

## PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E AS PRÁTICAS DE RESPONSABILIDADE SOCIAL CORPORATIVA

### **TAX PLANNING AND PRACTICES OF CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY**

Recebido em 01.09.2012 | Aceito em 06.12.2012 | Segunda versão aceita em 17.12.2012 |

Nota: este artigo foi aceito pelos Editores Romualdo Douglas Colauto e Ademir Clemente e passou por uma avaliação *double blind review*

A reprodução dos artigos, total ou parcial, pode ser feita desde que citada a fonte.

---

BEATRIZ SANTOS NEVES FADLALAH

Mestre em Ciências Contábeis | Fucape Business School | Av. Construtor David Teixeira, 105 | Mata da Praia | Vitória-ES | Telefone: (27) 3348 1330 | E-mail: santosneves.beatriz@gmail.com |

ANTONIO LOPO MARTINEZ

Doutor em Controladoria e Contabilidade | Universidade de São Paulo USP | Professor da Fucape Business School | Av. Fernando Ferrari, 1358 | Vitória-ES | Telefone: (27) 4009 4444 | E-mail: lopo@fucape.br |

VALCEMIRO NOSSA

Doutor em Controladoria e Contabilidade | Universidade de São Paulo USP | Professor da Fucape Business School | Av. Fernando Ferrari, 1358 | Vitória-ES | Telefone: (27) 4009 4444 | E-mail: valcemiro@fucape.br |

### RESUMO:

A Responsabilidade Social Corporativa (RSC) vem se consolidando no mundo contemporâneo, tornando-se necessária a toda a empresa que lida com seu público de maneira responsável. A doação de recursos (filantropia) e a ação social planejada, visando à aplicação eficiente dos recursos doados (investimento social) são práticas de RSC. A legislação brasileira prevê o benefício de dedutibilidade, na apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, de doações realizadas em favor de organizações do terceiro setor credenciadas como Utilidade Pública (UP) ou Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP). Este estudo tem como problema central verificar se é possível, para uma empresa socialmente responsável, alcançar a redução de tributos com práticas de

filantropia e de investimento social. Amparando-se no paradigma de Scholes e Wolfson (1992) *"all parts, all tax and all costs"*, a investigação se propõe a apresentar um modelo de padrão operacional de planejamento tributário, estruturado 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. Os estudos sinalizaram que há oportunidade para realização de planejamento tributário com as práticas de responsabilidade social corporativa citadas, com economia fiscal que pode variar – 24% ou 34% do total doado, desde que tal montante não ultrapasse 2% do lucro operacional bruto. A pesquisa contribui para estimular que empresas enquadradas no regime de lucro real pratiquem doações para organizações civis sem finalidade lucrativa, contribuindo, dessa forma, para o desenvolvimento do terceiro setor.

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

## ABSTRACT

Corporate Social Responsibility (CSR) has been consolidating in the contemporary world, making it necessary to any company that deals with your audience in a responsible manner. The donation of resources (philanthropy) and social action planned, aimed at efficient implementation of donated resources (social investment) are CSR practices. Brazilian law provides the benefit of deduction in calculating income tax and social contribution on net income, donations made in favor of third sector organizations accredited as Public Utility (PU) or Civil Society Organization of Public Interest (OSCIP). This study has as its central problem check if it is possible for a socially responsible company, achieving a reduction of taxes with practices philanthropy and social investment. Bolstering up the paradigm of Scholes and Wolfson (1992) - "all parts, all tax and all costs", the research aims to present a model of operational standard tax planning, structured to ensure the use of tax incentives provided in Brazilian law and facing companies classified in the real profit regime, to hold donations in favor of non-governmental nonprofit. The works showed that there is opportunity to perform tax planning with corporate social responsibility practices cited, with tax savings that can vary - 24% or 34% of the total donated, provided that such amount does not exceed 2% of gross operating profit. The research helps to stimulate that companies classified in the profit system real practice donations to non-profit civic organizations, thereby contributing to the development of the third sector.

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

## 1 INTRODUÇÃO

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 (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 9.249/1995) ou como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIP (MP 2.158-35/2001).

Em paralelo, 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. 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, estruturado 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, mas, por via indireta, possibilita a identificação de oportunidade de planejamento para redução de carga tributária, mediante a fruição de tal incentivo.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 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, p.2). O arcabouço Scholes e 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.

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”*).

Scholes e Wolfson (1982) 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 através da avaliação das três vertentes - tributos, custos e partes relacionadas, é que se pode verificar, efetivamente, se o planejamento pretendido deve ser implementado, ou não. Sempre que possível, pois, deve-se verificar se a economia com tributos não trará, em seu rastro, além de consequências nefastas para as partes envolvidas, 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.

## 2.2 ESTUDOS ANTERIORES

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. 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 pessoas 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, p.114) 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”.

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 RESPONSABILIDADE SOCIAL DAS EMPRESAS

A responsabilidade social vem se consolidando no mundo corporativo moderno, convertendo-se numa necessidade de toda empresa que lida com seu público interno e externo de maneira responsável. Segundo Montana e Charnov (2001, p. 32), 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.

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. Corroborando esse entendimento, Oliveira (2008, p. 66) esclarece que a responsabilidade social das empresas envolve atitudes, ações e relações com um grupo maior de partes interessadas (stakeholders), como consumidores, fornecedores, sindicatos e governo.

Estigara, Pereira e Lewis (2009) defendem que as ações de responsabilidade social são aquelas que estão relacionadas às atividades-fim da empresa. 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”. Para Rosemburg (2006), no cenário contemporâneo, em que temas como meio-ambiente, exclusão social, emergência dos movimentos sociais e de novas potências globais são de alta relevância, 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.

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), contribuem para esse entendimento ao mencionarem que 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.

A responsabilidade social corporativa envolve, segundo Rosemburg (2006), práticas de filantropia, investimento social, ética e sustentabilidade. Oliveira (2008, p.66) 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”. 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”. 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).

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 receptora. Essa é a máxima embasadora da prática de investimento social. De fato, os indivíduos estão preocupados em obter a eficácia de seus investimentos.

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

## 2.4 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT revela que em 2009 o Governo arrecadou R\$ 1,09 trilhão referente a tributos. Em 2008, o total arrecadado foi de R\$ 1,05 trilhão – aumento de 3,8%; 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 os 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 as suas atividades.

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 administrador identificar oportunidades para evitar o pagamento do tributo, desde que as práticas adotadas não firam nenhum dispositivo das normas tributárias (ANDRADE FILHO, 2009). De acordo com Campos (2007) 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.

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 ele, “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.

Greco e Libertuci (1999) assim definem a elisão fiscal – ou planejamento tributário como 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). 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 uma lei, ou em face de ausência de uma determinação legal. De acordo com Zanello (2008), 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.

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) que 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”. 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”.

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”. Nessa linha, 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.



## 2.5 INCENTIVOS FISCAIS

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 bem explica Melo (2007) de que 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.

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”.

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).

Se o objetivo da concessão governamental de incentivos fiscais é reduzir a carga e o impacto dos tributos, e se, como visto anteriormente, 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 as empresas, na medida em que, “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” (FORMIGONI, 2008, p. 14).

Desse modo, na análise de planejamentos tributários que pretendam utilizar incentivos fiscais, far-se-á necessária a utilização do arcabouço teórico Scholes e Wolfson (1982) “*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 (SCHOLLES; 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, 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).

### 3 METODOLOGIA

Com a intenção de apresentar um modelo de padrão operacional de planejamento tributário, permitido na legislação brasileira e voltado para empresas enquadradas no regime de lucro real, que realizem doações em favor de organizações não governamentais sem fins lucrativo, o procedimento metodológico escolhido foi um estudo de caso hipotético com dados de uma empresa, mediante o qual se simula as condições de dedutibilidade prescritas na legislação.

Considerando o suporte constitucional do artigo 174, 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.

Entre tais incentivos, encontra-se o de dedutibilidade das doações realizadas em prol de determinadas organizações do terceiro setor, relacionado ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL). Tal incentivo é 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. 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 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. 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 e a solução de consulta da receita federal nº 268/2000.

O limite de aproveitamento da dedutibilidade dessas doações corresponde a 2% do lucro operacional bruto (Lei 9.249/95, art. 13, inciso III). Assim, o ganho fiscal oriundo do benefício da dedutibilidade de doações varia de 24 a 34% do total doado, até o limite estabelecido nessa lei. Explica-se: de acordo com o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/99), 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 da empresa adotar a

sistemática do lucro real trimestral). Quanto à alíquota da contribuição social sobre o lucro líquido, essa equivale a 9% (nove por cento) sobre o resultado ajustado, presumido ou arbitrado (Lei nº 10.637, de 2002, art. 37).

#### 4. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DE RESULTADOS

##### 4.1 INCENTIVO DE DEDUTIBILIDADE, NO IMPOSTO DE RENDA E DA PESSOA JURÍDICA E NA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO, DAS DOAÇÕES PARA UP E OSCIP

Para evidenciação do funcionamento do benefício fiscal de dedutibilidade, no imposto de renda e da 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 milhões. 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:

Os resultados obtidos nas três hipóteses da Tabela 1 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).

**TABELA 1:** Limite de aproveitamento das doações para organizações civis 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: elaborado pelos autores

Com base na Tabela 1 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 mil, após adições e exclusões.

**TABELA 2:** Apuração do ganho oriundo do benefício fiscal de dedutibilidade das doações para organizações 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 pelos autores, 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 realizadas em prol de UP/OSCIP, efetuadas por pessoas jurídicas enquadradas no regime de lucro real.

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

O aproveitamento fiscal, no imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, da dedutibilidade das doações para entidades civis enquadradas como OSCIP ou UP é um tipo de prática que pode ser efetivada por qualquer empresa que se encontre no Regime de Lucro Real. Com base na legislação vigente, é proposto 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. O padrão contempla os seguintes procedimentos operacionais, exposto no Quadro 1.

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 5. Mas isso implica em substituir o ganho tributário por ganho social.

### **Quadro 1: Procedimentos operacionais para aproveitamento fiscal de doações**

- 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 na 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 a sua 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 a 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 donatária.
- 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.

Fonte: elaborado pelos autores.

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 podem ser otimizadas, mediante a incorporação de práticas socialmente responsáveis em investimentos sociais.

## **5 CONCLUSÕES**

Em sintonia com os objetivos do trabalho, ficou demonstrado que existe a 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. Conhecendo de que pode usufruir de economia fiscal com a prática de doações filantrópicas, ela será motivada a realizar essas doações. E, para garantir essa economia, basta que, de início, ela eleja, como donatárias, as organizações civis sem fins lucrativos enquadradas como UP/OSCIP.

Tal escolha é o embrião para que a empresa doadora deixe para trás as práticas de filantropia e

passa a realizar investimento social: a legislação reguladora do título de UP e a reguladora do credenciamento de OSCIP (BRASIL) determina que, para manterem seu credenciamento, as organizações civis credenciadas 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 & Wolfson (1992).

Para que a dedutibilidade das doações para OSCIP/UP, venha a ser adotada como uma prática usual das empresas enquadradas no regime de lucro real é indispensável o credenciamento das organizações civis como OSCIP/UP – e a manutenção desses títulos. Esse fato 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).

Confia-se, pois, que o Governo, convencido do apoio que recebe das organizações civis sem fins lucrativos, 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 de dedutibilidade fiscal.

No decorrer da presente pesquisa, indagações exógenas ao escopo do trabalho foram identificadas e ficaram à margem da avaliação. 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.

Entre oportunidade futuras de pesquisa, poderia ser objeto de investigação a efetiva utilização do incentivo fiscal de dedutibilidade de doações para UP/OSCIP pelo empresariado nacional, pois utilizar significa conhecer; poderia ser verificado, ainda, qual ramo das atividades filantrópicas – educação, saúde, religião etc., é mais beneficiado pelas doações; ou qual dos setores da economia brasileira – 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

- ABRAHAM, M. **O planejamento tributário e o direito privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- AMARAL, G. L. A aplicação da norma geral antielisão no Brasil. In.: AMARAL, G. L. (Coord.). **Planejamento tributário & a norma geral antielisão**. Curitiba: Juruá, 2003, p. 45-62.
- ANDRADE FILHO, E. M. **Planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BORGES, H. B. **Gerência de impostos: IPI, ICMS e ISS**. 4 ed., São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao>>. Acesso em 05-07-2009.

\_\_\_\_\_. **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. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto/D3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto/D3000.htm)>. Acesso em 12-12-2010.

\_\_\_\_\_. **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. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249.htm)>. Acesso em 26-10-2010.

\_\_\_\_\_. **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. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9790.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9790.htm)>. Acesso em 23-03-2010.

\_\_\_\_\_. **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.. 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 01-09-2010.

\_\_\_\_\_. **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. 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 26-10-2010.

\_\_\_\_\_. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta Nº 268, de 30 de novembro de 2000**. Disponível em <<http://decisoes.fazenda.gov.br/netathtml/decisoes/decw/pesquisaSOL....htm>>. Acesso em 15-08-2010.

\_\_\_\_\_. 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 15-08-2010.

BOSKIN, M. J; FELDSTEIN, M. 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**, v. 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. 2010.

BROPHY, M. 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, M. de A. M. G. **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.

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

CARVALHO, C.; CASTRO, J. A. D. 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, Y. S.; JEONG, J. **National Tax Journal**, v. 46, n. 1, p. 33-39, 1993.

CHUA, V. C. H.; CHUNG, M. W. 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.

DE VITA, C. J.; TWOMBLY, E. C. Who Gains from Charitable Tax Credit Programs? The Arizona Model. **Public administration review**. v. 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 21-10-2009.

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

ESTIGARA, A.; PEREIRA, R.; LEWIS, S. A. L. B. **Responsabilidade social e incentivos fiscais**. São Paulo: Atlas, 2009.

FACK, G.; LANDAIS, C. Are tax incentives for charitable giving efficient? Evidence from France. **American Economic Journal: Economic Policy**. v. 2, n.2, p. 117-141, 2010. Disponível em <[http://econpapers.repec.org/article/aeajepol/v\\_3a2\\_3ay\\_3a2010\\_3ai\\_3a2\\_3ap\\_3a117-41.htm](http://econpapers.repec.org/article/aeajepol/v_3a2_3ay_3a2010_3ai_3a2_3ap_3a117-41.htm)> . Acesso em: 26 ago. 2010.

FELDSTEIN, M. The income tax and charitable contributions: part I – aggregate and distributional effects. **National Tax Journal**, v. 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. 2010.

\_\_\_\_\_. The income tax and charitable contributions: part II – the impact on religious, educational and other organizations. **National Tax Journal**, v. 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. 2010.

FORMIGONI, H. **A influência dos incentivos fiscais sobre a estrutura de capital e a rentabilidade das companhias abertas brasileiras não financeiras**. 2008. 192 p. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-13012009-155610/>>. Acesso em 20-09-2010.

FREEMAN, R. E., HARRISON, J. S. e WICKS, A. C. **Managing for Stakeholders – survival, reputation and success**. Estados Unidos: Caravan, 2007.

GRECO, M. A.; LIBERTUCI, E. L. Para uma norma geral antielisão. **Grandes temas tributários da atualidade**. Simpósio Nacional de Direito Tributário, São Paulo: IOB, 1999, p. 45-62.

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

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



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 10-06-2009.

\_\_\_\_\_. **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.

KARKOTLI, G.; ARAGÃO, S. D. **Responsabilidade social**: uma contribuição à gestão transformadora das organizações. Rio de Janeiro: Vozes, 2004.

MARTINS, J. P. S. **Responsabilidade social corporativa**: como a postura responsável compartilhada pode gerar valor. São Paulo: Komedi, 2008.

MARTINS, O. S. **Terceiro setor**: aspectos tributários e incentivos fiscais. 2007 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 :24-08-2010.

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

MONTANA, P. J.; CHARNOV, B. H. **Administração**. Trad. Robert Brian Taylor. São Paulo: Saraiva, 2001.

OLIVEIRA, J. A. P. de. **Empresas na sociedade**: sustentabilidade e responsabilidade social. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

OLIVEIRA, L. J. de O.; SCHWERTER, I. M. G. **Breve Análise das práticas de responsabilidade social empresarial e a concessão de incentivos governamentais em âmbito federal**. 2007. Disponível em <<http://www.derechoycambiosocial.com/revista010/responsabilidad%20social.htm>>. Acesso em: 19 nov. 2009.

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

PRICEWATERHOUSECOOPERS. 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.

RICO, E. de M. A filantropia empresarial e sua inserção no Terceiro Setor. In.: CAVALCANTI, Marly (Org.). **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, C. Um novo padrão para as empresas. **Guia Exame de boa cidadania corporativa**. São Paulo: Abril, 2006, p. 16.

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

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. Ed. universitária. Rio de Janeiro: Forense, 4 v., 1987.

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.

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

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