

FGV DIREITO SP
MESTRADO PROFISSIONAL
DIREITO TRIBUTÁRIO – TURMA 4 (2016)

ASPECTOS TRIBUTÁRIOS DAS DOAÇÕES A ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR
REALIZADAS POR EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO

Diogo Afonso Rodrigues da Silva

Projeto de dissertação de mestrado apresentado
ao Mestrado Profissional da FGV Direito SP
Orientadora: **Leonel Pessoa**

SÃO PAULO
2016

1. Delimitação do tema e tratamento pretendido

Tem crescido, há certo tempo, o interesse das grandes corporações por ações que buscam sustentabilidade, responsabilidade social, preocupação ambiental e outros temas que demonstram atenção do empresariado pelo contexto em que estão inseridos, em detrimento da busca exclusiva pelo lucro.

Isto acarretou a criação, por empresas, de entidades que desempenham precipuamente atividades desta natureza. Muitas vezes, elas carregam o nome do próprio grupo empresarial de que foram originadas.

Por terem objetivos específicos e voltados a ações sociais, culturais e ambientais, dentre outros, e por não terem finalidade lucrativa, estas entidades caracterizam-se como típicas instituições do terceiro setor, revestindo-se, geralmente, de formas previstas atualmente na legislação para este tipo de atuação, como por exemplo, organizações da sociedade civil de interesse público – OSCIP e organizações sociais – OS.

No caso específico destas entidades, não é incomum que muitas delas tenham por fonte principal de receita os recursos doados pela empresa ou pelo grupo econômico que a estabeleceu.

E no caso de empresas multinacionais, estes recursos podem ser encaminhados tanto pela subsidiária no Brasil como diretamente da matriz estrangeira.

No presente estudo serão abordados os aspectos tributários dos fluxos de recursos envolvidos nestas operações.

Como estamos tratando de ações que compreendem entidades do terceiro setor, cabe a avaliação dos benefícios fiscais previstos atualmente na legislação e passíveis de aplicação ao caso, como imunidade e isenção de impostos e, no que interessa ao presente trabalho, especificamente com relação ao imposto sobre transmissão “causa mortis” e doação (ITCMD), de competência estadual, bem como da possibilidade de dedução de tais doações, como despesas, na apuração do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro (CSLL), ambos de competência federal.

Por haver envolvimento de origem internacional de recursos, será avaliado, outrossim, o tratamento fiscal das remessas advindas do exterior para entidades assistenciais no Brasil.

Exploraremos, ainda, em que medida o financiamento pelas empresas do grupo instituidor pode afetar a autonomia destas entidades do terceiro setor e como isto pode, ou não, influenciar a fruição dos benefícios fiscais que nosso ordenamento outorga atualmente.

A avaliação dos pontos citados acima permitirá uma compreensão pormenorizada destas operações específicas e a identificação dos impactos tributários que beneficiam e que prejudicam a atuação das entidades do terceiro setor no contexto das grandes corporações.

2. Formato do trabalho de conclusão

O formato eleito para o trabalho é o de resolução de problema.

Os modelos comuns de operações que visam a destinar recursos a entidades do terceiro setor têm sido objeto de estudos e de disputas administrativas e judiciais.

Isto decore dos inúmeros entraves que o próprio Estado atribui ao setor tentando coibir abusos e desvirtuamento dos benefícios concedidos.

Se, por um lado, tal postura estatal é adequada para evitar que o gasto com estas renúncias de arrecadação onere indevidamente a população como um todo, ela afeta negativamente entidades que buscam apenas desempenhar um papel assistencial, assumindo uma função que originalmente cabe ao próprio Estado.

Estes óbices abarcam dificuldades para obtenções de certificações e reconhecimento do direito aos benefícios fiscais, por exemplo.

A pretensão deste trabalho será de, através da avaliação das estruturas possíveis de operações de entrega de recursos pelas empresas instituidoras de entidades do terceiro setor, constatar, num primeiro momento, se estes modelos encontram suporte na legislação tributária sob a ótica dos benefícios fiscais aplicáveis.

Esta análise é relevante uma vez que estamos diante de operações que envolvem pessoas jurídicas com objetivos diferentes, porém que possuem origem comum e que

podem compactuar interesses equivalentes, como por exemplo, atuação em setores específicos e não em prol de uma região ou comunidade como um todo.

Haveria, neste cenário, impedimento à fruição de benefícios fiscais?

Superada esta questão, a avaliação permitirá que o trabalho avance também para a formulação de propostas de atuação que visem a uma maximização da eficiência do fluxo de recursos, ou seja, a redução ao limite possível da burocracia que permeia a atuação do terceiro setor e a classificação adequada das transações para que elas sofram a incidência das exações efetivamente devidas, afastando aquelas equivocadas e, também, as que não encontram amparo nas normas tributárias.

3. Principais questões ou problemas

Considerando que este estudo terá por objeto a avaliação de operações envolvendo entidades do terceiro setor dentro do grupo econômico em foram criadas, podemos indicar, de início, as seguintes questões sobre o tema:

- O fato de determinada entidade assistencial receber recursos predominantemente da empresa ou do grupo que a instituiu pode afetar a sua autonomia?

- Sendo positiva a resposta à pergunta anterior, isto influenciaria a possibilidade de fruição de benefícios fiscais aplicáveis, a princípio, a estas operações?

- Seria possível, financeiramente, a realização de planejamentos fiscais para reduzir a carga tributária suportada por um grupo econômico como um todo? Em outras palavras, criar e manter uma entidade assistencial pode ser vantajoso fiscalmente e justificar este procedimento?

- Quais os impactos deste modelo de operação para fins de imposto sobre doação e transmissão “causa mortis” (ITCMD), de imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e de contribuição social sobre o lucro (CSLL)?

- No caso de recursos oriundos da matriz do grupo empresarial no exterior, há tratamentos específicos do ponto de vista tributário que devem ser observados?

- Como estruturar da melhor forma estas operações de modo a evitar ou reduzir impactos burocráticos e diminuir os gastos com tributos?

4. Objetivos pretendidos, perspectivas de análise e resultados esperados

Objetiva-se com o presente trabalho uma avaliação pormenorizada dos problemas atuais que envolvem a aplicação de benefícios fiscais relacionados ao terceiro setor, especificamente para as entidades criadas em empresas ou grupos econômicos.

A intenção é de realização de uma análise abrangente, buscando não apenas um enfoque direto nas entidades e nas empresas instituidoras e mantenedoras, mas também nas dificuldades enfrentadas órgãos governamentais responsáveis pela fiscalização e pela arrecadação de tributos.

Comumente, os trabalhos voltados à tributação do terceiro setor atentam sobre as questões enfrentadas pelas entidades, em detrimento da avaliação mais ampla de dificuldades que permeiam integralmente este âmbito.

Esta avaliação será efetuada por meio da legislação que regula o terceiro setor, bem como das normas tributárias específicas, percorrendo o caminho que se inicia na Constituição e chega aos atos normativos da Receita Federal do Brasil e das repartições fazendárias estaduais e municipais.

A avaliação das decisões judiciais permitirá identificar as razões pelas quais as entidades vão ao Judiciário, assim como os precedentes dos colegiados administrativos viabilizarão o entendimento de como estes órgãos fazendários têm enfrentado questões de interpretação da legislação.

Operações práticas e reais também comporão as análises que serão efetuadas neste trabalho.

Espera-se que este estudo permita o apontamento dos principais aspectos tributários do objeto avaliado e culmine em propostas de operações menos complexas e com menores custos, com observância da legislação vigente.

5. Justificação da relevância prática e do potencial inovador

A aplicação de benefícios fiscais pelas entidades do terceiro setor é um tema controvertido no âmbito tributário. Desde a promulgação da Constituição vigente, em 1988, diversos questionamentos têm sido levantados sobre este assunto.

Alia-se a isto o novo formato de organização das corporações e o advento de preocupações sociais que há certo tempo não eram vistas por grande parte da sociedade como algo que justifique a escolha por produtos de um ou outro fornecedor, como responsabilidade social, cultural, ambiental etc.

A avaliação de operações do terceiro setor nascidas em âmbito empresarial permite analisar o tema sob os prismas das entidades assistenciais e também das empresas, considerando sua busca pelo lucro máximo, sem olvidar, é importante dizer, a visão estatal sobre o tema.

Este cenário é relevante não apenas por envolver atores diversos e com interesses ora semelhantes ora opostos, mas também por ser atual e estar na pauta de debates e fóruns jurídicos.

O potencial inovador deste estudo reside não apenas no caráter recente exposto acima, mas também nas propostas de atuação que resultarão da avaliação pormenorizada das operações em questão.

6. Fontes de pesquisa e métodos de investigação

Como os benefícios fiscais direcionados ao terceiro setor são objeto de acirrado debate jurídico, elas são tratadas por fontes diversas e relevantes que poderão ser objeto de pesquisa.

Há legislação própria dos tributos que serão avaliados com maior detalhamento neste trabalho, notadamente o imposto de renda, as contribuições sociais, e imposto sobre transmissão “causa mortis” e doações.

Temos, também, precedentes judiciais no âmbito federal e estadual sobre os tributos exemplificados acima, oriundos de ações propostas por entidades visando ao reconhecimento e aplicação das imunidades e de cobranças promovidas pelas autoridades fiscais, como ações declaratórias, anulatórias de débito fiscal, embargos à execução fiscal, dentre outras.

No âmbito administrativo, há, decisões de órgãos colegiados e também respostas a consultas formuladas pelas entidades sobre a aplicação das imunidades e dos requisitos a serem cumpridos.

No campo doutrinário, há trabalhos publicados e que serão consultados. É possível encontrar opiniões em sentidos diversos sobre a aplicação destas imunidades em manuais de direito tributário e obras específicas sobre a tributação do terceiro setor, incluindo artigos, livros e teses de pós-graduação.

Terão também destaque os modelos de operação normalmente utilizados pelas grandes corporações para a criação e manutenção de suas entidades assistenciais.

Outrossim, minha atuação em temas envolvendo o terceiro setor possibilitará a investigação próxima de questões enfrentadas atualmente.

7. Familiaridade com o objeto, acessibilidade de informações e envolvimento pessoal

No início da minha carreira jurídica em escritório de advocacia tributária, tive a oportunidade de atuar em um caso envolvendo a Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais de São Paulo (APAE-SP) e a cobrança de contribuição destinada ao financiamento da seguridade social - COFINS sobre as receitas auferidas pela entidade em testes laboratoriais relacionados à sua atividade. Discutiu-se a aplicação da isenção prevista no art. 14, inciso X, da Medida Provisória 2.158-35/01.

Foi possível verificar claramente a dificuldade de interpretação das normas que tratam do tema e de como são antagônicas as visões das entidades do terceiro setor e da Receita Federal do Brasil.

Além de envolver um tema sensível e relevante para a sociedade, já que tem por protagonista o terceiro setor, percebi também que ele é, ainda, um tema jurídico rico para pesquisa, sobretudo acadêmica, pois possibilita o estudo de conceitos basilares e complexos de algumas disciplinas do direito, como tributário (principalmente), administrativo e processo civil.

Após o caso “pro bono” da APAE-SP, atuei em outros litígios envolvendo a tributação do terceiro setor e mantive meu interesse por esta área.

Em minha pós-graduação “lato sensu” em direito tributário, também cursada na Direito GV, elaborei, para a obtenção do título de especialista, um trabalho sobre isenção voltada ao terceiro setor.

Tendo atuado por alguns anos no departamento jurídico tributário de uma empresa multinacional do setor de telecomunicações, mantive contato com o assunto orientando fiscalmente a fundação criada pela companhia para atuação nos ramos cultural, educacional e assistencial, o que me permitiu analisar operações por lados opostos:

Primeiro, esta atuação proporcionou a orientação da fundação sobre temas tributários e, assim, a utilização de todos os benefícios a que ela faz jus por sua condição, incluindo isenções e imunidades.

Segundo, como consultor da empresa prestadora de serviços de telecomunicações e de tecnologia da informação, avaliei contratos com entidades do terceiro setor nos quais elas figuram ora como tomadoras ora como prestadoras de serviços.

Hoje, como advogado de empresa multinacional do setor de energia, presenciei a criação recente de um instituto voltado para finalidades assistenciais e de responsabilidade socioambiental. O estabelecimento desta entidade pelo grupo econômico está diretamente relacionado ao tema deste trabalho e certamente será uma importante fonte de informações e de investigação.

Pelo meu envolvimento pessoal com o tema, tenho acesso facilitado a casos concretos que poderão ser avaliados. Esta proximidade também facilitará a busca por materiais de pesquisa em fontes já conhecidas e utilizadas outrora.

Minha intenção, no mestrado, é de aliar este conhecimento prático e prévio a uma pesquisa robusta que permita expor os problemas que permeiam o assunto, indicando os caminhos jurídicos que possam ser percorridos e propondo soluções viáveis.

8. Literatura especializada e obras de referência

Seguem alguns exemplos de obras especializadas sobre o tema dos benefícios fiscais destinados ao terceiro setor:

- ATALIBA, Geraldo. **Imunidade de instituições de educação e assistência**. In: Revista de Direito Tributario, Sao Paulo: Dialética, v.15, n.55, p. 136-42.
- BARRETO, Aires Fernandino. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. Ed, São Paulo: Dialética, 2001.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **A imunidade tributária das fundações de direito privado sem fins lucrativos: arts. 150, VI, c; 150, §4º, e, 195, §7º, da Constituição federal**. 1. Ed, Brasília: Rossetto, 2006.
- CHIESA, Clélio. **A competência tributária do Estado brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas**. São Paulo: Max Limonad, 2002.
- COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. 383 p.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Entidades paraestatais e terceiro setor**. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; MOTTA, Fabrício. Administração pública e servidores públicos, São Paulo: Thomson Reuters Revista dos Tribunais, 2014, v. 2, p. 265-322.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Imunidade tributária e entidades beneficentes de assistência social**. In: Revista Fórum de Direito Tributário, v. 9, n. 49, São Paulo, 2011. p. 9-17.
- JORGE, Carolina Schäffer Ferreira. **Interpretação das imunidades do art. 150, VI, da Constituição Federal**. 2014. 160 p. Dissertação (Mestrado em Direito), Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo.
- MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Tributação do terceiro setor. Entidades filantrópicas, ONGs, OCIPs**. In: Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 111, p. 136-140.
- OLIVEIRA, Gustavo Henrique Justino de. **Terceiro setor: desenvolvimento social sustentável**. In: CARDOZO, José Eduardo Martins ; QUEIROZ, João Eduardo Lopes ; SANTOS, Márcia Walquiria Batista dos, coords. Direito do terceiro setor, São Paulo: Atlas, 2011, p. 200-222.
- PESSÔA, Leonel Cesarino, (Coord.). **A tributação das organizações da sociedade civil: condições de possibilidade para um Simples Social** (Série Pensando o

Direito, 53)/ Ministério da Justiça, Secretaria de Assuntos Legislativos (SAL), Brasília: IPEA, 2015.

REGULES, Luis Eduardo Patrone. **Terceiro setor: regime jurídico das OSCIPs**. São Paulo: Método, 2006.

SCAFF, Fernando Facury. **Cidadania e imunidade tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, org. Direito tributário: artigos selecionados em homenagem aos 40 anos do Centro de Extensão Universitária, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 223-241.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Imunidade tributária e ordem econômica**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira, coord. Grandes questões atuais do direito tributário, v. 15, São Paulo: Dialética, 2011.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Teoria da norma de imunidade tributária e sua aplicação às entidades sem fins lucrativos**. In: Tôrres, Heleno Taveira, coord. Direito tributário e ordem econômica: homenagem aos 60 anos da ABDF, São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 159-198.

9. Sumário preliminar

Introdução

1. A criação de entidades do terceiro setor no Brasil por corporações nacionais e multinacionais
2. Benefícios fiscais aplicáveis no contexto das doações recebidas pelas entidades do terceiro setor
 - 2.1. Benefícios ao donatário – entidade que recebe os recursos
 - 2.2. Benefícios ao doador – empresa instituidora ou mantenedora
3. Possíveis questionamentos à fruição dos benefícios no contexto dos grupos empresariais

4. Propostas de modelos operacionais eficientes sob as óticas burocrática e tributária

Conclusões

Referências

10. Síntese da bibliografia fundamental

As obras fundamentais citadas acima tratam de questões relevantes para o trabalho que será elaborado, destacando-se a definição dos beneficiários das imunidades e os requisitos necessários para a fruição destas benesses.

De modo geral, estes textos indicam que a imunidade não pode ser restringida para além das condições previstas na legislação e que estejam de acordo com a Constituição Federal.

Regras que não estejam dentro destes parâmetros podem ser questionadas, sobretudo pela via judicial, de modo a garantir o direito das entidades do terceiro setor.

11. Principais etapas e cronograma de execução

- a) Levantamento de legislação, doutrina, jurisprudência e demais dados relevantes: de outubro a novembro de 2016
- b) Estruturação do trabalho: dezembro de 2016
- c) Redação preliminar: janeiro a abril de 2017
- d) Revisão da redação e conclusão: maio a junho de 2017

12. Estimativa das horas de dedicação necessárias à realização de cada etapa do trabalho

- Etapa (a): 64 horas
- Etapa (b): 32 horas

- Etapa (c): 130 horas

- Etapa (d): 64 horas