b>	<b>1.690.005</b>

Período 2001 a 2004 – em reais.

Fonte: ARCELORMITTAL BRASIL (trabalho não publicado).

Em resumo: as Tabelas 5 e 6, acima, evidenciam que, de 2001 a 2004, a ArcelorMittal Tubarão identificou montante de R\$ 1,7 milhão passível de

aproveitamento como despesa dedutível no imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido, de um total de R\$ 2,8 milhões doados no período.

Por motivo de confidencialidade, a empresa não divulgou a recomposição da apuração de imposto de renda de pessoa jurídica – IRPJ, e de contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL, que efetuou, à época, para identificação de ganho fiscal oriundo do aproveitamento da dedutibilidade das doações, realizadas em favor de entidades enquadradas como UP/OSCIP, no período 2001 a 2004.

Por essa razão, e para efeito didático, os cálculos de recomposição de imposto de renda e contribuição social sobre o lucro foram efetuados, tomando-se por base a rubrica “Lucro antes do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e das Participações”, dos exercícios analisados, constante das Demonstrações Contábeis da empresa analisada, divulgadas em 2004 e 2005 (ARCELORMITTAL BRASIL, 2010, p. 1). Frise-se, por importante, que a adoção de tal critério de cálculo em nada descaracteriza o planejamento tributário, realizado pela ArcelorMittal Tubarão, posto que o montante do ganho demonstrado, a seguir, correspondeu àquele, efetivamente, apurado por ela.

Importante relatar, também, que a legislação do imposto de renda e de contribuição social sobre o lucro líquido exige ajustes – adições e exclusões – de despesas e/ou receitas, não passíveis de aproveitamento fiscal, visando à formação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (BRASIL, 1999).

Como a apuração do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro não foram divulgadas, de forma a permitir a identificação do total de adições e exclusões, por exercício fiscal, na apuração, a seguir, será evidenciada, apenas, a adição relativa às doações para o terceiro setor, constantes das Tabelas 5 e 6.

Para o exercício fiscal de 2001, as demonstrações financeiras da ArcelorMittal Tubarão apontaram prejuízo operacional, razão pela qual a empresa ficou impedida de aproveitar qualquer dedutibilidade fiscal e, portanto, não calculado o ganho fiscal - esse fato pode ser considerado como um indicativo de que a empresa pratica a responsabilidade social corporativa, não movida pelo ganho financeiro advindo do benefício fiscal, mas, sim, em razão de sua cultura sustentável (ARCELORMITTAL BRASIL, 2010 – trabalho não publicado).

Já nos exercícios de 2002 a 2004, a empresa apurou Lucro antes dos Tributos e das Participações. Assim, o ganho pode ser apurado.

A Tabela 7, apresenta o ganho fiscal auferido pela ArcelorMittal Tubarão, nesses exercícios, extratificado por período:

**TABELA 7 - GANHO FISCAL DA ARCELORMITTAL TUBARÃO, ORIUNDO DO APROVEITAMENTO DE DOAÇÕES PARA O TERCEIRO SETOR NO IRPJ E NA CSLL, PERÍODO 2002 A 2004 – R\$ MIL.**

Demonstração do Cálculo do IRPJ/CSLL	2002	2003	2004	TOTAL
Lucro Antes do IRPJ, da CSLL e das Participações (A)	135.889,0	1.156.486,0	1.803.468,0	3.095.843,0
+ Adições - Doações para o Terceiro Setor (B)	544,0	722,8	1.319,2	2.586,0
Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL (C = A + B)	136.433,0	1.157.208,8	1.804.787,2	3.098.429,0
( - ) Doações para UP/OSCIP (D)	(50,0)	(411,3)	(1.228,4)	(1.689,7)
Base de Cálculo do IRPJ/CSLL após aproveitamento (exclusão) das doações dedutíveis (E = C - D)	136.383,0	1.156.797,6	1.803.558,8	3.096.739,3
Imposto de Renda / Contribuição Social antes do aproveitamento das doações (F = C x 34%)	46.387,2	393.451,0	613.627,7	1.053.465,9
Imposto de Renda / Contribuição Social, após aproveitamento das doações para UP/OSCIP (G = E x 34%)	46.370,2	393.311,2	613.210,0	1.052.891,4
<b>Ganho fiscal = D - E</b>	<b>17,0</b>	<b>139,8</b>	<b>417,7</b>	<b>574,5</b>
Limite de dedutibilidade 2% x A *	272	2.313	3.607	6.192

Observações:

\* - Considerado o Lucro antes dos Tributos e das Participações, apenas para efeito didático. A legislação prevê que o limite seja verificado com base no Lucro operacional Bruto, como já informado anteriormente. Mas o cálculo acima comprova que a ArcelorMittal Tubarão teria direito à dedutibilidade integral das doações, uma vez que o Lucro Operacional Bruto é superior ao Lucro antes dos Tributos e das Participações.

. Alíquota de IRPJ: 25%; alíquota de CSLL: 9%.

Fonte do Lucro antes do IRPJ, da CSLL e das Participações: Demonstrações contábeis de Tubarão (ARCELORMITTAL BRASIL, 2004 e 2005). Tabela criada pela autora.

Decompondo-se o ganho fiscal apurado na Tabela 7, oriundo do aproveitamento, no IRPJ e na CSLL, da dedutibilidade de doações realizadas em favor de organizações civis sem fins lucrativos, credenciadas como UP ou OSCIP, identifica-se que esse equivale ao resultado advindo da multiplicação do valor da doação realizada em favor dessas entidades, multiplicado pela alíquota do IRPJ e da CSLL, tal qual demonstrado na Tabela 8:

**TABELA 8 - DEMONSTRATIVO DE APROVEITAMENTO FISCAL DAS DOAÇÕES PARA ORGANIZAÇÕES CIVIS – 2002 A 2004 (R\$ MIL)**

Descrição	2002	2003	2004	Total
. Doações passíveis de aproveitamento fiscal ( A )	50,0	411,3	1.228,4	1.689,7
<b>. Ganho fiscal:</b>				
. IRPJ - ( B = A x 25%)	12,5	102,8	307,1	422,4
. CSLL ( C = A x 9%)	4,5	37,0	110,6	152,1
<b>Total do Ganho Fiscal = B + C</b>	<b>17,0</b>	<b>139,8</b>	<b>417,7</b>	<b>574,5</b>

Fonte das doações passíveis de aproveitamento fiscal: ARCELORMITTAL BRASIL (trabalho não publicado). Tabela elaborada pela autora.

Considerando a premissa de que a ArcelorMittal Tubarão adota práticas de responsabilidade social corporativa, o ganho de imposto de renda e de contribuição social equivalente a R\$ 574,5 mil, identificado na Tabela 8, corresponde ao ativo fiscal passível de utilização pela ArcelorMittal Tubarão, mediante retificação das Declarações de Imposto de Renda referentes aos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004.

### 4.3 ADEQUAÇÃO DE PROCEDIMENTOS.

Apesar de ter identificado o ativo fiscal equivalente a R\$ 574,5 mil, a ArcelorMittal Tubarão não pode utilizá-lo, em função de possuir prejuízos fiscais acumulados oriundos do Programa de Incentivo Fiscal BEFLEX<sup>19</sup> e usufruir, à época, do Lucro da Exploração<sup>20</sup>, que lhe permitiram reduzir o montante do IRPJ e CSLL a recolher (ARCELORMITTAL BRASIL, 2005, p. 21).

Mas, os prejuízos fiscais acumulados são finitos. E, quanto ao incentivo fiscal ADENE, esse foi concedido por prazo certo, de 2002 até 2011 (ARCELORMITTAL BRASIL, 2005, p. 21).

Assim, comprovada a oportunidade de ganho fiscal com o aproveitamento da dedutibilidade das doações para UP/OSCIP, a empresa adotou todas as providências requeridas para incorporar tal prática nos exercícios fiscais subsequentes.

Entre as providências adotadas, segundo a Gerência de Comunicação e Imagem da ArcelorMittal Tubarão, encontram-se: a adequação de procedimentos operacionais, parametrização do sistema de controle de pagamentos, e reclassificação contábil, de modo a garantir a adição da despesa aproveitável na Base de Cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social (ARCELORMITTAL BRASIL, 2010 - trabalho não publicado).

Para comprovação da dedutibilidade das despesas, a partir de 2006, a ArcelorMittal Tubarão passou a exigir, das organizações que já eram credenciadas

---

<sup>19</sup> Tipo de incentivo fiscal concedido a empresas industriais, que permite, na apuração de imposto de renda, a compensação total ou parcial de prejuízos fiscais acumulados nos seis anos-calendário subsequentes (Decreto 3.000/99, art. 447 e inciso I).

<sup>20</sup> Lucro da Exploração é “o lucro das atividades relativas aos setores ou empreendimentos objetos de incentivo fiscal ou de tributação favorecida” (BRASIL, 2003).

como UP/OSCIP, os documentos que garantem o aproveitamento do benefício fiscal, dentre eles, cópia do estatuto social, cópia do certificado de credenciamento como UP/OSCIP, recibo de doações recebidas e a declaração de aplicação dos recursos recebidos em projetos voltados para sua atividade-fim, na forma do estatuto social de cada uma delas (ARCELORMITTAL BRASIL, 2010 - trabalho não publicado).

No tocante às organizações civis apoiadas, que ainda não eram credenciadas, a empresa passou a incentivá-las a buscarem credenciamento como OSCIP ou UP, junto ao governo. Isso porque, como já visto anteriormente, nessa condição, as organizações civis podem usufruir de uma série de vantagens, além de oferecerem dedutibilidade fiscal de IRPJ e CSLL aos doadores, enquadrados no regime fiscal de lucro real. Por consequência, conseguem alavancar o potencial de doações que recebem (ARCELORMITTAL BRASIL, 2010 – fonte não publicada).

A ArcelorMittal Tubarão também passou a orientar as donatárias sobre como atender aos requisitos legais para credenciamento como OSCIP/UP: análise de documentação – estatuto social, quadro de diretores, elaboração e formatação de projetos, entre outros aspectos. (ARCELORMITTAL BRASIL, 2010 2010 – fonte não publicada).

Vale informar que a empresa custeará a certificação de todas as organizações parceiras, que não forem credenciadas, de forma que se tornem mais atraentes para outros investidores sociais (ARCELORMITTAL BRASIL, 2010, p. 44).

E, mais recentemente, em 2009, a ArcelorMittal Tubarão implementou, o Programa de Avaliação Econômica de Projetos Sociais. Na visão da empresa:

trata-se de uma ação pioneira, concebida para medir o impacto das iniciativas que a empresa apoia e conhecer, efetivamente, a transformação social que as organizações apoiadas provocam nas comunidades atendidas

(ArcelorMittal Brasil, 2010, p. 44).

O Programa consiste de:

consolidação do sistema de prestação de contas, que contribui com a gestão financeira e contábil das organizações apoiadas, dando, ainda, maior transparência à parceria. As atividades desse sistema incluem cursos de orientação tributária, fiscal e contábil, além de consultoria contábil;

introdução da metodologia de avaliação dos impactos sociais dos projetos junto à comunidade, para apurar resultados e oportunidades de aprimoramento, além de medir o poder de transformação social. (ARCELORMITTAL BRASIL, 2006,p. 4).

De acordo com informações da gerência de comunicação da empresa, o índice de performance na prestação de contas das organizações apoiadas apresentou um aumento de 6,59 pontos percentuais, de 2008 para 2009, um sinal indicativo de que as ações implementadas estão dando resultado:

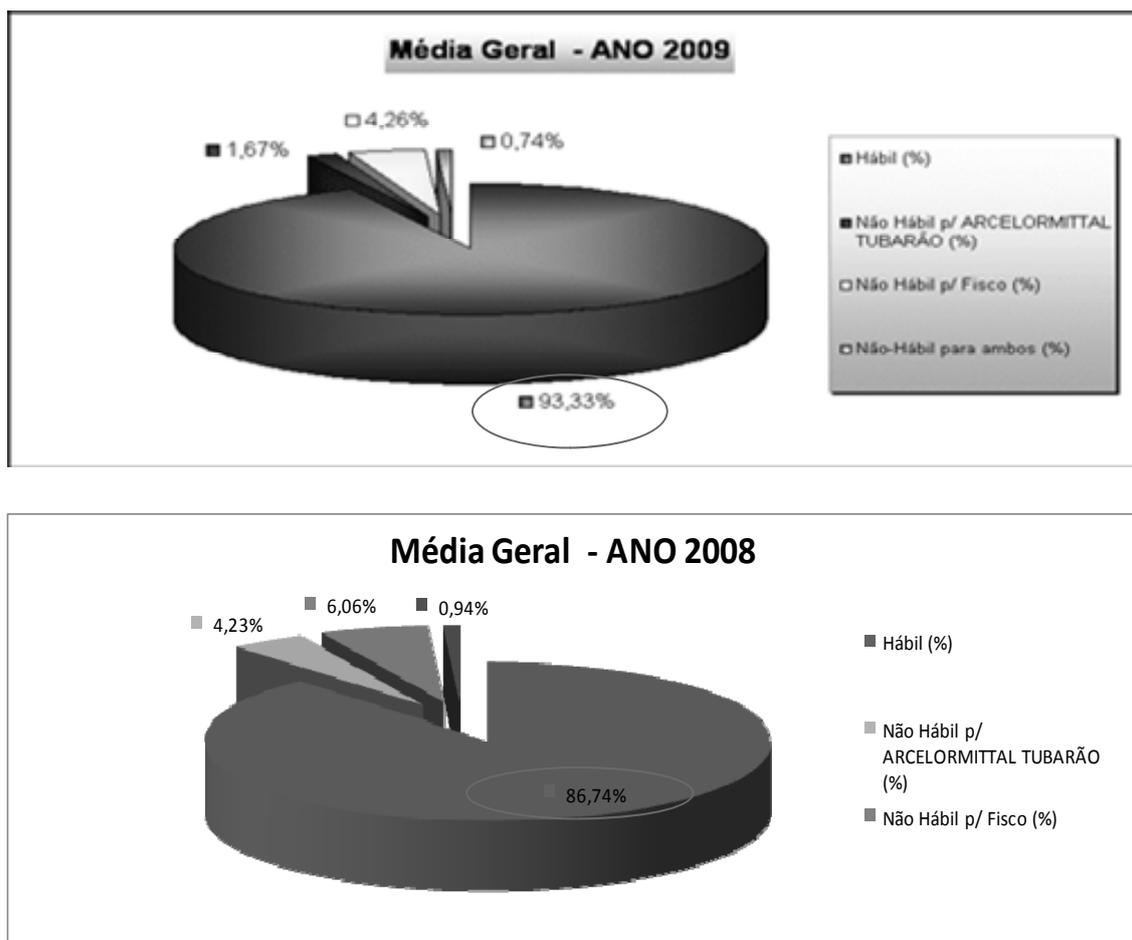


Figura 2 - Percentual de Performance na Prestação de Contas das Organizações Civas Apoiadas pela ArcelorMittal Tubarão

Legenda:

Hábil – a documentação da organização apoiada garante dedutibilidade fiscal da doação recebida;

Não hábil para a ArcelorMittal Tubarão – a documentação da organização apoiada garante dedutibilidade fiscal, porém ainda não atende às demais exigências de Tubarão;

Não Hábil para o Fisco – a documentação da organização apoiada não garante dedutibilidade fiscal da doação recebida;

Não hábil para ambos – a documentação da organização apoiada não garante o aproveitamento da doação, nem atende às demais exigências de Tubarão.

Fonte: ARCELORMITTAL BRASIL – trabalho não publicado.

A experiência da ArcelorMittal Tubarão evidencia que existe, sim, potencial e oportunidade de uma empresa socialmente responsável enquadrada no lucro real realizar planejamento tributário, que tenha por objetivo auferir ganho com práticas de responsabilidade social corporativa.

Demonstrado que, para a ArcelorMittal Tubarão, que, até 2005, praticava a sustentabilidade social sem o intuito de lucro oriundo dessas práticas, foi possível identificar um ganho financeiro com essas doações, será legítimo concluir que tal situação poderá ocorrer com empresas que se encontram no estágio inicial da responsabilidade social corporativa, o da filantropia, da mera doação de recursos. Ou mesmo com aquelas que ainda não vislumbraram a necessidade de incorporar práticas responsáveis ao seu dia-a-dia operacional, que não atingiram nem o estágio inicial da responsabilidade social, o da filantropia, pois só vêm na prática de doação um custo efetivo.

Sabedoras de que podem usufruir de ganho fiscal com a prática de doações filantrópicas, as empresas que pretendem iniciar as suas práticas de responsabilidade social poderão ser motivadas a realizar essas doações. E, para garantirem esse ganho, basta que, de início, elas elejam, como donatárias, as organizações civis sem fins lucrativos enquadradas como UP/OSCIP.

Tal escolha pode ser o embrião para que as empresas doadoras deixem para trás as práticas de filantropia e passem a realizar investimento social: como já mencionado anteriormente, para manterem seu credenciamento como UP/OSCIP,

as organizações civis têm que cumprir uma série de obrigações legais, que exigem delas profissionalismo e preparo técnico. Dessa forma, tais organizações poderão se especializar, e passar a dar retorno, tanto para elas próprias, na medida em que começam a apresentar eficiência na sua gestão, quanto para suas doadoras.

Com isso, o planejamento tributário pode ser otimizado, em função da agregação do ganho social oriundo da adoção do investimento social realizado: o ganho social passa a ser mais uma variável de análise do planejamento tributário, tal qual preconizado no arcabouço *“all parts, all taxes and all costs”*, de Scholes e Wolfson (1992).

## **5 PADRÃO OPERACIONAL PARA APROVEITAMENTO FISCAL DA DEDUTIBILIDADE DE DOAÇÕES REALIZADAS POR EMPRESAS DO LUCRO REAL EM PROL DE OSCIP OU UP**

Por ser um benefício disponibilizado em lei (BRASIL), o aproveitamento fiscal, no imposto de renda e na contribuição social sobre o lucro líquido, da dedutibilidade das doações para entidades civis enquadradas como OSCIP ou UP, tal como descrito anteriormente, é um tipo de prática que pode ser implementada por qualquer empresa que se encontre no regime de lucro real (BRASIL).

Assim, com base na legislação vigente sobre o assunto, bem como na constatação de êxito da experiência da ArcelorMittal Tubarão, construiu-se um modelo de padrão operacional focado no aproveitamento da dedutibilidade de doações para OSCIP e UP, no imposto de renda e contribuição social sobre o lucro de pessoas jurídicas enquadradas no lucro real.

Espera-se que tal padrão seja útil e possa servir como parâmetro para aquelas empresas que pretendam adotar, na sua prática cotidiana, idêntica modalidade de planejamento tributário.

O padrão contempla os seguintes procedimentos operacionais:

1. Projetar o lucro operacional bruto para o ano seguinte – sobre essa rubrica, se positiva, calcular o limite de aproveitamento da dedutibilidade das doações (2% - dois por cento), tal qual estabelecido em lei.
2. Dentro do limite passível de dedutibilidade fiscal, determinar o montante que pretende destinar para prática de responsabilidade social corporativa, como doações para entidades do terceiro setor enquadradas como OSCIP

ou UP.

3. Verificar, mediante projeção de resultados, se haverá imposto de renda – IRPJ e contribuição social – CSLL a pagar, no exercício subsequente, para se garantir de que haverá retorno fiscal com as doações.
4. Em caso positivo, estimar o ganho fiscal com o aproveitamento das doações, no IRPJ e na CSLL.
5. Identificar em que área(s) social (ais) pretende atuar. Nesse momento, a empresa deverá fazer uma avaliação, buscando considerar o maior nível de variáveis possível, tais como: a área social que tem mais aderência com os valores da empresa; vantagens de se concentrar as doações em uma fundação que possa verificar a efetividade das doações levadas e efeito pelas donatárias; vantagens da criação de uma fundação própria, que congregue todas as ações sociais da empresa, que lhe garantam maior visibilidade junto aos seus *stakeholders*; impactos sociais das atividades operacionais realizadas, que fariam com que ela escolhesse uma área social para injeção de recursos, de modo a mudar a opinião da sociedade sobre esses impactos (por exemplo, indústria de fumo poderia fazer doações voltadas para pesquisas relacionadas ao câncer de pulmão, ou voltadas para programas de saúde coletiva).
6. Estabelecer as parcerias com as organizações civis com as quais se pretende trabalhar no exercício seguinte, certificando-se, previamente, da regularidade de seus registros de enquadramento como OSCIP ou UP. Isso pode ser verificado através das prestações de conta anuais a que estão obrigadas tais organizações, ou junto ao Ministério da Justiça. Com adoção desse procedimento, a empresa garante o direito ao ganho fiscal

pretendido.

7. Solicitar, a cada organização apoiada, a apresentação de cópia do estatuto social, do certificado de enquadramento como UP/OSCIP e outros documentos afins e correlatos, que, respectivamente, atestem a sua área de atuação (saúde, educação, segurança etc.) e garantam a dedutibilidade da despesa no IRPJ e CSLL, para a doadora.
8. Efetuar depósito bancário da doação, na conta de cada donatarária.
9. Exigir a apresentação, por parte das organizações donatárias, de recibo fiscal e de declaração, nos moldes da Instrução Normativa SRF 87/96 (Anexo 5), visando à comprovação, junto ao Fisco, do atendimento aos requisitos legais para aproveitamento fiscal da dedutibilidade da doação.
10. Manter em arquivo, por ordem cronológica e por organização civil donatária, toda a documentação recebida, referente às doações, juntamente com o comprovante de depósito bancário referente a cada doação realizada, para apresentação ao fisco federal, em face de um procedimento de fiscalização.

Obs.: na hipótese de desejar otimizar suas doações, a empresa poderá repassar, para as donatárias, o ganho fiscal oriundo do incentivo fiscal apurado na forma do procedimento 4. Mas isso implica em substituir o ganho tributário por ganho social.

Se cada uma das empresas enquadradas no lucro real procurar, a cada exercício fiscal, efetuar esse tipo de planejamento tributário, as doações para o terceiro setor poderão ser otimizadas, mediante a incorporação de práticas socialmente responsáveis de investimento social.

Para visualização esquemática mais simplificada dos procedimentos que envolvem a adoção do incentivo em foco, e que foram retratados no padrão acima, foi elaborado um fluxo operacional, a seguir apresentado:

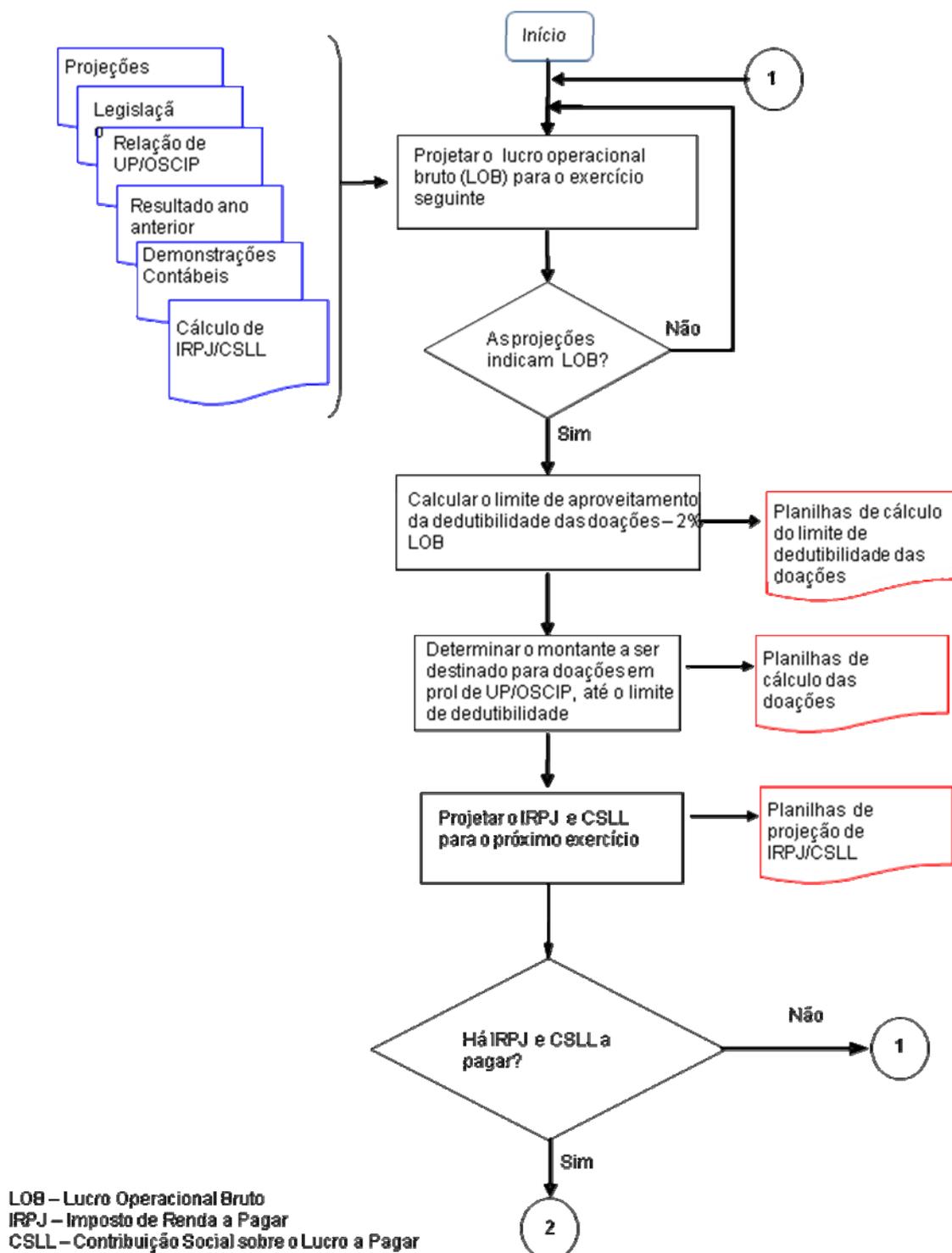


Figura 3 - Fluxo Operacional referente a Modelo de Planejamento Tributário (p.1/3)

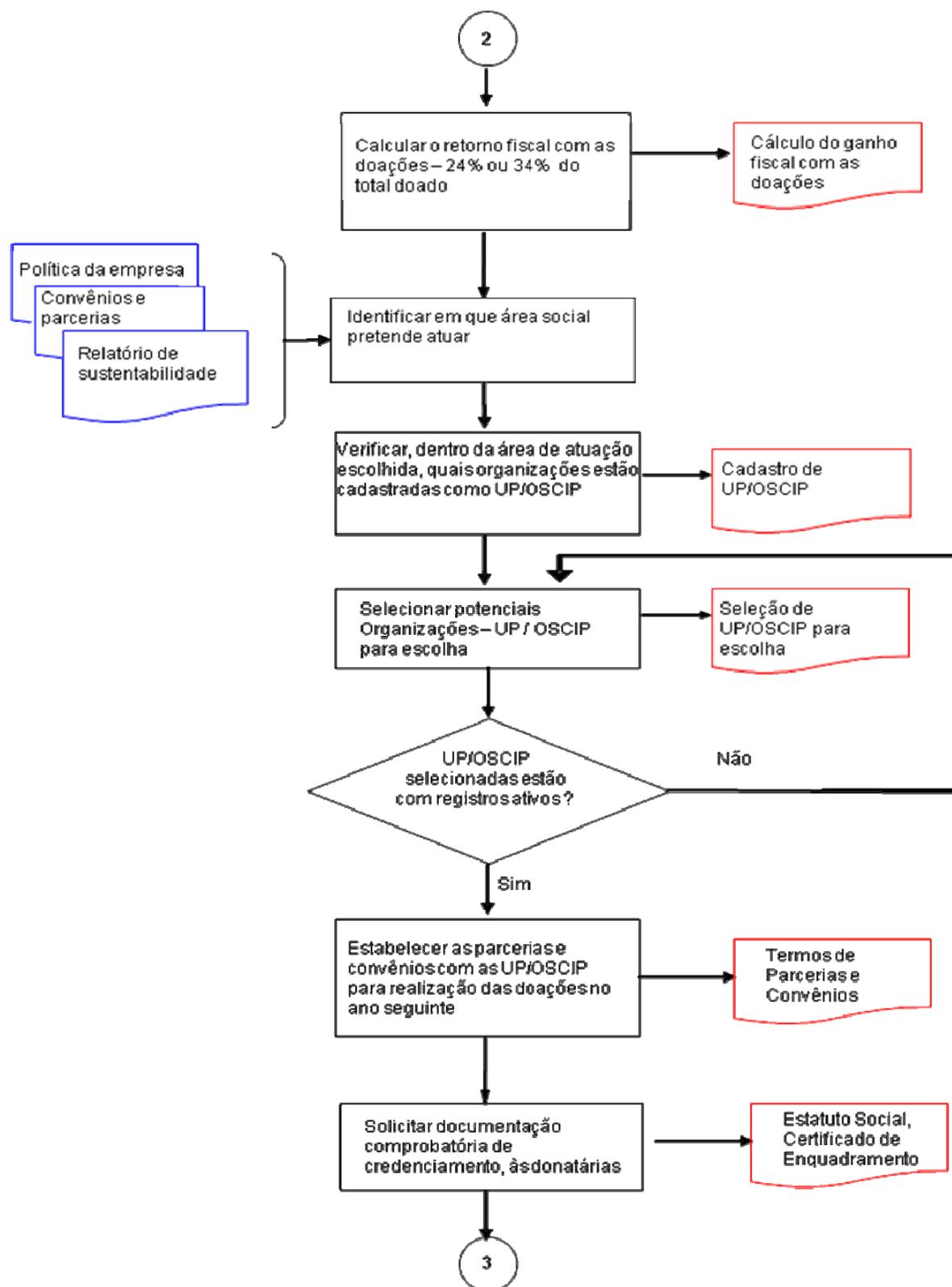


Figura 4 - Fluxo Operacional referente ao Padrão de Planejamento Tributário (p.2/3).

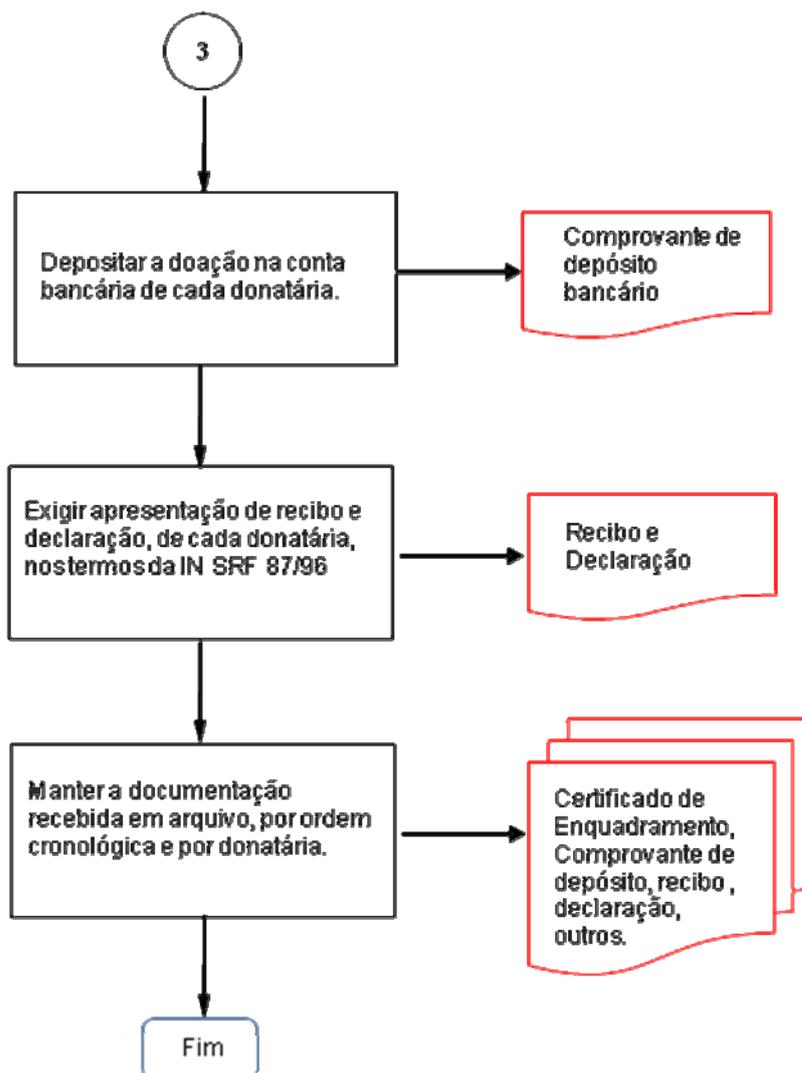


Figura 5 - Fluxo Operacional referente ao Padrão de Planejamento Tributário (p.3/3)

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

De tudo o que foi até aqui exposto, e com base em todas as fontes citadas no decorrer do trabalho, e nas Teorias adotadas, pode-se afirmar que:

- Por representar redução de gastos com tributos e, por consequência, redução de custos, o planejamento tributário, na atualidade, é uma prática importante para qualquer empresa, independente do porte da mesma.
- O uso de incentivos fiscais permite a redução da carga tributária, motivo pelo qual a sua persecução torna-se um atrativo para o planejador tributário, haja vista que tal conduta caracteriza uma prática de planejamento fiscal.
- Ao analisar a implementação de um planejamento tributário, o planejador deverá levar em consideração todos os custos, todas as partes e todos os tributos envolvidos nesse planejamento (SCHOLES e WOLFSON, 1992).
- Assim como o planejamento tributário, a responsabilidade social corporativa transformou-se em interesse e estratégia empresarial, para discutir o melhor modo de auferir ganho com a ação voltada para a sustentabilidade.
- A partir da oferta, pelo governo, de incentivo de dedutibilidade fiscal, no Imposto de renda e na contribuição social sobre o lucro líquido, de doações realizadas em prol de organizações do terceiro setor, planejamento tributário e responsabilidade social tornam-se práticas convergentes, pois a empresa enquadrada no lucro real tem a faculdade de realizar estudos, a fim de verificar a viabilidade de auferir ganho tributário com o uso de incentivos fiscais, que funcionam como catalisadores para a realização de doações

destinadas a programas e projetos sociais patrocinados por organizações não governamentais sem fins lucrativos. E, nesses estudos, deverão ser consideradas todas as variáveis envolvidas, tal qual preconizado por Scholes e Wolfson (1992), entre elas, a variável ganho social.

- A utilização do benefício fiscal que propicia a dedutibilidade das doações para OSCIP/UP, que venha a ser adotada como uma prática usual das empresas enquadradas no regime de lucro real, também possui um caráter educativo, na medida em que o credenciamento das organizações civis como OSCIP/UP – e a manutenção desses títulos, obriga as entidades a cumprirem uma série de requisitos legais, os quais exigem conhecimento especializado dos profissionais que nelas atuam e qualificação técnica dos seus dirigentes (gestão).
- A partir da qualificação das organizações civis sem fins lucrativos, o terceiro setor sai fortalecido, na medida em que aumenta o número de organizações com capacidade de se perpetuarem na sociedade, e de atingirem o fim para o qual foram criadas.

Confia-se, pois, que o Governo, convencido do apoio que recebe das organizações civis, implante políticas de divulgação dos incentivos fiscais já existentes, para captação de recursos para o terceiro setor, de modo que toda a sociedade – não somente as pessoas jurídicas enquadradas no lucro real – passe a adotar tais incentivos como prática social, independente do aproveitamento da dedutibilidade fiscal.

Em virtude de se tratar de um estudo de caso, não foi possível – nem objetivo dessa pesquisa, fazer comprovações relacionadas ao tema, apenas verificações.

Mas a expectativa é que o presente estudo possa servir de base para novos trabalhos que pretendam investigar questões a ele afetas.

Por exemplo, a verificação sobre a demanda das organizações civis sem finalidade lucrativa por especialização e profissionalização; identificação do tempo demandado para maturação profissional desse tipo de organização; verificação das razões do reduzido volume de doações para o terceiro setor, no Brasil, ou a comparação entre a eficácia dos incentivos fiscais disponibilizados pelo governo brasileiro, em relação aos incentivos similares disponibilizados por países estrangeiros.

Relativamente ao estado do Espírito Santo, poderia ser objeto de investigação a efetiva utilização do incentivo fiscal de dedutibilidade de doações para UP/OSCIP pelo empresariado capixaba, pois utilizar significa conhecer; poderia ser verificado, ainda, qual ramo das atividades filantrópicas – educação, saúde, religião etc., é mais beneficiado no estado, pelas doações; ou qual dos setores da economia capixaba – metalmeccânico, siderúrgico, bancário, moveleiro, supermercadista entre outros – apresenta maior percentual de utilização do benefício fiscal de dedutibilidade das doações para UP/OSCIP.

Espera-se que estudos, como os sugeridos, contribuam para divulgação, incentivo e desenvolvimento do terceiro setor. Assim, possivelmente, todos sairão fortalecidos, governo, terceiro setor e sociedade brasileira em geral.

## REFERÊNCIAS

ABONG. **Serviços**: perguntas mais freqüentes. Disponível em: <<http://www.abong.org.br>>. Acesso em: 25 out. 2009.

ABRAHAM, Marcus. **O Planejamento tributário e o direito privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

AMARAL, Gilberto Luiz. A Aplicação da norma geral antielisão no Brasil. In: \_\_\_\_\_. (coord.). **Planejamento tributário & a norma geral antielisão**. Curitiba: Juruá, 2003, p. 45-62.

ANDRADE FILHO, Edmar Moreira. **Planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

ARCELORMITTAL BRASIL. Companhia Siderúrgica de Tubarão. **Relatório da administração e demonstrações (versão integral) 2003**. 2004. Disponível em: <<http://www.cst.com.br/aplicacoes/documentos/02sql07/custom/inc/imagem.asp?arquivold={CC4099AE-B337-4FE1-9333-923EDDCB71CD}&campo=arquivo>>. Acesso em: 27 ago. 2010.

\_\_\_\_\_. **Demonstrações contábeis consolidadas e da controladora em 31 de Dezembro de 2004 e de 2003 e parecer dos auditores independentes**. 2005. Disponível em: <<http://www.cst.com.br/aplicacoes/documentos/02sql07/custom/inc/imagem.asp?arquivold={03ABE638-F806-4DE0-8DE2-AD3284BC49A8}&campo=arquivo>>. Acesso em: 27 ago. 2010.

\_\_\_\_\_. **Relatório de sustentabilidade CST – Arcelor Brasil 2005**. Serra: CST, 2006. Disponível em: <[http://www.cst.com.br/empresa/perfil/relatorio/sustentabilidade\\_2006/index.html](http://www.cst.com.br/empresa/perfil/relatorio/sustentabilidade_2006/index.html)>. Acesso em: 25 maio 2010.

\_\_\_\_\_. **Caderno regional de sustentabilidade 2006**. Belo Horizonte: GSA, 2007. Disponível em: <[http://www.cst.com.br/empresa/perfil/relatorio/pdf/arcelor\\_sustentabilidade\\_2006.pdf](http://www.cst.com.br/empresa/perfil/relatorio/pdf/arcelor_sustentabilidade_2006.pdf)>. Acesso em: 26 ago. 2010.

\_\_\_\_\_. **Relatório de sustentabilidade CST – Arcelor Brasil 2006**. Belo Horizonte: GSA, 2007. Disponível em: <<http://portalcorp.tubarao.com.br/Comunic/DocumentsRelatórios%20Anuais/RelatorioAnual2006.pdf>>. Acesso em: 25 maio 2010.

\_\_\_\_\_. **Relatório de sustentabilidade 2009**. Belo Horizonte. 2010. Disponível em: <<http://www.arcelormittal.com/br/>>. Acesso em: 25 ago. 2010.

BOAVENTURA, João Maurício Gama et al. Teoria dos *stakeholders* e teoria da firma: um estudo sobre a hierarquização das funções-objetivo em empresas brasileiras. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, São Paulo, v. 11, n. 32, p.

289-307, jul./set. 2009. Disponível em: <<http://200.169.97.104/seer/index.php/RBGN/article/view/378/510>>. Acesso em: 24 ago. 2010.

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de impostos: IPI, ICMS e ISS**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BOSKIN, Michael J; FELDSTEIN, Martin. Effects of the charitable deduction on contributions by low income and middle income households: evidence from the national survey of philanthropy. **Review of Economics & Statistics**, 59, p. 351-354, 1977. Disponível em: <<http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=buh&AN=4649623&lang=pt-br&site=ehost-live>>. Acesso em: 25 out. 2009.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição [da] República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 05 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. Decreto 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. **Diário [da] República Federativa do Brasil**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1950-1969/D50517.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1950-1969/D50517.htm)>. Acesso em: 23 mar. 2010.

\_\_\_\_\_. Decreto 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário [da] República Federativa do Brasil**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto/D3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto/D3000.htm)>. Acesso em: 12 dez. 2009.

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional Nº 32, de 11 de setembro de 2001. Altera dispositivos dos arts. 48, 57, 61, 62, 64, 66, 84, 88 e 246 da Constituição Federal, e dá outras providências. **Diário [da] República Federativa do Brasil**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc32.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc32.htm)>. Acesso em: 01 set. 2010.

\_\_\_\_\_. Lei 0091, de 28 de agosto de 1935. Determina regras pelas quaes (sic) são as sociedades declaradas de utilidade publica. **Diário [da] República Federativa do Brasil**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/1930-1949/L0091.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1930-1949/L0091.htm)>. Acesso em: 23 mar. 2010.

\_\_\_\_\_. Lei Nº 6.639, de 8 de maio de 1979. Introduz alteração na Lei nº 91, de 28 de agosto de 1935, que determina regras pelas quais são as sociedades declaradas de utilidade pública. **Diário [da] República Federativa do Brasil**. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/sicon/ListaReferencias.action?codigoBase=2&codigoDocumento=125221.htm>>. Acesso em: 23 mar. 2010.

\_\_\_\_\_. Lei 8.541, de 23 de dezembro de 1992. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. **Diário [da] República Federativa do Brasil**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8541.htm#art57iv](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8541.htm#art57iv)>. Acesso em: 25 ago. 2010.

BRASIL. Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. **Diário [da] República Federativa do Brasil**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249.htm)>. Acesso em: 26 out. 2009.

\_\_\_\_\_. Lei 9.250, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. **Diário [da] República Federativa do Brasil**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9250.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9250.htm)>. Acesso em: 12 dez. 2009.

\_\_\_\_\_. Lei 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. **Diário [da] República Federativa do Brasil**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9790.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9790.htm)>. Acesso em: 23 mar. 2010.

\_\_\_\_\_. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário [da] República Federativa do Brasil**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/2002/L10406.htm>>. Acesso em: 24 abr. 2010.

\_\_\_\_\_. Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. **Diário [da] República Federativa do Brasil**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2002/L10637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10637.htm)>. Acesso em: 01 set. 2010.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. **Diário [da] República Federativa do Brasil**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leiscomplementares/2006/leicp123.htm>>. Acesso em: 25 ago. 2010.

\_\_\_\_\_. Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. **Diário [da] República Federativa do Brasil**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/MPV/2158-35.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/2158-35.htm)>. Acesso em: 26 out. 2009.

\_\_\_\_\_. Instrução Normativa SRF Nº 87, de 31 de dezembro de 1996. Aprova modelo de declaração, a ser prestada pelas entidades civis, de responsabilidade na aplicação integral dos recursos, recebidos mediante doação nos termos do art. 13, § 2º, inciso III, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. **Diário [da] República Federativa do Brasil**. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/ant2001/ant1997/1996/insrf08796.htm>>. Acesso em: 24 ago. 2010.

BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. Receita Federal do Brasil. **Análise da arrecadação das receitas federais**: dezembro de 2009. 2010. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/arre/2009/Analisemensaldez09.pdf>>. Acesso em: 09 jun. 2010.

\_\_\_\_\_. MINISTÉRIO DA FAZENDA. Receita Federal do Brasil. **Perguntas e respostas**. 2003. Disponível em: <<http://ftp.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/DIPJ/2003/PergResp2003/pr620a627.htm>>. Acesso em: 25 ago. 2010.

\_\_\_\_\_. MINISTÉRIO DA FAZENDA. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta Nº 268, de 30 de novembro de 2000**. Disponível em: <<http://decisoes.fazenda.gov.br/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL....htm>>. Acesso em: 15 ago. 2010.

\_\_\_\_\_. MINISTÉRIO DA FAZENDA. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta Nº 9, de 08 de janeiro de 2004**. Disponível em: <<http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+....htm>>. Acesso em: 15 ago. 2010.

\_\_\_\_\_. MINISTÉRIO DA SAÚDE. Rede Interagencial de Informações para a Saúde. **Indicadores de Dados Básicos**. Disponível em: <<http://tabnet.datasus.gov.br/cgi/deftohtm.exe?idb2007/e03.def>>. Acesso em: 14 jun. 2009.

BROPHY, Michael. Charities and tax: a plea to the chancellor. **Economic Affairs**. v. 10, p. 28-30, 1990. Disponível em: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?vid=11&hid=110&sid=9d597>>. Acesso em: 26 ago. 2010.

BUENO, Marina de Andrade Maia Galvão. **Incentivos fiscais no terceiro setor**: uma análise das leis brasileiras e da lei 501(C)3, norte-americana. São Paulo: FGV/EASP, 2007. Disponível em: <[http://integracao.files.wordpress.com/2008/06/insentivo\\_fiscais.pdf](http://integracao.files.wordpress.com/2008/06/insentivo_fiscais.pdf)>. Acesso em: 23 maio 2010.

CABRAL, Eloisa Helena de Souza. **Terceiro setor**: gestão e controle social. São Paulo: Saraiva, 2007.

CALIJURI, Mônica Sionara Schpallir. **Avaliação da gestão tributária a partir de uma perspectiva multidisciplinar**. 2009. 258 f. Tese (Doutorado em Contabilidade e Controladoria) – Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP), São Paulo, 2009. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-18022010-155046/>>. Acesso em: 20 set. 2010.

CAMPOS, Cândido H. **Prática de planejamento tributário**: como fazer planejamento tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 483

CARVALHO, Cristiano; CASTRO, José Augusto Dias de. **Aspectos tributários das entidades sem fins lucrativos e das OSCIP**. 2005. Disponível em: <<http://www.cmted.com.br/restrito/upload/artigos/28.pdf>>. Acesso em: 15 set. 2009.

CHOE, Yong S.; JEONG, Jinook. Charitable contributions by low – and middle income taxpayers: further evidence with a new method. **National Tax Journal**, v. 46, p. 33-39, 1993. Disponível em: <<http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=buh&AN=9511130924&lang=pt-br&site=ehost-live>> . Acesso em: 21 out. 2009.

CHUA, Vincent C. H.; CHUNG, Ming Wong. Tax incentives, individual characteristics and charitable giving in Singapore. **International Journal of Social Economics**. v. 26, n. 12, p. 1492 – 1504, 1999. Disponível em: <<http://www.emeraldinsight.com/journals.htm?articleid=847606&show=html>>. Acesso em: 26 ago. 2010.

CLEGG, Sally; PHAROAH, Cathy. International comparisons of charitable giving. **CAF briefing paper**, nov. 2006. Disponível em: <<http://www.cafonline.org/pdf/International%20%20Giving%20highlights.pdf>>. Acesso em: 14 dez. 2009.

DAVY, Peter. The Power of perks. **The Wall Street Journal**, Nova York, p. 1, mar. 2010. Disponível em: <<http://online.wsj.com/article/SB10001424052748703787304575075400171203026.html>>. Acesso em: 21 out. 2009.

DE VITA, Carol J.; TWOMBLY, Eric C. Who gains from charitable tax credit programs? The Arizona model. **Public administration review**, 65, p. 57-63, 2005. Disponível em: <<http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=buh&AN=15662547&lang=pt-br&site=ehost-live>>. Acesso em: 21 out. 2009.

ELALI, André. Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.). **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 37-66.

ESTIGARA, Adriana; PEREIRA, Reni; LEWIS, Sandra A. Lopes Barbon. **Responsabilidade social e incentivos fiscais**. São Paulo: Atlas, 2009.

FACK, Gabrielle; LANDAIS, Camille. Are Tax incentives for charitable giving efficient? Evidence from France. **American Economic Journal: Economic Policy**, v. 2, n. 2, p. 117-41, 2010. Disponível em: <[http://econpapers.repec.org/article/aeaaejpol/v\\_3a2\\_3ay\\_3a2010\\_3ai\\_3a2\\_3ap\\_3a117-41.htm](http://econpapers.repec.org/article/aeaaejpol/v_3a2_3ay_3a2010_3ai_3a2_3ap_3a117-41.htm)>. Acesso em: 26 ago. 2010.

FELDSTEIN, Martin. The Income tax and charitable contributions: part I: aggregate and distributional effects. **National Tax Journal**, 28, p. 81-100, 1975. Disponível em:

<<http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=buh&AN=4586895&lang=pt-br&site=ehost-live>>. Acesso em: 21 out. 2009.

\_\_\_\_\_. The Income tax and charitable contributions: part II: the impact on religious, educational and other organizations. **National Tax Journal**, 28, p. 209-226, 1975. Disponível em: <<http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=buh&AN=4583278&lang=pt-br&site=ehost-live>>. Acesso em: 21 out. 2009.

FORMIGONI, Henrique. **A Influência dos incentivos fiscais sobre a estrutura de capital e a rentabilidade das companhias abertas brasileiras não financeiras**. 2008. 192 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP), São Paulo, 2008. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-13012009-155610/>>. Acesso em: 20 set. 2010.

FGV. FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. **O Tempo de permanência na escola e as motivações dos sem-escola**: sumário. Disponível em: <<http://www.fgv.br/cps/tpemotivos/>>. Acesso em: 15 jun. 2009.

FREEMAN, R. Edward. **Strategic management: a stakeholder approach**. Cambridge: Cambridge University Press, 2010. Disponível em: <[HTTP://books.google.com.br](http://books.google.com.br)>. Acesso em: 26 ago. 2010.

FREEMAN, R. Edward; HARRISON, Jeffrey S.; WICKS, Andrew C. **Managing for stakeholders: survival, reputation and success**. Estados Unidos: Caravan, 2007.

GIFE. **Censo GIFE 2007-2008**. Coord. Cláudia Cândido e Fernando Nogueira. São Paulo, 2008. Disponível em: <<http://www.site.gife.org.br/arquivos/publicacoes/2/Censo%20GIFE%202007-2008.pdf>>. Acesso em: 23 maio 2010.

GRECO, Marco Aurélio; LIBERTUCI, Elisabeth Lewandowski. Para uma norma geral antielisão. In: YAMASHITA, Fugimi e CASSONE, Vittorio (Coords.). **Grandes temas tributários da atualidade**. São Paulo: IOB Informações Objetivas, p. 45-62, 18 e 19-11-1999.

HARADA, Kiyoshi. Incentivos fiscais em face da lei de responsabilidade fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.). **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 245-252.

HIRSH, Meryll et al. Managing the risk and responsibilities of SRI. **Wealth Manager**, 28 set. 2009. Disponível em: <<http://www.wealthmanagerweb.com/News/2009/9/Pages/Managing-the-Risk-and-Responsibilities-of-S...>>. Acesso em: 21 out. 2009.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997.

IBASE. **Balço Social**. Disponível em: <<http://www.balancosocial.org.br/cgi/cgi.lua.exe/sys/start.htm>>. Acesso em: 25 maio 2010.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. As fundações privadas e as associações sem fins lucrativos no Brasil. **Estudos & pesquisas**, Rio de Janeiro, v. 8, 2008. Disponível em: <[http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/noticia\\_visualiza.php?id\\_noticia=1205&id\\_pagina=1](http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/noticia_visualiza.php?id_noticia=1205&id_pagina=1)>. Acesso em: 25 out. 2009.

\_\_\_\_\_. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Séries estatísticas**. Disponível em: <[http://www.ibge.gov.br/series\\_estatisticas/](http://www.ibge.gov.br/series_estatisticas/)>. Acesso em: 15 jun. 2009.

IMAGINE CANADÁ. **Stretch tax credit for charitable giving**. Disponível em: <<http://www.imaginecanada.ca/node/221>>. Acesso em: 14 dez. 2009.

INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. **Estudo sobre os dias trabalhados para pagar tributos no Brasil**. 2009. Disponível em: <[http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao\\_id=13709&pagina=0](http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=13709&pagina=0)>. Acesso em: 10 jun. 2009.

\_\_\_\_\_. **Carga tributária brasileira de 2009 e revisão de períodos anteriores**. 2010. Disponível em: <[http://www.ibpt.com.br/img/\\_publicacao/13854/186.pdf](http://www.ibpt.com.br/img/_publicacao/13854/186.pdf)>. Acesso em: 24 abr. 2010.

INSTITUTO EUVALDO LODI. **200 Maiores empresas**: Espírito Santo 2008. Ano XII, n. 12, Vitória: IEL-ES, 2008.

KARKOTLI, Gilson; ARAGÃO, Sueli Duarte. **Responsabilidade social**: uma contribuição à gestão transformadora das organizações. Rio de Janeiro: Vozes, 2004.

KOAN, Richard; BRITTNEY, B. Saks. **2010 Guide to tax and management**. Estados Unidos: PricewaterhouseCoopers LLP, 2009. Disponível em: <<http://www.pwc.com/us/en/private-company-services/publications/2010-tax-wealth-management-guide.jhtml>>. Acesso em: 21 out. 2009.

LACOMBE, Francisco; HEILBORN, Gilberto. **Administração**: princípios e tendências. São Paulo: Saraiva, 2003.

LUPETTI, Marcélia. **Gestão estratégica da comunicação mercadológica**. São Paulo: Thomson Learning, 2007.

MARTINS, José Pedro Soares. **Responsabilidade social corporativa**: como a postura responsável compartilhada pode gerar valor. São Paulo: Komedi, 2008.

MARTINS, Orleans Silva. **Terceiro setor**: aspectos tributários e incentivos fiscais. 2007. p. 1. Disponível em: <[http://www.abdir.com.br/doutrina/ver.asp?art\\_id=&categoria=Terceiro Setor](http://www.abdir.com.br/doutrina/ver.asp?art_id=&categoria=Terceiro Setor)>. Acesso em: 24 ago. 2010.

MELO, Fábio Soares de. Incentivos fiscais e segurança jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 137-162.

MILLS, Lillian E.; NEWBERRY, Kaye J. Do Foreign multinationals'tax incentives influence their U.S. income reporting and debt policy? **National Tax Journal**, Washington, v. 57, n. 1, p. 89-107, mar. 2004. Disponível em: <<http://web.ebscohost.com/ehost/detail?vid=4&hid=13&sid=48083fcc-d53f-4bff-852c-b4a4205349b7%40sessionmgr4&bdata=Jmxhbm9cHQYnlmc2l0ZT1laG9zdC1saXZl#db=buh&AN=12536584>>. Acesso em: 15 ago. 2010.

MONTANA, Patrick J.; CHARNOV, Bruce H. **Administração**. São Paulo: Saraiva, 2001.

MOON, Jeremy; MUTHURY, Judy N. **An Evaluation of corporate community investment in the UK: current developments, future challenges**. United Kingdom: Charities Aid Foundation, 2006. Disponível em: <<http://www.cafonline.org/pdf/CCI%20research%20report.pdf>>. Acesso em: 11 set. 2010.

OLIVEIRA, José Antonio Puppim de. **Empresas na sociedade: sustentabilidade e responsabilidade social**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

OLIVEIRA, Lourival José de Oliveira; SCHWERTER, Isadora Minotto Gomes. Breve análise das práticas de responsabilidade social empresarial e a concessão de incentivos governamentais em âmbito federal. **Derecho y Cambio Social**, 2007. Disponível em: <<http://www.derechocambiosocial.com/revista010/responsabilidad%20social.htm>>. Acesso em: 19 nov. 2009.

OMER, Thomas C.; YETMAN, Robert J. Near zero taxable income reporting by nonprofit organizations. **Journal of the American Taxation Association**. Sarasota, v. 25, n. 2, p. 19-34, Fall 2003. Disponível em: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?vid=11&hid=109&sid=8570a786-f269-41b1-a7fd-8569aed2cb26%40sessionmgr111>>. Acesso em: 15 ago. 2010.

OMS. ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DA SAÚDE. **Relatório mundial de Saúde: 2008**. Disponível em: <<http://www.who.int/whr/2008/en/index.html>>. Acesso em: 14 jun. 2009.

PEREZ, William. **Tax deduction for charity donations**. About.com: tax planning: US. Disponível em: <<http://taxes.about.com/od/deductionscredits/a/CharityDonation.htm>>. Acesso em: 12 dez. 2009.

PESSÔA, Leonel Cesarino. O Princípio da capacidade contributiva na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista GV**, São Paulo, v. 5, p. 95-106, jan./Jun. 2009. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rdgv/v5n1/a05v5n1.pdf>>. Acesso em: 25 ago. 2010.

PIRES, Adilson Rodrigues. Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.). **Incentivos fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 15-35.

POHLMANN, Marcelo. **Contribuição ao estudo da classificação interdisciplinar da pesquisa tributária e do impacto da tributação na estrutura de capital das empresas no Brasil**. 2005. 327 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós Graduação da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP), São Paulo, 2005. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-24102008-151826/>>. Acesso em: 20 set. 2010.

POHLMANN, Marcelo Colletto; IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Tributação e política tributária**: uma abordagem interdisciplinar. São Paulo: Atlas, 2006.

PRICE WATERHOUSE COOPERS. Charitable giving for donors. **Reaching out**. 2008. Disponível em: <[http://www.pwc.com/en\\_CA/ca/tax/publications/charitable-giving-guide-1208-en.pdf](http://www.pwc.com/en_CA/ca/tax/publications/charitable-giving-guide-1208-en.pdf)>. Acesso em: 21 out. 2009.

RESENDE, Tomás de Aquino. **Roteiro do terceiro setor**: associações e fundações: o que são: como instituir, administrar e prestar contas. 3. ed. Belo Horizonte: Prax, 2006.

RICO, Elizabeth de Melo. A Filantropia empresarial e sua inserção no Terceiro Setor. In: CAVALCANTI, Marly. **Gestão social, estratégias e parcerias**: redescobrimo a essência da administração brasileira de comunidades para o Terceiro Setor. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 75-97.

ROSEMBURG, Cynthia. Um Novo padrão para as empresas. **Guia Exame de boa cidadania corporativa**, São Paulo, p. 16, abr. 2006.

SCHOLLES, Myron S.; WOLFSON, Mark A. **Taxes and business strategy**: a planning approach. New Jersey: Prentice-Hall, Inc., 1992.

SHACKELFORD, Douglas A.; SHEVLIN, Terry. Empirical tax research in accounting. **Journal of Accounting & Economics**, 31, p. 321–387, 2001.

SILVA, Plácido E. **Vocabulário jurídico**: edição universitária. Rio de Janeiro: Forense, 1987. 4 v.

SILVEIRA, Alexandre Di Miceli; YOSHINAGA, Cláudia Emiko; BORBA, Paulo da Rocha Ferreira. Crítica à teoria dos *stakeholders* como função-objetivo corporativa. **Caderno de Pesquisas em Administração**, São Paulo, v. 12, n. 1, p. 33-42, jan./mar. 2005. Disponível em: <<http://www.revistasusp.sibi.usp.br/pdf/rege/v12n1/v12n1a3.pdf>>. Acesso em: 24 ago. 2010.

STANNARD-STOCKTON, Sean. Philanthropy: tax planning and beyond. **Wealth Manager**. Disponível em: <<http://www.wealthmanagerweb.com/news/2009/9/pages/Philanthropy-Tax-Planning-and-Beyond.aspx>>. Acesso em: 21 out. 2009.

STONER, James A. F.; FREEMAN, R. Edward. **Administração**. Rio de Janeiro: LTC, 1999.

TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TREZZA, Valéria Maria. Incentivos fiscais e doações: um instrumento estratégico para organizações do Terceiro Setor e imprescindível para o fortalecimento da sociedade civil. **IntegrAção, a Revista eletrônica do Terceiro Setor**. Disponível em: <<http://integracao.fgvsp.br/ano5/11/administrando.htm>>. Acesso em: 16 dez. 2009.

WASELFISZ, Júlio Jacobo. **Mapa da violência dos municípios brasileiros: 2008**. RITLA/INSTITUTO SANGARI/Ministério da Saúde/Ministério da Justiça. Disponível em: <[http://www.ritla.net/index.php?option=com\\_docman&task=doc\\_download&gid=252](http://www.ritla.net/index.php?option=com_docman&task=doc_download&gid=252)> . Acesso em: 14 jun. 2009.

WASSERMAN, Cláudio. **Tributação implícita: redução da taxa de retorno pré-imposto em ativos favoravelmente tributados**. 2009. 116 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP), São Paulo, 2009. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-28052009-162716/>>. Acesso em: 20 set. 2010.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

ZANELLO, Cristina. Planejamento tributário sob um novo enfoque. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 83, p. 86-97, nov./dez. 2008.

## ANEXO 1 – Balanço Social da CST – Exercício de 2001

**Empresa:** CST

1. Base de Cálculo		Valor (mil reais)		
Receita Líquida (RL)		325.783		
Resultado Operacional (RO)		18.613		
Folha de Pagamento Bruta (FPB)		32.361		
2. Indicadores Sociais Internos		Valor (mil R\$)	% sobre FPB	% sobre RL
Alimentação		2.368	7,32%	0,73%
Encargos sociais compulsórios		6.155	19,02%	1,89%
Previdência privada		33	0,10%	0,01%
Saúde		1.661	5,13%	0,51%
Segurança e medicina no trabalho		109	0,34%	0,03%
Educação		183	0,57%	0,06%
Cultura				
Capacitação e desenvolvimento profissional		213	0,66%	0,07%
Creches ou auxílio-creche				
Participação nos lucros ou resultados		3.136	9,69%	0,96%
Outros		1.778	5,49%	0,55%
<b>Total - Indicadores Sociais Internos</b>		<b>15.636</b>	<b>48,32%</b>	<b>4,80%</b>
3. Indicadores Sociais Externos		Valor (mil R\$)	% sobre RO	% sobre RL
Educação		106	0,57%	0,03%
Cultura		25	0,13%	0,01%
Saúde e saneamento		0	0,00%	0,00%
Habitação				
Esporte		13	0,07%	0,00%
Lazer e diversão				
Creches				
Alimentação				
Combate à fome e segurança alimentar		15	0,08%	0,00%
Outros		32	0,17%	0,01%
<b>Total das contribuições para a Sociedade</b>		<b>191</b>	<b>1,03%</b>	<b>0,06%</b>
Tributos (excluídos encargos sociais)		38.561	207,17%	11,84%
<b>Total Indicadores Sociais Externos</b>		<b>38.752</b>	<b>208,20%</b>	<b>11,90%</b>
4. Indicadores Ambientais		Valor (mil R\$)	% sobre RO	% sobre RL
Investimentos relacionados com a produção/operação da empresa		404	2,17%	0,12%
Investimentos em programas e/ou projetos externos		50	0,27%	0,02%
<b>Total dos Investimentos em Meio Ambiente</b>		<b>454</b>	<b>2,44%</b>	<b>0,14%</b>
Quanto ao estabelecimento de metas anuais para minimizar resíduos, o consumo em geral na produção/operação e aumentar a eficácia na utilização de recursos naturais, a empresa:		cumpre de 76 a 100%		
5. Indicadores do Corpo Funcional				
Nº de empregados(as) ao final do período		1.861		
Nº de admissões durante o período		1.514		
Nº de empregados(as) terceirizados(as)		32		
Nº de estagiários(as)		13		
Nº de empregados(as) acima de 45 anos		471		
Nº de mulheres que trabalham na empresa		128		
% de cargos de chefia ocupados por mulheres		6		
Nº de negros(as) que trabalham na empresa		61		
% de cargos de chefia ocupados por negros(as)		5		
Nº de portadores de deficiência ou necessidades especiais		40		
6. Informações relevantes quanto ao exercício da cidadania empresarial		2001	Metas 2002	
Relação entre a maior e a menor remuneração da empresa		22,37		
Número total de acidentes de trabalho		60		
Os projetos sociais ambientais desenvolvidos pela empresa foram definidos por:		direção e gerências		
Os padrões de segurança e salubridade no ambiente de trabalho foram definidos por:		todos(as) +Cipa		

Quanto à liberdade sindical, ao direito de negociação coletiva e à representação interna dos(as) trabalhadores(as), a empresa:

A previdência privada contempla:

A participação nos lucros ou resultados contempla:

Na seleção dos fornecedores, os mesmos padrões éticos e de responsabilidade social e ambiental adotados pela empresa:

Quanto à participação dos empregados(as) em programas de trabalho voluntário, a empresa:

Número de ações e críticas de consumidores(as):

% de reclamações e críticas solucionadas:

Valor adicionado total a distribuir (em mil R\$):

Distribuição do Valor Adicionado (DVA):

na empresa No Procon na Justiça

na empresa no Procon na Justiça

Em 2001:

% governo % colaboradores(as)  
% acionistas % terceiros % retido

incentivará e seguirá a OIT direção e gerências

serão exigidos

organizará e incentivará

na empresa no Procon na Justiça  
0 0 0

na empresa no Procon na Justiça  
100,00% 100,00% 100,00%

Em 2002:

% governo % colaboradores(as)  
% acionistas % terceiros % retido

Fonte: IBASE, 2010, p. 1.

## ANEXO 2 – Balanço Social da CST – Exercício de 2002

### Empresa: CST

1. Base de Calculo		Valor (mil reais)		
Receita Líquida (RL)		506.732		
Resultado Operacional (RO)		27.912		
Folha de Pagamento Bruta (FPB)		135.569		
2. Indicadores Sociais Internos		Valor (mil R\$)	% sobre FPB	% sobre RL
Alimentação		3.242	2,39%	0,64%
Encargos sociais compulsórios		43.418	32,03%	8,57%
Previdência privada		3.151	2,32%	0,62%
Saúde		6.201	4,57%	1,22%
Segurança e medicina no trabalho		1.255	0,93%	0,25%
Educação		243	0,18%	0,05%
Cultura				
Capacitação e desenvolvimento profissional		245	0,18%	0,05%
Creches ou auxílio-creche		651	0,48%	0,13%
Participação nos lucros ou resultados		6.416	4,73%	1,27%
Outros		3.025	2,23%	0,60%
<b>Total - Indicadores Sociais Internos</b>		<b>67.847</b>	<b>50,05%</b>	<b>13,39%</b>
3. Indicadores Sociais Externos		Valor (mil R\$)	% sobre RO	% sobre RL
Educação		107	0,38%	0,02%
Cultura		34	0,12%	0,01%
Saúde e saneamento		51	0,18%	0,01%
Habitação				
Esporte				
Lazer e diversão				
Creches				
Alimentação				
Combate à fome e segurança alimentar				
Outros		215	0,77%	0,04%
<b>Total das contribuições para a Sociedade</b>		<b>407</b>	<b>1,46%</b>	<b>0,08%</b>
Tributos (excluídos encargos sociais)		105.777	378,97%	20,87%
<b>Total Indicadores Sociais Externos</b>		<b>106.184</b>	<b>380,42%</b>	<b>20,95%</b>
4. Indicadores Ambientais		Valor (mil R\$)	% sobre RO	% sobre RL
Investimentos relacionados com a produção/operação da empresa		319	1,14%	0,06%
Investimentos em programas e/ou projetos externos				
<b>Total dos Investimentos em Meio Ambiente</b>		<b>319</b>	<b>1,14%</b>	<b>0,06%</b>
Quanto ao estabelecimento de metas anuais para minimizar resíduos, o consumo em geral na produção/operação e aumentar a eficácia na utilização de recursos naturais, a empresa:				
5. Indicadores do Corpo Funcional				
Nº de empregados(as) ao final do período		2.589		
Nº de admissões durante o período		226		
Nº de empregados(as) terceirizados(as)		275		
Nº de estagiários(as)				
Nº de empregados(as) acima de 45 anos		184		
Nº de mulheres que trabalham na empresa		605		
% de cargos de chefia ocupados por mulheres		6		
Nº de negros(as) que trabalham na empresa		19		
% de cargos de chefia ocupados por negros(as)				
Nº de portadores de deficiência ou necessidades especiais		19		
6. Informações relevantes quanto ao exercício da cidadania empresarial		2002	Metas 2003	
Relação entre a maior e a menor remuneração da empresa		52,67		
Número total de acidentes de trabalho		62		

Os projetos sociais ambientais desenvolvidos pela empresa foram definidos por:	direção e gerências					
Os padrões de segurança e salubridade no ambiente de trabalho foram definidos por:	direção e gerências					
Quanto à liberdade sindical, ao direito de negociação coletiva e à representação interna dos(as) trabalhadores(as), a empresa:						
A previdência privada contempla:	todos(as) empregados(as)					
A participação nos lucros ou resultados contempla:	todos(as) empregados(as)					
Na seleção dos fornecedores, os mesmos padrões éticos e de responsabilidade social e ambiental adotados pela empresa:	são exigidos					
Quanto à participação dos empregados(as) em programas de trabalho voluntário, a empresa:	organiza e incentiva					
Número ações e críticas de consumidores(as):	na empresa	no Procon	na Justiça	na empresa	no Procon	na Justiça
% de reclamações e críticas solucionadas:	na empresa	no Procon	na Justiça	na empresa	no Procon	na Justiça
Valor adicionado total a distribuir (em mil R\$):	Em 2002:			Em 2003:		
Distribuição do Valor Adicionado (DVA):	% governo	% colaboradores(as)	% acionistas	% governo	% colaboradores(as)	% acionistas
	% terceiros	% retido		% terceiros	% retido	

Fonte: IBASE, 2010, p. 1.

## ANEXO 3 – Balanço Social da CST – Exercício de 2003

### Empresa: CST

1. Base de Cálculo		Valor (mil reais)		
Receita Líquida (RL)		3.729.417		
Resultado Operacional (RO)		1.156.300		
Folha de Pagamento Bruta (FPB)		252.883		
2. Indicadores Sociais Internos		Valor (mil R\$)	% sobre FPB	% sobre RL
Alimentação		16.379	6,48%	0,44%
Encargos sociais compulsórios		57.304	22,66%	1,54%
Previdência privada		13.019	5,15%	0,35%
Saúde		16.009	6,33%	0,43%
Segurança e medicina no trabalho		5.963	2,36%	0,16%
Educação		1.132	0,45%	0,03%
Cultura		1.322	0,52%	0,04%
Capacitação e desenvolvimento profissional		11.236	4,44%	0,30%
Creches ou auxílio-creche		72	0,03%	0,00%
Participação nos lucros ou resultados		50.610	20,01%	1,36%
Outros		2.511	0,99%	0,07%
<b>Total - Indicadores Sociais Internos</b>		<b>175.557</b>	<b>69,42%</b>	<b>4,71%</b>
3. Indicadores Sociais Externos		Valor (mil R\$)	% sobre RO	% sobre RL
Educação		1.875	0,16%	0,05%
Cultura		508	0,04%	0,01%
Saúde e saneamento		444	0,04%	0,01%
Habitação				
Esporte		95	0,01%	0,00%
Lazer e diversão				
Creches				
Alimentação				
Combate à fome e segurança alimentar		205	0,02%	0,01%
Outros		934	0,08%	0,03%
<b>Total das contribuições para a Sociedade</b>		<b>4.061</b>	<b>0,35%</b>	<b>0,11%</b>
Tributos (excluídos encargos sociais)		264.342	22,86%	7,09%
<b>Total Indicadores Sociais Externos</b>		<b>268.403</b>	<b>23,21%</b>	<b>7,20%</b>
4. Indicadores Ambientais		Valor (mil R\$)	% sobre RO	% sobre RL
Investimentos relacionados com a produção/operação da empresa		28.000	2,42%	0,75%
Investimentos em programas e/ou projetos externos		1.120	0,10%	0,03%
<b>Total dos Investimentos em Meio Ambiente</b>		<b>29.120</b>	<b>2,52%</b>	<b>0,78%</b>
Quanto ao estabelecimento de metas anuais para minimizar resíduos, o consumo em geral na produção/operação e aumentar a eficácia na utilização de recursos naturais, a empresa:		cumpre de 76 a 100%		
5. Indicadores do Corpo Funcional				
Nº de empregados(as) ao final do período		3.696		
Nº de admissões durante o período		225		
Nº de empregados(as) terceirizados(as)		5.161		
Nº de estagiários(as)		215		
Nº de empregados(as) acima de 45 anos		1.227		
Nº de mulheres que trabalham na empresa		228		
% de cargos de chefia ocupados por mulheres		0		
Nº de negros(as) que trabalham na empresa				
% de cargos de chefia ocupados por negros(as)				
Nº de portadores de deficiência ou necessidades especiais				
6. Informações relevantes quanto ao exercício da cidadania empresarial		2003	Metas 2004	
Relação entre a maior e a menor remuneração da empresa		43,54		
Número total de acidentes de trabalho				
Os projetos sociais ambientais desenvolvidos pela empresa foram definidos por:		direção e gerências	direção	

Os padrões de segurança e salubridade no ambiente de trabalho foram definidos por:	todos(as) empregados(as)			direção e gerências		
Quanto à liberdade sindical, ao direito de negociação coletiva e à representação interna dos(as) trabalhadores(as), a empresa:				não se envolverá		
A previdência privada contempla:	todos(as) empregados(as)			Direção		
A participação nos lucros ou resultados contempla:	todos(as) empregados(as)			Direção		
Na seleção dos fornecedores, os mesmos padrões éticos e de responsabilidade social e ambiental adotados pela empresa:	são sugeridos			não serão considerados		
Quanto à participação dos empregados(as) em programas de trabalho voluntário, a empresa:	organiza e incentiva			não se envolverá		
Número de reclamações e críticas de consumidores(as):	na empresa	no Procon	na Justiça	na empresa	no Procon	na Justiça
% de reclamações e críticas solucionadas:	na empresa	no Procon	na Justiça	na empresa	no Procon	na Justiça
Valor adicionado total a distribuir (em mil R\$):	Em 2003:			Em 2004:		
Distribuição do Valor Adicionado (DVA):	% governo	% colaboradores(as)	% acionistas	% governo	% colaboradores(as)	% acionistas
		% terceiros	% retido		% terceiros	% retido

Fonte: IBASE, 2010, p. 1.

## ANEXO 4 – Balanço Social da CST – Exercício de 2004

### Empresa: CST

1. Base de Calculo		Valor (mil reais)		
Receita Líquida (RL)		5.096.172		
Resultado Operacional (RO)		1.802.611		
Folha de Pagamento Bruta (FPB)		308.049		
2. Indicadores Sociais Internos		Valor (mil R\$)	% sobre FPB	% sobre RL
Alimentação		19.291	6,26%	0,38%
Encargos sociais compulsórios		76.254	24,75%	1,50%
Previdência privada		18.952	6,15%	0,37%
Saúde		22.264	7,23%	0,44%
Segurança e medicina no trabalho		4.849	1,57%	0,10%
Educação		2.681	0,87%	0,05%
Cultura		176	0,06%	0,00%
Capacitação e desenvolvimento profissional		14.430	4,68%	0,28%
Creches ou auxílio-creche		98	0,03%	0,00%
Participação nos lucros ou resultados		77.739	25,24%	1,53%
Outros		2.016	0,65%	0,04%
<b>Total - Indicadores Sociais Internos</b>		<b>238.750</b>	<b>77,50%</b>	<b>4,68%</b>
3. Indicadores Sociais Externos		Valor (mil R\$)	% sobre RO	% sobre RL
Educação		3.658	0,20%	0,07%
Cultura		1.276	0,07%	0,03%
Saúde e saneamento		816	0,05%	0,02%
Habitação				
Esporte		364	0,02%	0,01%
Lazer e diversão				
Creches				
Alimentação			-0,02%	0,00%
Combate à fome e segurança alimentar		237	0,01%	0,00%
Outros		1.796	0,10%	0,04%
<b>Total das contribuições para a Sociedade</b>		<b>8.147</b>	<b>0,45%</b>	<b>0,16%</b>
Tributos (excluídos encargos sociais)		472.102	26,19%	9,26%
<b>Total Indicadores Sociais Externos</b>		<b>480.249</b>	<b>26,64%</b>	<b>9,42%</b>
4. Indicadores Ambientais		Valor (mil R\$)	% sobre RO	% sobre RL
Investimentos relacionados com a produção/operação da empresa		42.716	2,37%	0,84%
Investimentos em programas e/ou projetos externos		2.758	0,15%	0,05%
<b>Total dos Investimentos em Meio Ambiente</b>		<b>45.474</b>	<b>2,52%</b>	<b>0,89%</b>
Quanto ao estabelecimento de metas anuais para minimizar resíduos, o consumo em geral na produção/operação e aumentar a eficácia na utilização de recursos naturais, a empresa:		cumpre de 76 a 100%		
5. Indicadores do Corpo Funcional				
Nº de empregados(as) ao final do período		3.960		
Nº de admissões durante o período		385		
Nº de empregados(as) terceirizados(as)				
Nº de estagiários(as)		240		
Nº de empregados(as) acima de 45 anos		1.162		
Nº de mulheres que trabalham na empresa		264		
% de cargos de chefia ocupados por mulheres		0		
Nº de negros(as) que trabalham na empresa				
% de cargos de chefia ocupados por negros(as)				
Nº de portadores de deficiência ou necessidades especiais				
6. Informações relevantes quanto ao exercício da cidadania empresarial		2004	Metas 2005	
Relação entre a maior e a menor remuneração da empresa		23,00	23,00	
Número total de acidentes de trabalho		14	0	
Os projetos sociais ambientais desenvolvidos pela empresa foram definidos por:		direção e gerências	direção e gerências	

Os padrões de segurança e salubridade no ambiente de trabalho foram definidos por:	todos(as) +Cipa			todos(as) +Cipa		
Quanto à liberdade sindical, ao direito de negociação coletiva e à representação interna dos(as) trabalhadores(as), a empresa:	segue as normas da OIT todos(as) empregados(as)			seguirá as normas da OIT direção e gerências		
A previdência privada contempla:	todos(as) empregados(as)			todos(as) empregados(as)		
A participação nos lucros ou resultados contempla:	são sugeridos			serão exigidos		
Na seleção dos fornecedores, os mesmos padrões éticos e de responsabilidade social e ambiental adotados pela empresa:						
Quanto à participação dos empregados(as) em programas de trabalho voluntário, a empresa:	apóia			apoiará		
Número de ações e críticas de consumidores(as):	na empresa	no Procon	na Justiça	na empresa	no Procon	na Justiça
	106					
% de reclamações e críticas solucionadas:	na empresa	no Procon	na Justiça	na empresa	no Procon	na Justiça
	100,00%					
Valor adicionado total a distribuir (em mil R\$):	Em 2004: 2.570			Em 2005:		
	1,00% governo 12,00% colaboradores(as)			% governo % colaboradores(as)		
Distribuição do Valor Adicionado (DVA):	27,00% acionistas 4,00% terceiros 38,00% retido			% acionistas % terceiros % retido		

Fonte: IBASE, 2010, p. 1.

## **ANEXO 5 - MODELO DE DECLARAÇÃO A SER FORNECIDA POR ENTIDADES CIVIS, DE RESPONSABILIDADE NA APLICAÇÃO INTEGRAL DOS RECURSOS RECEBIDOS MEDIANTE DOAÇÃO, NOS TERMOS DA LEI 9.249/95 E IN SRF 87/96.**

### **DECLARAÇÃO**

#### **Entidade Civil**

##### **1. Identificação**

Nome:Endereço Completo da Sede:  
C.G.C.:

##### **2. Informações Bancárias**

Banco: Agência:  
Conta Corrente:

##### **3. Ato Formal, de Órgão Competente da União, de Reconhecimento de Utilidade Pública**

Tipo de Ato: Data de Expedição:  
Número: Páginas do D.O.U:  
Data de Publicação:

##### **4. Responsável pela Aplicação Legal dos Recursos**

Nome:  
R.G. nº: Órgão Expedidor:  
Data de Expedição:  
C.P.F.:  
Endereço Residencial:  
Endereço Profissional:

Declaram, para efeito do disposto no art. 13, § 2º, inciso III - "a", "b" e "c", da **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**, e no art. 28, § 1º, letra "b.3" e § 3º, "a", "b" e "c", da IN SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, que esta entidade se compromete a aplicar integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais e a não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto, e que o responsável pela aplicação dos recursos, e o representante legal da entidade estão cientes de que a falsidade na prestação destas informações os sujeitarão, juntamente com as demais pessoas que para ela concorrerem, às penalidades previstas na legislação criminal e tributária, relativas à falsidade ideológica (art. 299 do Código Penal) e ao crime contra a ordem tributária (art. 1º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990).

Local e Data

---

RESPONSÁVEL PELA APLICAÇÃO REPRESENTANTE LEGAL  
DOS RECURSOS NOME:  
C.P.F.:

Fonte: IN SRF 87/96, Receita Federal do Brasil.