

Tratamento tributário do terceiro setor brasileiro como indutor da responsabilidade social corporativa: um caminho a ser trilhado

Fabrício José Klein*

Resumo: O presente artigo diz respeito ao tratamento tributário do terceiro setor brasileiro como ferramenta de estímulo à responsabilidade social corporativa. Após realizada uma breve contextualização do estágio atual do terceiro setor em nível nacional, são sinteticamente analisados o tratamento tributário constitucional das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, assim como os benefícios tributários aplicáveis em favor do terceiro setor e dados estatísticos fornecidos pelo IPEA acerca da matéria. A título de conclusão, são sintetizados e entrelaçados os tópicos, bem como acrescida a contribuição do autor para análise do tema.

Palavras-chave: Terceiro setor. Incentivos tributários. Responsabilidade social corporativa.

Introdução

As atividades de cunho beneficente não são nenhuma novidade; todavia, diante do consistente e vigoroso implemento da responsabilidade social corporativa e das disposições da Constituição Federal de 1988 de incentivo à participação social, o terceiro setor teve crescimento acelerado nos últimos tempos.

Atualmente, o terceiro setor ocupa papel de acentuada importância na sociedade brasileira, atuando em favor da equalização social nas áreas em que o Estado não oferece amparo aos cidadãos carentes de assistência, ou mesmo de maneira complementar à atuação estatal.

Nesse contexto, é oportuno aprofundar o debate acadêmico sobre a temática do terceiro setor e da responsabilidade social empresarial em nível nacional, em geral, assim como do tratamento tributário destinado às organizações do terceiro setor brasileiro, em particular.

* Bacharel em Direito; Pós-Graduado MBA em Gestão Empresarial pela Fundação Getúlio Vargas; pós-graduado em Direito Civil pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Deste modo, o objetivo geral do presente artigo é analisar brevemente o tratamento tributário das entidades do terceiro setor brasileiro. Já o objetivo específico é analisar se os incentivos fiscais destinados ao terceiro setor servem como meio indutor da responsabilidade social corporativa em nível nacional.

Portanto, este artigo visa, essencialmente, a indagar se o tratamento tributário do terceiro setor pode ser um meio indutor de desenvolvimento e justiça sociais, através do protagonismo social e da responsabilidade social corporativa e como se pode concretizar esse ideal.

Além do embasamento teórico decorrente das obras das áreas jurídica, contábil e administrativa, serão empregados os dados apresentados na pesquisa realizada pelo Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas (IPEA) sobre a participação do empresariado nacional em iniciativas de cunho social, os quais induzem a uma reflexão acerca do momento da responsabilidade social corporativa brasileira.

Desta forma, na primeira parte do trabalho, serão empregados conceitos e referências constantes à literatura e à pesquisa do IPEA sobre o terceiro setor brasileiro.

Na segunda parte, será analisado o tratamento tributário do terceiro setor e, a título de conclusão, serão sintetizados os posicionamentos até então impressos e acrescentadas novas formulações visando ao progresso do estado das artes do Direito Tributário.

1 Contexto atual do terceiro setor e da responsabilidade social corporativa brasileira

A importância do trabalho conjunto e da solidariedade humana é conhecida desde as sociedades mais antigas. Aliás, a caridade e a beneficência humana têm suas raízes em tempos remotos, inclusive, por questões de sobrevivência. Assim, a organização coletiva, a divisão de tarefas e a prestação de auxílio mútuo podem ser consideradas decorrências diretas do convívio em sociedade.

Atualmente, essas iniciativas de solidariedade humana não apenas se consolidaram e passaram a empregar uma metodologia própria como se tornaram objeto de estudos específicos e especial atenção. Exemplos disso são a seriedade e constância com que o tema da responsabilidade social vem sendo tratado pelas empresas e, igualmente, o constante debate acadêmico acerca da matéria, refletido em inúmeras obras literárias e na inclusão da disciplina em diversos cursos de graduação e de pós-graduação.

Na literatura da área, é comumente apontado como marco inicial literário da responsabilidade social empresarial a obra *Responsabilities of the businessman* (*Responsabilidades dos homens de negócios*, em tradução livre) de Howard Bowen, publicada no ano de 1953.¹ Também na prática, no mesmo ano e no mesmo País

¹ Márcio Ivanor Zarpelon faz menção a “manifestações científicas, voltadas especificamente à área de responsabilidade social” no ano de 1906 (Charles Eliot) e 1907 (Arthur Hakley) e após destacar que “em 1916, John Clark contribui também significativamente” especifica que “em 1953, Howard Bowen, nos EUA,

(EUA), ocorreu o paradigmático caso *A. P. Smith Manufacturing versus Barlow*, quando a Suprema Corte decidiu que a organização empresarial pode doar parcelas de seu lucro para atividades voltadas ao desenvolvimento social.

Esse caso importou uma quebra de paradigma no cenário norte-americano, pois até então o precedente mais expressivo sobre a matéria era o caso *Dodge versus Ford*, datado de 1919, quando o Judiciário americano obsteu a empresa de destinar seus lucros para outras finalidades que não a remuneração dos acionistas.²

A partir da década de 1960, houve rápida evolução da responsabilidade social no universo empresarial e, hoje, as empresas vêm dedicando especial atenção ao fomento dessa.

Nesse contexto, foi conferida especial relevância ao terceiro setor,³ composto pelas organizações sem finalidade lucrativa, que diferem do primeiro setor (Estado), em razão de sua natureza privada, e do segundo setor (empresas com finalidade de lucro), em razão de sua finalidade social.⁴ Deste modo, as organizações do terceiro

aprimora os estudos e publica sua obra intitulada *Responsibilities of the businessman*, que é considerada um marco na área de Responsabilidade Social” (ZARPELON, Márcio Ivanor. *Gestão e responsabilidade social*: NBR 16.0001/SA 8.000: implantação e prática. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2006. p. 5).

² Mais especificamente, Henry Ford anunciou, em 1916, aos demais acionistas da Ford Company que os lucros da empresa seriam reinvestidos, para aumentar a produção e diminuir os preços dos automóveis. Os irmãos Dodge processaram a empresa e, em 1919, a Suprema Corte de Michigan se manifestou no sentido de que “Uma empresa comercial é organizada e primordialmente visa ao lucro dos acionistas”.

³ Na literatura jurídica, Fernando Borges Mânica faz menção à origem inglesa do termo terceiro setor, em decorrência da denominação *third sector* utilizada nos Estados Unidos e assinala que não há emprego desse termo na legislação nacional, destacando a necessidade de que as organizações do terceiro setor tenham personalidade jurídica decorrente dos registros necessários e não apresentem finalidade lucrativa (MÂNICA, Fernando Borges. *Terceiro setor e imunidade tributária – teoria e prática*. Belo Horizonte: Forum, 2008. p. 57-61). Luis Eduardo Patrone Regules também assinala a “ausência de definição legal para o terceiro setor”, ponderando que “Mesmo diante da ausência de definição legal acerca do que sejam organizações do terceiro setor ou organizações não governamentais (ONGs), os seus elementos gerais decorrem do ordenamento jurídico brasileiro, numa dimensão parecida, portanto não idêntica, com as entidades paraestatais” (REGULES, Luis Eduardo Patrone. *Terceiro setor: regime jurídico das OSCIPs*. São Paulo: Método, 2006. p. 46-48).

⁴ Em obra voltada à análise da tributação do terceiro setor, Leandro Marins de Souza adentra as minúcias da contextualização do tema e destaca o entendimento de Lester Salomon, para quem entidades do Terceiro Setor são as organizações “que não integram o aparelho governamental; que não distribuem lucros a acionistas ou investidores, nem têm tal finalidade; que se autogerenciam e gozam de alto grau de autonomia interna; e que envolvem um nível significativo de participação voluntária”. Ao depois, faz menção ao “conceito bastante complexo” formulado pelo antropólogo Rubem César Fernandes, para quem “o Terceiro Setor é composto de organizações sem fins lucrativos, criadas e mantidas pela ênfase na participação voluntária, num âmbito não governamental, dando continuidade às práticas tradicionais da caridade, da filantropia e do mecenato e expandindo o seu sentido para outros domínios, graças, sobretudo, à incorporação do conceito de cidadania e de suas múltiplas manifestações na sociedade civil” (SOUZA, Leandro Marins de. *Tributação do terceiro setor no Brasil*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 66-69). Sandra Aparecida Lopes Barbon Lewis se vale do magistério de Eduardo Marcondes Filinto da Silva e Marianne Thamm de Aguiar para definir o terceiro setor como uma “conjugação das finalidades do Primeiro Setor e a metodologia do Segundo, ou seja, composto por organizações que visam a benefícios coletivos (embora não sejam integrantes do governo) e de natureza privada (embora não objetivem auferir lucros)” (LEWIS, Sandra Aparecida Lopes Barbon. *Terceiro setor, políticas públicas e tributação*. *Revista de*

setor são diretamente vinculadas às demandas e carências da coletividade e constituem em instrumentos eficazes de combate às desigualdades sociais.

Por outro lado, é importante registrar que as organizações do terceiro setor se constituem basicamente sob a forma de associações ou fundações e empregam seus recursos em diversas áreas da assistência social, de modo que há desenvolvimento de atividades em áreas distintas. Porém, a finalidade essencial das organizações é essencialmente voltada à equalização social, seja através do fomento da educação, de cuidados alimentares ou no âmbito da saúde, seja na defesa e consolidação dos direitos individuais e coletivos ou em outras áreas.

Hoje em dia, há expressivo crescimento (quantitativo e qualitativo) do terceiro setor em nível nacional, circunstância que denota o aumento do compromisso da sociedade com o exercício da cidadania e resulta em uma coletividade mais consciente de seus direitos e responsabilidades.

No que diz respeito aos aspectos quantitativos do terceiro setor, conforme estimativa da Comunidade Solidária, em 1999, havia 250.000 fundações e associações sem fins lucrativos em nível nacional. Segundo dados apurados pelo IPEA e pelo IBGE, em 2004 o Brasil contava com 276.000 dessas entidades. Já Carla Betucci Barbieri faz menção à pesquisa sobre fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil, produzida pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) e pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) em parceria com o Grupo de Instituições, Fundações e Empresas (GIFE) e a Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais (Abong), que apontou um “crescimento de 157% no setor sem fins lucrativos, que passou de 107 mil, em 1996, para 276 mil, em 2002”.⁵

Esses dados refletem o crescimento quantitativo do terceiro setor brasileiro.

Além disso, o apoio aos projetos sociais é uma tendência no âmbito empresarial, pois iniciativas desta natureza não apenas agregam satisfação e motivação aos colaboradores da empresa, mas também associam a empresa a uma imagem de comprometimento com os interesses coletivos. Nesse sentido, há pesquisas demons-

Direito do Terceiro Setor – RDTS, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, jan./jun. 2007, p. 76). Já Gustavo Justino de Oliveira colhe o magistério de Vital Moreira e formula um conceito operacional de terceiro setor, mais especificamente como o “setor intermediário entre o Estado e o mercado, entre o sector público e o privado, que compartilha de alguns traços de cada um deles” (OLIVEIRA, Gustavo Henrique Justino de. *Direito do terceiro setor. Revista de Direito do Terceiro Setor – RDTS*, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, jan./jun. 2007, p. 16). O economista Carlos Nelson dos Reis e o contador Luiz Edgar Medeiros, após analisarem as definições elaboradas “por autores de diferentes áreas do conhecimento, como nas Ciências Sociais, na Economia, na Administração e no Marketing” lecionam que “a expressão responsabilidade social das empresas é um comportamento da organização que, sendo responsável, toma decisões orientadas por uma conduta ética, porque tem consciência de que seus atos não poderão gerar consequências sociais negativas, seja a um dos stakeholders, seja à sociedade em geral” (REIS, Carlos Nelson dos; MEDEIROS, Luiz Edgar. *Responsabilidade social das empresas e balanço social: meios propulsores do desenvolvimento econômico e social*. São Paulo: Atlas, 2007. p. 8-15).

⁵ BARBIERI, Carla Bertucci. *Terceiro setor: desafios e perspectivas constitucionais*. Curitiba: Juruá, 2008. p. 22.

trando que o público consumidor encontra-se atento às boas práticas sociais e há tendência de valorização das empresas que são adeptas da responsabilidade social.⁶

Deste modo, as empresas socialmente responsáveis agregam valor às suas marcas, passando a imagem de socialmente responsável a incorporar seu patrimônio intangível, o qual se sabe que, atualmente, não raro, tem valor superior ao dos ativos tangíveis das empresas.⁷ Logo, há um círculo virtuoso, pois as empresas agregam valor à sua imagem institucional e a sociedade é contemplada com doações que se concretizam em proveito coletivo através da atuação de organizações idôneas.

Inclusive, para valorizar as boas práticas corporativas e nortear os interessados na avaliação da responsabilidade social praticada pelas empresas, foram criados indicadores,⁸ sendo que em nível nacional, o *balanço social* (que é um demonstrativo contábil elaborado e divulgado voluntariamente pelas empresas) figura como indicador de maior destaque, sem prejuízo de outras formas de reconhecimento das boas práticas sociais.⁹

Por outro lado, no que diz respeito aos valores empregados no segmento social, há um descompasso nos dados apresentados. Mais especificamente, Leandro Marins de Souza¹⁰ (em obra do ano de 2004) e Eloisa Helena de Souza Cabral¹¹ (em obra impressa em 2008) apontam que, em 1995, o terceiro setor teve dispêndios operacionais de cerca de R\$ 10,9 bilhões, valor correspondente a 1,5% do PIB da época.

⁶ Na Inglaterra, foi realizada uma pesquisa pela *Research International*, no final da década de 1990, e o resultado é que “64% dos consumidores estão dispostos a pagar um pouco mais por um produto associado a uma causa social; 20% da população se dispõe a pagar 10% a mais pela causa certa; 61% dos consumidores mudariam de loja se a outra fosse associada a uma boa causa”. No Brasil, segundo a pesquisa *Responsabilidade Social das Empresas – Percepção do Consumidor Brasileiro – Pesquisa 2006-2007*, divulgada pelo Instituto Akatu pelo Consumo Consciente, Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social e a Market Analysis Brasil: 77% dos brasileiros têm muito interesse em saber como as empresas tentam ser socialmente responsáveis; 63% dos entrevistados manifestaram expectativas com as chamadas responsabilidades cidadãs das empresas e 27% consideraram a hipótese de punir ou efetivamente puniram empresas que, em sua opinião, não eram socialmente responsáveis, deixando de comprar produtos ou criticando a empresa para outras pessoas (RIBEIRO, Cynthia. Consumidores atentos às práticas de responsabilidade social empresarial. Disponível em: <www.responsabilidadesocial.com.br>. Acesso em: 11 abr. 2008).

⁷ Atento a esse contexto, César Eduardo Kroetz é taxativo ao mencionar que “as organizações que incorporam a cultura da responsabilidade social, acabam transformando-a em uma espécie de ativo intangível” (KROETZ, César Eduardo Stevens. Demonstração da Responsabilidade Social. In: *Anais da IX Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul*. Gramado, 2003, p. 7).

⁸ Em nível global, o principal índice é o SA 8000 – que, baseado em convenções da Organização Internacional do Trabalho, das Nações Unidas sobre Direitos da Criança e na Declaração Universal dos Direitos Humanos, estabelece padrões de responsabilidade social relativamente aos recursos humanos.

⁹ Por exemplo, o *Certificado Responsabilidade Social* existente no Rio Grande do Sul desde a Lei 11.440/2000, o qual é conferido às empresas gaúchas que divulgam seu balanço social.

¹⁰ SOUZA. Op. cit., p. 14.

¹¹ CABRAL, Eloisa Helena de Souza. *Terceiro setor – gestão e controle social*. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 61-62.

Já Carla Betucci Barbieri destaca que em pesquisa que incluiu partidos políticos, fundações financiadas por empresas e outras instituições de cunho filantrópico,

O Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) incluiu, pela primeira vez, em maio de 2007, o terceiro setor nas contas nacionais, apontando a participação dele em 1,4% na formação do Produto Interno Bruto (PIB), o que representa 32 milhões de reais.¹²

No entanto, segundo pesquisa do IPEA divulgada em 2006, o valor dos investimentos privados em responsabilidade social no ano de 2004 foi de R\$ 4,7 bilhões, correspondendo ao percentual de 0,27% do PIB, enquanto no ano 2000 o percentual do PIB relativo aos investimentos sociais das empresas foi de 0,43%.¹³

Essa mesma pesquisa aponta um crescimento de 10 pontos percentuais no total de empresas responsáveis por iniciativas de cunho social, que passou de 59% em 2000 para 69% em 2004 e, ainda, que entre as empresas que apoiavam projetos sociais em 2004, apenas 2% empregaram os incentivos fiscais existentes. Assim, a pesquisa aponta que o montante do investimento social privado é pouco influenciado pela política de benefícios tributários, bem como que “o envolvimento social do setor privado ocorre independentemente do Estado: trata-se de uma forma de intervenção das próprias empresas que não reconhecem influências do governo no processo de sua atuação”.

Todavia, a utilização de benefícios tributários difere conforme o porte das empresas. Isto é, apenas 0,7% das pequenas empresas empregaram incentivos fiscais; de outra banda, 17% das empresas com mais de 500 funcionários utilizaram benefícios fiscais em sua atuação social.

Acerca dos motivos que justificam a não utilização dos incentivos fiscais, a pesquisa ratificou os dados constantes no estudo realizado em 2000, apontando especificamente que

cerca de 40% dos empresários alegaram que o valor do incentivo era muito pequeno e que, portanto, não compensava seu uso. Para 16% as isenções permitidas não se aplicavam às atividades desenvolvidas e outros 15% nem mesmo sabiam da existência de tais benefícios.¹⁴

Por outro lado, a pesquisa aponta que:

[...] quase 80% das empresas concordam que “é obrigação do Estado cuidar do social e que as empresas atuam porque os governos não cumprem seu papel”. Por outro lado, 46% acreditam que a participação das empresas em ações sociais não objetiva fortalecer ou ampliar o alcance das políticas públicas. Observa-se, pois, uma compreensão no mundo empresarial de que o investimento social privado não

¹² BARBIERI. Op. cit., p. 21.

¹³ *A Iniciativa privada e o espírito público: a evolução da ação social das empresas privadas no Brasil*. Coordenação de Anna Peliano e Luana Simões Pinheiro. Disponível em: <www.ipea.gov.br>. Acesso em: 27 jan. 2010.

¹⁴ Idem, p. 18-19.

tem como finalidade substituir o Estado, mas atuar compensatoriamente naquelas áreas onde o atendimento governamental é entendido como insuficiente.¹⁵

No aspecto qualitativo, embora haja algumas ressalvas¹⁶ e seja natural que, a exemplo do que ocorre em todos os segmentos de atividade humana, haja casos isolados de deturpação e malversação das organizações do terceiro setor, há farto reconhecimento acerca da relevância das iniciativas sociais de cunho social, de modo que Leandro Marins de Souza colhe o magistério do português Vital Moreira para ressaltar a importância do terceiro setor, ao dizer que “as fundações e o chamado ‘sector não lucrativo’ (*non profit*), em geral, têm um papel cada vez mais relevante na sociedade e na economia”.¹⁷

Assim, tanto a literatura especializada quanto os dados estatísticos corroboram o crescimento e a importância do terceiro setor, o qual vem colaborando de forma contínua e responsável com a sociedade brasileira. Nesses termos, é válido reconhecer o terceiro setor, em geral, e as organizações de cunho social, em particular, como ferramentas de promoção do desenvolvimento e da justiça sociais.

2 Tratamento tributário constitucional das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos

No que diz respeito ao tratamento tributário destinado pela Constituição Federal às entidades desprovidas de finalidade lucrativa, em especial as de educação e assistência social, é relevante recordar que, entre os dispositivos do sistema tributário constitucional, figura em posição relevante o art. 150 que (em cinco de seus seis incisos) veicula princípios inerentes ao Direito Tributário e (no sexto inciso) estabelece a impossibilidade da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios instituírem impostos sobre (a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; (b) templos de qualquer culto; (c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei e, por fim, (d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

¹⁵ *Ibidem*, p. 31.

¹⁶ Em seus estudos sobre o panorama do terceiro setor, Leandro Marins de Souza faz menção às ressalvas elaboradas por Carlos Montañó (que entende o terceiro setor como uma estratégia neoliberal de reestruturação do capital) e Pedro Demo, para quem é imprescindível “desvincular movimentos sociais do Estado e do mercado para que possam atingir seu verdadeiro objetivo, qual seja o de qualificar a atuação destes que são os verdadeiros setores, de modo a manter a capacidade de crítica em face das políticas sociais e afastar os efeitos imbecilizantes e colonialistas de determinadas políticas assistencialistas” (SOUZA. *Op. cit.*, p. 28-40).

¹⁷ SOUZA. *Op. cit.*, p. 320. Acrescenta-se que também na literatura especializada do Direito Tributário há reconhecimento acerca da importância do protagonismo social, porquanto Edvaldo Pereira de Brito elenca como uma das condições necessárias ao “Federalismo Tributário” a “cidadania participativa”, fazendo menção aos conselhos comunitários nos quais a participação do Estado e da sociedade é paritária (BRITO, Edvaldo Pereira de. *Federalismo tributário*. In: *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p. 146).

Assim, as instituições de assistência social e de educação sem fins lucrativos gozam de imunidade tributária no que diz respeito aos impostos incidentes sobre patrimônio, renda e serviços.

Diante dessa realidade, Leandro Marins de Souza é categórico ao afirmar que

[...] sem sombra de qualquer dúvida, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 veio a consolidar as possibilidades de atuação da iniciativa privada em matéria social, como coadjuvante à atuação estatal.¹⁸

Cristiano Carvalho e José Augusto Dias de Castro destacam que, em decorrência dos arts. 150, inciso VI, alínea “c”, e 195, § 7º, da Constituição Federal, as entidades de educação e assistência social sem fins lucrativos gozam de imunidade relativa ao Imposto sobre a Renda, Imposto sobre Serviços, Imposto Predial e Territorial Urbano, Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores, Imposto Territorial Rural, bem como com relação ao IT, especificamente quando a entidade adquirir imóvel. Além disso, mencionam que há jurisprudência do STF, considerando que “as entidades de assistência social têm direito à imunidade também em relação ao e ao Imposto de Importação” e também incluindo o “ICMS na importação como alcançado pela imunidade”.

Além disso, Carvalho e Castro ressaltam que:

Em relação às contribuições sociais das entidades de assistência social e de educação sem fins lucrativos, a imunidade alcança as contribuições sobre receita bruta mensal (PIS e COFINS), sobre folha (Contribuição Previdenciária) e sobre lucro (CSLL), bem como a última contribuição social criada pela Lei Complementar nº 110, de 2001, incidente sobre despedida sem justa causa e sobre a remuneração paga ao empregado (Contribuição social ao FGTS).

Ao depois, os doutrinadores lecionam a necessidade de observância aos requisitos previstos na Lei 9.532/1997 e em suas alterações (Lei 9.718/1998, art. 10 e Lei Complementar 104/2001) para concessão das imunidades, frisando que “somente o resultado relacionado com as finalidades essenciais da entidade será imune. Outrossim, os rendimentos e os ganhos de capital, auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e variável, não estão abrangidos pela imunidade e pela isenção (Lei 9.532/97, art. 12, § 2º, e art. 15, § 2º)” e também ressaltando que:

esta limitação parece não ser adequada, e contrária inclusive ao que vem entendendo o STF. Caso o resultado destas aplicações financeiras seja utilizado na consecução dos objetivos assistenciais, ganha a sociedade com isso. Cumpre observar, conforme já dantes feito, que a obtenção de lucro por tais entidades não objetiva distribuir riqueza entre sócios, e sim melhorar o ambiente social.¹⁹

¹⁸ SOUZA. Op. cit., p. 87.

¹⁹ CARVALHO, Cristiano; CASTRO, José Augusto Dias de. Aspectos tributários das entidades sem fins lucrativos e das OSCIPs. In: CARVALHO, Cristiano; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Aspectos jurídicos do terceiro setor*. 2. ed. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 16-26.

Entretanto, com exceção de Carvalho e Castro, a doutrina entende que as disposições da Lei 9.532/1997 são inconstitucionais e que as imunidades outorgadas pelo art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal, se sujeitam apenas aos requisitos previstos nos artigos 9º e 14 do Código Tributário Nacional.²⁰

Portanto, o posicionamento doutrinário predominante e o entendimento jurisprudencial (mais especificamente do Supremo Tribunal Federal)²¹ reconhecem que a concessão de imunidades às organizações promotoras da assistência social e da educação sem intuito lucrativo é uma norma constitucional com carga teleológica. Ou seja, que o dispositivo constitucional não apenas determinou que essas organizações gozem de imunidade tributária, mas também que essa imunidade não seja objeto de restrição pela legislação infraconstitucional, sob pena de afrontar a *mens legis* da própria Constituição.

²⁰ Nessa linha é o magistério de Leandro Marins de Souza, assim como de Sandra Aparecida Lopes Barbon Lewis, para quem “O art. 14 do CTN é o comando que estabelece os requisitos formais que devem ser preenchidos pelos interessados em usufruir os benefícios proporcionados pelas hipóteses de imunidade prevista no art. 150, VI, “c” [da Constituição Federal]” (LEWIS. Op. cit., p. 83). No mesmo diapasão é a cátedra de Paulo de Barros Carvalho que, analisando as disposições da Lei 9.532/1997, é enfático no sentido de que “O diagnóstico é simples: inconstitucionalidade absoluta do art. 12 e seus parágrafos” (CARVALHO, Paulo de Barros. Inconstitucionalidade vitanda: O novo regime jurídico das instituições de educação e de assistência social previsto no art.12, da LF-9532 de 1997. In: *Repertório IOB de Jurisprudência*, São Paulo, n. 15/98, 1ª quinzena de agosto de 1998 – caderno 1, 1998, p. 366).

²¹ Fernando Luz da Gama Lobo D’Eça analisa de maneira aprofundada o tema e, fazendo menção aos arts. 105, inciso VI, alínea “c”, e 195, § 7º, da Constituição Federal, destaca que a imunidade de imposto e contribuições é concedida *intuitu personae* às “instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos”, especificando que a expressão “instituições de educação” não se limita àquelas destinadas à formação e ao desenvolvimento intelectual do indivíduo, abrangendo as entidades voltadas “à formação e ao desenvolvimento das capacidades físicas, morais, intelectuais, religiosas, artísticas e culturais do indivíduo”. No que diz respeito ao termo “instituições sem fins lucrativos”, D’Eça leciona que há vinculação exclusiva ao objeto social, à finalidade institucional e à gestão e destinação dos recursos “obtidos pela instituição no desempenho de suas atividades institucionais”, não havendo restrição à natureza jurídica da entidade, tampouco à “produção dos recursos financeiros por ela obtidos ou à gratuidade nos serviços que presta” e ao caráter, independente de sua forma “beneficente, filantrópico, recreativo, cultural, científico, religioso, etc.” Prosseguindo, D’Eça, sustenta que “Esse núcleo substancial de atuação que delimita e justifica a imunidade tributária assegurada às instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, por ser de índole constitucional, obviamente não pode ser transpassado pela legislação infraconstitucional (complementar ou ordinária)” e, ao depois, menciona que “A Suprema Corte suspendeu a eficácia dos arts. 1º, 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732/98, bem como dos arts. 12 §§ 1º e 2º, alínea ‘f’ e caput e 14 da Lei nº 9.532/97, aos judiciosos fundamentos de que os referidos dispositivos desvirtuam ‘o próprio conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social’, limitando indevidamente ‘a própria extensão da imunidade’ constitucional, sendo certo que o provimento cautelar deferido pelo Supremo Tribunal Federal, além de produzir eficácia *erga omnes*, reveste-se de efeito vinculante, relativamente ao Poder Executivo e aos demais órgãos do Poder Judiciário” (D’EÇA, Fernando Luz da Gama Lobo. A disciplina tributária constitucional do 3º setor. In: *Interesse Público*, Sapucaia do Sul, v. 11, n. 54, mar. 2009, p. 221-223).

2.1 Panorama sintético dos incentivos fiscais para projetos sociais em nível nacional

No âmbito do terceiro setor, há incentivos fiscais concedidos pelo Poder Público às empresas ou particulares que realizam doações em favor de projetos sociais que atendam determinadas exigências legais. A propósito, por envolverem parcela da receita pública, há exigência de que os incentivos fiscais sejam outorgados através de legislação específica e envolvem obrigações acessórias diferenciadas.

No entanto, em razão do dinamismo da legislação tributária nacional, a intenção deste estudo não se concentra na análise detalhada de todas as modalidades de benefícios tributários existentes, mas sim na módica utilização desses incentivos pelas pessoas apoiadoras de projetos sociais.²² Assim, embora não se desconheça a importância de aprofundar a análise sobre as modalidades de benefícios tributários afetos ao terceiro setor (o que já foi realizado, por exemplo, pelo Conselho Regional de Contabilidade gaúcho que disponibilizou três edições de seu *Manual de incentivos fiscais para investimentos sociais, desportivos e culturais*),²³ no presente artigo, é necessário consignar sucintamente que há diversas espécies de incentivos fiscais.

Acerca da legislação federal instituidora de benefícios tributários relativos às atividades desenvolvidas pelo terceiro setor, cabe menção à sintética e precisa doutrina de Leandro Marins de Souza, nos seguintes termos:

No âmbito federal, podem destacar-se basicamente seis hipóteses possíveis de serem enquadradas como fomentadoras de atividade do Terceiro Setor mediante a instituição de benefícios fiscais de incentivo que merecem destaque, a saber: a) dedução, do imposto de renda, de doações efetuadas por pessoas jurídicas a instituições de ensino e pesquisa; b) dedução, do imposto de renda, de doações efetuadas por pessoas jurídicas a entidades civis sem fins lucrativos e de utilidade pública; c) Lei de Incentivo à Cultura (Lei Rouanet); d) Lei de incentivo às atividades audiovisuais (Lei do Audiovisual); e) Fundo de Financiamento da Indústria Cinematográfica – Funcine; e f) Fundo de Direitos das Crianças e dos Adolescentes.

²² Além disso, some-se a existência de legislação específica no âmbito dos Estados e dos Municípios sobre a matéria, de modo que eventual estudo exaustivo das espécies de incentivos fiscais seria inversamente proporcional em termos de extensão e relevância acadêmica.

²³ No referido *Manual*, cuja primeira edição ocorreu em 2005 e a terceira em 2009, são analisados detalhadamente: o (I) PROUNI – Programa Universidade para Todos; (II) as doações a entidades civis sem fins lucrativos; (III) as doações às OSCIPs; (IV) o Fundo dos direitos da criança e do adolescente – FUNCRIANÇA; (V) a Lei da solidariedade gaúcha (Lei Estadual 11.853/2002; Decreto Estadual 42.338/2003; Decreto Estadual 42.339/2003; Lei Estadual 12.761/2007); (VI) a Lei Rouanet; (VII) a Lei de incentivo à cultura gaúcha (Lei Estadual 10.846/1996; Lei Estadual 11.598/2001; Decreto 36.960/1996; Decreto 42.219/2003; Instrução Normativa 01-2007 – SEDAC/LIC); (VIII) e o incentivo ao desporto decorrente das Leis 11.472/2007; 11.438/2006; 9.532/1997 (art. 22); 9.249/1995 (art. 3º); do Decreto 6.180/2007 e da Instrução Normativa RFB 789/2007).

São, atualmente, as hipóteses existentes e autorizadas a figurarem como passíveis de criar direito à dedução, do imposto de renda, das contribuições efetuadas pelas pessoas físicas ou jurídicas às atividades abarcadas por cada legislação de regência, relacionadas com o Terceiro Setor.

Ao depois, o autor acrescenta outras hipóteses que não de dedução direta do imposto de renda, nos seguintes termos:

Afora estas hipóteses de benefício de dedução direta das doações efetuadas pelas pessoas jurídicas, as outras situações em que se instituem benefícios fiscais estão relacionadas com programas de incentivos a determinadas atividades ou finalidades, criados por leis destinadas a tanto como são a Lei do Audiovisual, o Funcine e os Fundos de Direitos das Crianças e dos Adolescentes.

As pessoas físicas, por sua vez, podem se beneficiar de dedução quando participam dos incentivos criados pela Lei Rouanet, pela Lei do Audiovisual e pelo Estatuto da Criança e do Adolescente.²⁴

Portanto, atualmente, existem, em nível nacional, benefícios que permitem a dedução, diretamente do imposto de renda, das doações feitas a certas organizações sociais, bem como incentivos compartilhados, nos quais a doação é lançada contabilmente como despesa operacional, reduzindo por via reflexa o valor dos tributos.

Considerações finais

Embora a solidariedade humana seja conhecida desde os tempos mais remotos, atualmente as iniciativas beneficentes vivem um momento de importância singular, de forma que há diversos estudos específicos sobre o terceiro setor e a responsabilidade social, especialmente corporativa. Além disso, há vigoroso crescimento do protagonismo popular através das organizações do terceiro setor em nível nacional.

Esse crescimento do terceiro setor vem ocorrendo, sobretudo, após o advento da Constituição Federal de 1988, que disponibilizou um solo fértil e próspero para a ampla participação da sociedade civil.

Ou seja, a Constituição Nacional rompeu paradigmas e, não apenas no aspecto jurídico, mas também sob o prisma político, econômico e social, passou a fomentar o ativismo social. Aliás, é de se reconhecer que a interação do Direito, em geral, com a Política e a Economia é constante; mas a interação do Direito Tributário, em particular, com a Política e a Economia é ininterrupta, pois essas matérias apresentam uma simbiose que faz com que sua separação seja tão improvável quanto à de gêmeos siameses.

Aliás, a integração entre o Direito Tributário, a Política e a Economia como agentes de melhorias sociais independe da orientação ideológica do Estado, em geral, e dos governos, em particular. Exemplo disso é a própria Constituição Federal

²⁴ SOUZA. Op. cit., p. 301-303.

de 1988 que, mesmo permeada por ideologias diversas, consagrou o desenvolvimento e a justiça sociais como vetores de fundamental relevância para o Estado brasileiro, exortando à cidadania ativa e ao protagonismo social. Isto é, instando a sociedade a assumir papel ativo como agente auxiliar das melhorias sociais. Assim, mesmo abstraindo-se da figura do Estado como responsável pelo bem-estar social, em termos gerais, o Estado tem ferramentas eficientes para indução do desenvolvimento social.

Deste modo, considerando a Constituição de 1988 como uma carta impregnada de ideologias políticas diferentes – com nítida predominância da social democracia, tanto quanto voltada essencialmente à redemocratização nacional, na qual o desenvolvimento e a justiça sociais e as imunidades às entidades de cunho social foram exaltadas, necessário reconhecer que o Estado brasileiro visa ao desenvolvimento e à justiça sociais através do protagonismo social.

Assim, no decurso do mandato de Fernando Collor, sucedido por Itamar Franco em razão de *impeachment*, foram estabelecidos benefícios fiscais para doações ao amparo das crianças, bem como para atividades culturais (Leis Rouanet e do Audiovisual – 8.685/1993). Ao depois, no segundo mandato do sociólogo e social democrata Fernando Henrique Cardoso, o terceiro setor foi privilegiado através da Lei 9.790/1999, que criou a figura das OSCIPs e chega a ser definida na literatura como o marco legal do terceiro setor. Também nos governos do Presidente Lula, cuja origem vinculada aos movimentos sociais e ideologia vinculada à esquerda é bastante conhecida, o terceiro setor permaneceu em evidência, havendo a criação de novos incentivos fiscais, como é o caso do Programa Universidade para Todos – PROUNI.

Portanto, todos os governos eleitos após o advento da Constituição de 1988, mesmo ideologicamente diferentes, prestigiaram o protagonismo social através de benefícios fiscais conferidos ao terceiro setor. Esses benefícios constituem reconhecimento da relevância do terceiro setor.

Todavia, segundo pesquisa realizada pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) em 2004, 69% das empresas brasileiras adotam práticas de responsabilidade social, mas apenas 2% das empresas que auxiliaram financeiramente projetos sociais utilizaram os incentivos fiscais existentes, sendo que 17% das empresas de maior porte econômico empregaram esses benefícios enquanto apenas 0,7% das pequenas empresas o fizeram.

Segundo 40% dos entrevistados, não foram utilizados incentivos fiscais em razão do baixo valor. Já 16% não utilizaram por não haver benefícios para as áreas nas quais patrocinam projetos e, por fim, 15% por desconhecimento da matéria.

Esses dados demonstram que, embora o terceiro setor venha crescendo de maneira consistente e as empresas estejam cada vez mais participativas e atentas aos problemas sociais, direcionando recursos e até mesmo seus planejamentos para impactar positivamente na sociedade, ainda há possibilidade de um protagonismo social mais extenso e intenso.

Mais especificamente, embora o aspecto positivo e louvável de que 16% dos empresários entrevistados façam doações para projetos sociais mesmo que não

contemplados por benefícios fiscais, o fato de 15% dos entrevistados desconhecerem os benefícios e de 40% alegarem que não utilizam devido ao baixo valor (o que parece também ser decorrente de desinformação sobre o tema, vez que há incentivos que permitem a dedução direta do imposto de renda e outros que são contabilmente reconhecidos como despesas operacionais, reduzindo a base de cálculo) demonstra a pertinência e necessidade premente de uma ampla divulgação da matéria.

A propósito, mesmo atento à compreensão predominante no universo empresarial de que os investimentos sociais privados não têm a finalidade de substituir o Estado, mas sim de atuar de maneira complementar nas áreas em que há deficiência dos serviços públicos, cabível reconhecer que o tratamento tributário destinado ao terceiro setor é um instrumento eficiente de equalização social. No entanto, ainda há um caminho extenso a ser traçado, pois atualmente é pouco significativa a parcela do empresariado que utiliza ou mesmo conhece os incentivos fiscais existentes para promoções sociais. Assim, é necessário que, diante do direito objetivo (incentivos fiscais) já existente, haja deliberação política para que sejam amplamente divulgados e, deste modo, conhecidos e exercidos os direitos subjetivos (emprego dos benefícios), gerando repercussões econômicas e sociais positivas. Além disso, também as organizações do terceiro setor podem assumir essa missão, com projetos de formação tendo como público-alvo a sociedade civil e como objeto os incentivos fiscais hoje existentes. Caso contrário, a tendência é de que apenas as empresas de maior estrutura (financeira, operacional, contábil etc.) permaneçam empregando os benefícios fiscais, circunstância que se encontra longe da ideal.

Inclusive, essa tendência de que apenas as empresas de maior porte econômico utilizem os incentivos fiscais leva a uma severa reflexão. Isto é, evidentemente que os incentivos fiscais (por tratarem de parcela da receita pública) são conferidos mediante diversas cautelas e seu emprego demanda agregar novas obrigações acessórias. Entretanto, essas obrigações acessórias concentram-se na organização beneficiária e não na pessoa (física ou jurídica) que aporta recursos nos projetos sociais, a exemplo do FUNCRIANÇA, que demanda atividade contábil e administrativa diferenciadas por parte da organização beneficiária das doações, mas não demanda maiores esforços às pessoas doadoras, às quais basta calcular o valor dedutível da base de cálculo do imposto de renda.

De tal forma, as obrigações acessórias inerentes às organizações beneficiárias de doações através de incentivos fiscais, embora altamente justificáveis, demandam uma gestão profissional, o que pode acabar segmentando as organizações *non-profit* em duas categorias: aquelas que têm condições estruturais de conceder benefícios tributários e aquelas que não são capazes disso.

Logo, para que o empresariado e mesmo as pessoas físicas passem a adotar de maneira eficiente os benefícios tributários hoje existentes sem que haja uma segmentação nas organizações de terceiro setor que sepulte as organizações com menor estrutura e *expertise* administrativa, é pertinente uma divulgação ampla do tema para ambos. Ou seja, é necessário transmitir aos potenciais doadores de

recursos financeiros e também às organizações do terceiro setor informações claras e objetivas sobre os incentivos fiscais e sobre os meios de utilização desses.

Portanto, em conjunto com a atuação do Estado, cabe à sociedade adotar uma postura proativa e participativa, buscando conhecer as oportunidades de emprego eficiente dos recursos que possa destinar a ações de cunho social, com a finalidade de promover uma sociedade e um País em que o desenvolvimento e a justiça sociais não sejam apenas adornos dos textos legais.

Referências

- BARBIERI, Carla Bertucci. *Terceiro setor: desafios e perspectivas constitucionais*. Curitiba: Juruá, 2008.
- BRITO, Edvaldo Pereira de. Federalismo tributário. In: *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.
- BUCCI, Maria Paula Dallari. O conceito de política pública em direito. In: BUCCI, Maria Pula Dallari (Org.). *Políticas públicas: reflexões sobre o conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2006.
- CABRAL, Eloisa Helena de Souza. *Terceiro setor – gestão e controle social*. São Paulo: Saraiva, 2008.
- CARVALHO, Cristiano; CASTRO, José Augusto Dias de. Aspectos tributários das entidades sem fins lucrativos e das OSCIPs. In: CARVALHO, Cristiano; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Aspectos jurídicos do terceiro setor*. 2. ed. São Paulo: MP Editora, 2008.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Inconstitucionalidade vitanda: O novo regime jurídico das instituições de educação e de assistência social previsto no art.12, da LF-9532 de 1997. In: *Repertório IOB de Jurisprudência*, São Paulo, n. 15/98, 1ª quinzena de agosto de 1998, caderno 1, 1998.
- D'EÇA, Fernando Luz da Gama Lobo. A disciplina tributária constitucional do 3º setor. *Interesse Público*, Sapucaia do Sul, v. 11, n. 54, mar. 2009.
- KROETZ, César Eduardo Stevens. Demonstração da Responsabilidade Social. In: *Anais da IX Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul*. Gramado, 2003.
- LEWIS, Sandra Aparecida Lopes Barbon. Terceiro setor, políticas públicas e tributação. *Revista de Direito do Terceiro Setor – RDTS*, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, jan./jun. 2007.
- MÂNICA, Fernando Borges. *Terceiro setor e imunidade tributária – teoria e prática*. Belo Horizonte: Forum, 2008.
- OLIVEIRA, Gustavo Henrique Justino de. Direito do terceiro setor. *Revista de Direito do Terceiro Setor – RDTS*, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, jan./jun. 2007.
- REGULES, Luis Eduardo Patrone. *Terceiro setor: regime jurídico das OSCIPs*. São Paulo: Método, 2006.
- REIS, Carlos Nelson dos; MEDEIROS, Luiz Edgar. *Responsabilidade social das empresas e balanço social: meios propulsores do desenvolvimento econômico e social*. São Paulo: Atlas, 2007.
- RIBEIRO, Cynthia. Consumidores atentos às práticas de responsabilidade social empresarial. Disponível em: <www.responsabilidadesocial.com.br>. Acesso em: 11 abr. 2008.
- SOUZA, Leandro Marins de. *Tributação do terceiro setor no Brasil*. São Paulo: Dialética, 2004.
- ZARPELON, Márcio Ivanor. *Gestão e responsabilidade social: NBR 16.0001/SA 8.000: implantação e prática*. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2006.