



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Patrick Vasconcelos da Silva

Direito Tributário e Filantropia: Um estudo além das imunidades

Rio de Janeiro

2022

Patrick Vasconcelos da Silva

Direito Tributário e Filantropia: Um estudo além das imunidades

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de Concentração: Cidadania, Estado e Globalização. Linha de Pesquisa: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.

Orientador: Prof. Dr. Carlos Alexandre de Azevedo Campos

Rio de Janeiro

2022

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

S586

Silva, Patrick Vasconcelos.

Direito tributário e filantropia: um estudo além das imunidades / Patrick Vasconcelos Silva. - 2022.

152 f.

Orientador: Prof. Dr. Carlos Alexandre de Azevedo Campos.

Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito.

1. Imunidade - Teses. 2. Direito tributário – Teses. 3. Impostos – Teses. I. Campos, Carlos Alexandre de Azevedo. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 336.76

Bibliotecária: Marcela Rodrigues de Souza CRB7/5906

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta tese, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Patrick Vasconcelos da Silva

Direito Tributário e Filantropia: Um estudo além das imunidades

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de Concentração: Cidadania, Estado e Globalização. Linha de Pesquisa: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.

Aprovada em 31 de maio de 2022.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Carlos Alexandre de Azevedo Campos (Orientador)

Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Marco Antonio Ferreira Macedo

Universidade Federal Fluminense

Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira

Faculdade de Direito – UERJ

Rio de Janeiro

2022

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a meus pais, minha esposa Fernanda, e aos meus irmãos.

AGRADECIMENTOS

A arte de agradecer é de suma importância para externar toda colaboração recebida nesta jornada, exaltando todos aqueles que contribuíram para realização deste sonho.

Primeiramente, agradeço ao meu orientador, Carlos Alexandre Azevedo Campos, pelos ensinamentos, compreensão e parceria neste processo.

Agradeço a minha família pelo apoio, incentivo e compreensão.

Agradeço aos professores que percorreram este caminho comigo, desde o Externato São Jorge, Gomes Pereira, Salesianos, UFF, *Universidad de Sevilla* e UERJ, todos foram fundamentais para conseguir obter esse objetivo.

Agradeço também aos meus companheiros de Procuradoria do Município do Rio de Janeiro, pois sem o apoio destes esse caminho seria muito mais espinhoso. Um agradecimento especial às bibliotecárias da PGM/RJ, que muito contribuíram para realização da minha pesquisa.

RESUMO

SILVA, Patrick Vasconcelos da. *Direito Tributário e Filantropia: Um estudo além das imunidades*. 2022. 152f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2022.

O estudo tem por objetivo analisar se o direito tributário pode ser importante ferramenta para redução das desigualdades sociais existentes no Brasil. A partir de uma evolução da história do tributo e sua faceta indutora como mecanismo hábil para formação de uma sociedade mais justa, fraterna e igualitária, propõe-se que a filantropia poderia atuar no vácuo da atuação estatal. Os recursos que seriam destinados à arrecadação tributária, passariam a ser alocados diretamente no exercício da função do Estado na busca do bem-estar social. Desse modo, o presente trabalho tem o propósito de estudar a necessidade de o Estado fomentar as atividades filantrópicas ou se tal atividade deve ser exercida diretamente pela sociedade, sem intervenção estatal. O direito tributário aliado à filantropia são dois importantes mecanismos de mudança na sociedade brasileira, que aplicados em conjunto, conforme tratado neste trabalho são pilares para redução das desigualdades sociais no Brasil. Os fundos patrimoniais são um instrumento de fomento às entidades sem fins lucrativos, criados como forma de garantir recursos para manutenção de suas atividades de forma perene e duradora. Tal modelo de fundos patrimoniais filantrópicos - *endowment funds* - como parâmetro para formulação de um modelo construtivo de mudança no Brasil. Portanto, a partir da aplicação da metodologia jurídico-dogmática defende-se a necessidade de readequação do sistema tributário brasileiro, permitindo ao cidadão uma maior escolha na aplicação dos recursos oriundos dos tributos. A inserção de incentivos fiscais que busquem resguardar esse direito de livre participação nas escolhas públicas consiste em importante instrumento a ser utilizado para evolução do Estado inadequado e burocrático para um Estado eficiente e desejado.

Palavras-Chave: Imunidade. Direito Tributário. Teoria da Tributação. Filantropia. Fundos Patrimoniais Filantrópicos.

ABSTRACT

SILVA, Patrick Vasconcelos da. *Tax Law and Philanthropy: A study beyond immunities*. 2022. 152f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2022.

The study aims to analyze whether tax law can be an important tool to reduce existing social inequalities in Brazil. From an evolution of the history of tax and its inducing facet as a skillful mechanism for the formation of a more just, fraternal and egalitarian society, it is proposed that philanthropy could act in the vacuum of state action. The resources that would be destined to tax collection would be allocated directly to the exercise of the State's role in the pursuit of social well-being. Thus, this work aims to study the need for the State to promote philanthropic activities or whether such activity should be carried out directly by society, without state intervention. Tax law allied to philanthropy are two important mechanisms of change in Brazilian society, which applied together, as proposed in this work, are pillars for reducing social inequalities in Brazil. Endowment funds are instruments to promote non-profit entities, created as a way of guaranteeing resources to maintain their activities on a perennial and lasting basis. Such a model of philanthropic endowment funds can be considered as a parameter for formulating a constructive model of change in Brazil. Therefore, from the application of the legal-dogmatic methodology, the need to readjust the Brazilian tax system is proposed in this paper, allowing the citizen to have a greater choice in the application of resources arising from taxes. The insertion of tax incentives that seek to protect this right of free participation in public choices is an important instrument to be used for the evolution of the inadequate and bureaucratic State to an efficient and desired State.

Keywords: Immunity. Tax Law. Taxation Theory. Philanthropy. Endowment funds.

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	9
1	FILANTROPIA: ASPECTOS TEÓRICOS, HISTÓRICOS E FILOSÓFICOS	15
1.1	Os aspectos históricos da filantropia	18
1.2	A filantropia no contexto global da sociedade moderna	26
1.3	Solidariedade e Subsidiariedade: fundamentos valorativos da filantropia ..	31
1.4	A importância do terceiro setor para o Estado e para a persecução da filantropia	36
1.5	A filantropia e a democracia	42
1.6	Filantropia x Responsabilidade social da empresa. O princípio da função social da empresa como um vetor de incentivos as doações	47
1.7	A filantropia e os fatores externos da doação	52
2	O ESTADO INDUTOR DE ATIVIDADES SOCIAIS: FOMENTO PÚBLICO, FILANTROPIA E A TRIBUTAÇÃO	56
2.1	A evolução histórica do tributo	59
2.2	Função extrafiscal do tributo e o incentivo à filantropia	64
2.3	A utilização dos incentivos fiscais como mecanismo de indução de comportamentos pelo direito tributário	70
2.4	A norma indutora tributária e sua identificação. Critérios objetivos, subjetivos e funcional	74
2.5	A ótica positiva da norma sancionatória premial e a sua relação intrínseca com os incentivos fiscais	77
3	FILANTROPIA E TRIBUTAÇÃO NOS DIREITO COMPARADO. ESTUDO COMPARATIVO DE ALGUNS SISTEMAS JURÍDICOS	80
3.1	O modelo espanhol	81
3.2	O modelo francês	87
3.3	O modelo mexicano	89
3.4	O modelo dos Estados Unidos da América	92
3.5	Síntese conclusiva da análise comparada dos ordenamentos jurídicos selecionados	95

4	OS INCENTIVOS FISCAIS NA REALIDADE BRASILEIRA, O PAPEL DA FILANTROPIA E DOS INCENTIVOS FISCAIS	97
4.1	O ITCMD e as doações para entidades filantrópicas	98
4.2	Incentivos fiscais no Imposto de Renda no Brasil	102
4.3	Lei de Incentivo ao Esporte	106
4.3.1	<u>Lei de Incentivo ao Esporte e possível ofensa ao pacto federativo – cortesia com o chapéu alheio</u>	112
4.4	A pandemia da COVID-19 e a filantropia – Aspectos tributários	115
4.5	Burocracia estatal e o empecilho à filantropia	119
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS SOBRE FILANTROPIA E A TRIBUTAÇÃO. PROPOSTAS DE MUDANÇAS	125
5.1	Fundos Patrimoniais	128
5.2	Fundos Patrimoniais e a Lei nº 13.800 de 2019	129
5.3	Imunidade dos Fundos Patrimoniais	131
5.4	A concessão de incentivos fiscais em favor de entidades sem fins lucrativos seria uma renúncia de receita?	135
5.5	Crédito tributário. Lei complementar. Necessidade de lei regulamentando a filantropia no Brasil	140
5.6	O sistema de <i>Crowdfunding</i> para financiamento de entidades filantrópicas e o ITCMD	142
5.7	Outras formas de financiamento da filantropia	146
	REFERÊNCIAS	147

INTRODUÇÃO

A evolução histórica experimentada pela sociedade nos últimos anos, impulsionada pelos avanços tecnológicos, incrementou a participação popular nas decisões e escolhas públicas. O cidadão se torna, cada vez mais, titular de direitos e deveres.

Como consequência deste novo cenário, o protagonismo do cidadão no exercício da função social se consolida progressivamente. Aliados ao Estado, os indivíduos se tornam agentes de mudança no alcance do anseio último da maior conquista democrática: o bem-estar social.

É importante observar que uma das funções principais do direito tributário – a tributação - faz com que o Estado detenha os recursos necessários para concretizar as ações direcionadas a atender as necessidades sociais. Ausente a arrecadação tributária, a máquina estatal não teria os subsídios para cumprir com as diretrizes básicas de seu funcionamento.

Ocorre que, um dos principais problemas da sociedade brasileira na atualidade compreende a má administração do aparato estatal, o qual não permite o cumprimento da sua finalidade. Afinal, os recursos arrecadados não vem sendo utilizados para as atividades primordiais do Estado. Estamos diante de serviços públicos deficitários, ausência de infraestrutura, escolas precárias sem sistema de ensino estruturado para formação individual, entre outros desafios.

Trata-se de um desvio da função primordial do Estado que deveria atender os anseios sociais, melhorar a qualidade de vida, reduzir as desigualdades sociais e garantir os direitos dos cidadãos. Estamos diante de um panorama em que tais premissas fundamentais são constantemente contestadas. Há uma ineficiência sistemática, em que os tributos não atingem a sua finalidade.

Desse modo, não se questiona as premissas fundamentais da existência e necessidade dos tributos. Examina-se, de outra sorte, os entraves burocráticos que afetam o sistema tributário brasileiro na atualidade, o que se configura como um dos principais problemas a ser analisado neste trabalho.

Pretende-se questionar as premissas básicas de funcionamento do próprio direito tributário brasileiro, a sua capacidade de atingir a finalidade para qual este sistema foi criado, instrumentos facilitadores e obstáculos no cumprimento de sua função. Em outras palavras, discutir a utilização do direito tributário como uma importante ferramenta para o combate das desigualdades sociais a partir da função indutora do tributo.

O tributo sofreu diversas transformações ao longo dos anos. A única acepção de que consiste em instrumento de financiamento das atividades estatais foi cedendo espaço para outras finalidades, como, por exemplo, a extrafiscalidade. O fomento público ganhou no tributo uma importante ferramenta de persecução dos fins estatais e, assim, o tributo deixa de possuir apenas o fim de obtenção de recursos para a Administração Pública.

Os incentivos tributários inserem-se neste contexto de fomento público e de função extrafiscal dos tributos, permitindo, desse modo, a utilização deste importante instrumento para atendimento dos anseios sociais.

Não se ignora o manto nebuloso que cobre tais incentivos no Brasil em razão da concessão de verdadeiros privilégios odiosos. Contudo, não se pode desprezar a utilização deste importante instrumento jurídico devido ao uso inadequado de poucos.

Além da nova função assumida pelo tributo, outro aspecto bastante relevante que assume papel fundamental em nossa sociedade consiste na eclosão do número de entidades sem fins lucrativos para execução de atividades negligenciadas pelo Estado, seja pela falta de recursos, seja pela desorganização ou até mesmo pela corrupção.

Vivemos em uma sociedade capitalista, em que o lucro deve ser perseguido pelas entidades empresariais. Mas o capitalismo não pode ser focado apenas em questões econômicas, é preciso atender os fins sociais. Concebida como amor ao próximo, ajuda ao necessitado, a filantropia se materializa como mecanismo relevante para operar os anseios básicos da sociedade. E, nesse contexto, o terceiro setor e a filantropia são dois atores que andam juntos para redução das desigualdades sociais, buscando ajudar os necessitados a terem uma vida digna, sob o manto da solidariedade.

Nesse paradoxo, as entidades sem fins lucrativos ganham relevo no exercício do múnus público, a partir de estruturas de direito privado, que buscam formas de financiamento dissociadas diretamente do Estado, afastando a necessidade de transferência direta de recursos públicos. As entidades sem fins lucrativos exercem, muitas vezes, atividade tipicamente econômica, buscando obter um *superavit* para reinvestimento na sua área de atuação e evitando a persecução do lucro.

Pretende-se analisar como a filantropia poderia atuar no vácuo da atuação estatal. Nesta hipótese, entende-se que os recursos que seriam destinados à arrecadação tributária, passariam a ser alocados diretamente no exercício da função estatal na busca do bem-estar social. O presente trabalho tem o propósito de estudar a necessidade de o Estado incentivar ou fomentar as atividades filantrópicas ou se tal atividade deve ser obtida a partir da vontade da sociedade, não devendo o Estado intervir nesta seara.

A escolha do título direito tributário e filantropia: um estudo além das imunidades, decorre da fixação doutrinária em discutir apenas a imunidade como aspecto relevante das entidades sem fins lucrativos, deixando de analisar o direito tributário indutor como uma ferramenta desta importante atividade para sociedade.

É importante ressaltar que o ponto fulcral deste debate circunda sobre a inabilidade de o sistema tributário brasileiro incentivar a filantropia. Como solução, pretende-se que o Estado possa criar mecanismos que permitam que o cidadão veja os recursos serem diretamente aplicados no aprimoramento das funções sociais, potencialmente por meio das entidades sem fins lucrativos.

Durante vários séculos a filantropia foi associada à salvação da alma do doador, acarretando em uma necessidade de doar para garantir uma paz espiritual. Com o passar dos anos a questão filantrópica mudou seu foco para representação do prestígio social como meio de reconhecimento da sociedade.

A relevância deste estudo na seara acadêmica justifica-se pois a filantropia, no cenário jurídico, sempre se pautou pela discussão das imunidades de impostos de patrimônio, renda e serviços das entidades sem fins lucrativos, religiosas ou não, que executam atividades de interesse da sociedade.

A discussão acadêmica, portanto, restringiu-se à fase final da atividade assistencial, negligenciando o debate quanto à utilização de instrumentos jurídicos para obtenção de recursos de tais entidades. O arcabouço jurídico preocupou-se apenas em afastar a tributação do exercício final da atividade, deixando a questão financiadora em um segundo plano, sem a devida importância na academia.

Com isso, no primeiro capítulo, procura-se analisar os antecedentes históricos da filantropia, que sempre foi vista como uma doação de recursos financeiros, bens ou disponibilidade de mão de obra, de forma autônoma e voluntária, carecendo de uma sistematização. Desse modo, verifica-se, muitas vezes, ausente um sistema eficiente e organizador estruturante.

Busca-se, ainda, ressaltar uma visão moderna da filantropia, a qual visa desmistificar a concepção de doação pura e simples para um pensamento de investimento social. A estruturação dos recursos para obter o melhor resultado tem o fim de combater as desigualdades sociais e amparar os necessitados.

Nesse contexto, operam os princípios da solidariedade e subsidiariedade como fundamentos valorativos da filantropia, também objeto de análise do primeiro capítulo. A solidariedade tributária possui íntima conexão com os direitos fundamentais e a implementação

dos direitos sociais pelo Estado. Um importante aspecto a ser ressaltado é que a instituição e efetividade desses direitos não necessitam ser diretamente exercidos pelo Estado, podendo este atuar como agente, onde situa a relevância da filantropia.

O princípio da subsidiariedade dá poder à sociedade civil para atender aos interesses da sociedade, deixando o Estado prestacional em um segundo plano. Valoriza-se a democracia, por meio do afastamento da concepção tradicional de Estado impositivo para um Estado consensual, onde incrementa-se a participação do cidadão nas escolhas públicas.

E, por fim, ainda no primeiro capítulo, ressalta-se que o terceiro setor ganha, nesse panorama, a relevância na transferência de poder ao cidadão, instrumentalizada por meio de desestatização de funções antes executadas com exclusividade pelo Estado, as quais são transferidas para execução por entidades sem fins lucrativos. Com isso, o terceiro setor acaba por ocupar uma função anteriormente exercida pelo Estado.

No segundo capítulo, objetiva-se trazer à baila a necessária atuação do Estado para que promova o bem estar social. Deixa-se de lado uma posição de mero garantidor de direitos para que o Estado se torne um prestador de atividades de interesse de toda a sociedade. O Estado pós-moderno requer, além da atuação garantidora e da prestação de serviços, uma conduta estatal de fomento às atividades de interesse de toda coletividade.

Nesse sentido, o fomento público passa a ser utilizado como instrumento de cooperação, em que há coordenação dos esforços entre o Estado e a sociedade, com objetivo de induzir a solidariedade e a promoção da integração da comunidade. O planejamento estatal deve incentivar formas de atuação coordenada da sociedade para redução das desigualdades sociais existentes.

Deixa-se de lado a figura do Estado meramente coercitivo para obter os fins em relação aos quais foi criado, fazendo com que seja mais relevante a atuação em conjunto com a sociedade para obter os anseios sociais. E, assim, defende-se que os incentivos tributários foram implementados pelo direito tributário como forma de indução de comportamentos e, a partir da concessão de tais incentivos, busca-se lograr outros fins para os quais o Estado foi criado.

Nesse contexto, a norma sancionatória premial passa a ser um instrumento relevante, utilizado no direito tributário para a concessão de incentivos fiscais, que permite arrecadar recursos para a realização de atividades de filantropia. Tais recursos serão destinados às entidades filantrópicas para persecução dos objetivos do Estado e, por meio da filantropia, exerce-se a democracia, razão pela qual tais conceitos se encontram intimamente conectados.

Com a crise democrática em que vivemos, a baixa confiabilidade no administrador público, no político, requer a revisão dos instrumentos jurídicos vigentes, objetivando melhor regular a vida em sociedade.

A filantropia, somada aos incentivos fiscais, pode ser um relevante canal de concretização da democracia direta pelo cidadão, incentivando e permitindo ao cidadão efetuar escolhas de como os recursos devem ser empregados para elidir as discrepâncias sociais existentes. Esse é o objeto do terceiro capítulo, que visa proporcionar um debate entre filantropia e democracia e a concretude dos seus desafios no sistema tributário brasileiro.

Ora, como a filantropia possui como base a doação de bens, recursos, mão de obra, dentre outras atividades para sua perfeita execução, há uma nítida interseção entre o ITCMD e a filantropia. O fato gerador de recursos para a filantropia consiste na hipótese de incidência do ITCMD. Nessa situação, teríamos uma redução dos recursos disponíveis à filantropia em favor do Estado tributante, ou seja, a doação de recursos para persecução de fins sociais estaria tributada pelo ITCMD.

A matéria ganhou contornos mais fortes com a da pandemia provocada pela COVID-19. Isto porque, diversas sociedades empresárias e pessoas físicas efetuaram doações de grandes quantias de dinheiro para entidades sem fins lucrativos com a finalidade científica para a produção de vacinas e remédios contra a pandemia existente. A possibilidade de tributação pelo ITCMD dos valores doados às entidades sem fins lucrativos para pesquisa pode vir a reduzir o incentivo da iniciativa privada em contribuir para a busca de uma solução de um grave problema enfrentado pela sociedade.

A burocracia estatal somada à possibilidade de tributação dos recursos, bens e mão de obra destinadas às entidades filantrópicas consiste em óbice para doações no Brasil que sejam destinadas às entidades sem fins lucrativos que buscam resguardar interesses de toda sociedade.

A Lei nº 11.438/200, lei de incentivo ao esporte, configura importante exemplo da relação entre incentivos e benefícios para fomentar as atividades de caráter desportivo no país. A legislação preocupou-se com o controle social da destinação desses recursos, haja vista a concessão de incentivo fiscal. No intuito de fomentar a atividade esportiva, editou-se uma lei para incentivar a aplicação direta de recursos oriundos do imposto de renda na atividade esportiva.

As leis de incentivo para destinar parte de tributos devidos para o desenvolvimento de práticas desportivas no território nacional consistem em importante instrumento de

democratização do destino dos recursos públicos. Permite-se ao cidadão ou pessoa jurídica decidir em quais atividades parte do seu tributo deverá ser investido. Ocorre, todavia, que os instrumentos normativos atuais carecem de maiores aperfeiçoamentos, além da publicidade adequada.

Ressalta-se que o instrumento existente necessita de maiores aperfeiçoamentos, como divulgação, melhor distribuição de recursos, mas mesmo assim consiste em uma importante ferramenta a ser utilizada pelo Estado como forma de fomento à atividade desportiva no Brasil, buscando erradicar problemas sociais existentes.

O trabalho busca, no terceiro capítulo, propor uma análise da experiência internacional de alguns Estados sobre a introdução de políticas de fomento das entidades tributárias por meio da implementação de incentivos pelo sistema tributário. Desse modo, avalia-se se as práticas de outros países podem ser aplicadas ao sistema jurídico brasileiro como, por exemplo, os fundos patrimoniais.

Os fundos patrimoniais são um instrumento de fomento às entidades sem fins lucrativos, criados como forma de garantir recursos para manutenção de suas atividades de forma perene e duradora. Tal modelo de fundos patrimoniais filantrópicos - *endowment funds* - teve grande aceitação nos Estados Unidos da América e servem como parâmetro para formulação de um modelo construtivo de mudança no Brasil.

Portanto, a partir da aplicação da metodologia jurídico-dogmática defende-se a necessidade de readequação do sistema tributário brasileiro, permitindo ao cidadão uma maior escolha na aplicação dos recursos oriundos dos tributos. A inserção de incentivos fiscais que busquem resguardar esse direito de livre participação nas escolhas públicas consiste em importante instrumento a ser utilizado para evolução do Estado inadequado e burocrático para um Estado eficiente e desejado.

1 FILANTROPIA: ASPECTOS TEÓRICOS, HISTÓRICOS E FILOSÓFICOS

A cultura da solidariedade social aliada ao altruísmo são elementos essenciais para verificação da importância da filantropia na história da sociedade. No Brasil, não temos um cenário diferente, pois a filantropia ocupou e ocupa um papel preponderante na sociedade em um país profundamente marcado pela desigualdade social.

O presente estudo busca demonstrar a importância da utilização da tributação como instrumento para incentivo as atividades filantrópicas, buscando reduzir a desigualdade social existente e lograr um bem estar social. Nesse passo, é de suma importância delimitar a conceituação e aspectos históricos do termo filantropia demonstrando, a partir de eventos históricos e aspectos filosóficos, a aceção do termo filantropia.

A polissemia das expressões que abarcam o setor do voluntarismo implica em grande dificuldade ao pesquisador para delimitação de sua análise. Isto porque, a mesma área é considerada como setor independente, caridade, terceiro setor, organizações não-governamentais, filantropia ou economia social. Além destes, outros termos são adotados para exprimir a mesma ideia: utilização de recursos privados para persecução do bem-estar social.

Em um primeiro momento, a filantropia deve ser estudada a partir do seu conceito etimológico, buscando, desse modo, obter a raiz da palavra para alcance da sua melhor aceção. Deonísio da Silva define o filantropo como “humanitário” e ressalta que, “na antiga Grécia, berço original do vocábulo, surgiu a junção de *philen*, amar, e *anthropos*, homem, para designar ações misericordiosas inspiradas pela vontade de resolver ou minorar o sofrimento alheio”¹.

A filantropia, desse modo, consiste no amor ao próximo, na efetivação do princípio da solidariedade, da ajuda ao necessitado, buscando reduzir as desigualdades existentes no mundo, a quais foram provocadas pela incidência de diversos fatores culturais, históricos e econômicos. A pesquisadora e assistente social Maria Luiza Mestriner define em sua obra o vocábulo filantropia da seguinte forma:

A filantropia (palavra originária do grego: *philos*, significa amor e *anthropos*, homem) relaciona-se ao amor do homem pelo ser humano, ao amor pela humanidade. No sentido mais restrito, constitui-se no sentimento, na preocupação do favorecido com o outro que nada tem, portanto, no gesto voluntarista, sem intenção de lucro, de apropriação de qualquer bem. No sentido mais amplo, supõe o sentimento mais humanitário: a intenção de que o ser humano tenha garantida condição digna de vida.

¹ SILVA, Deonísio da. *De onde vêm as palavras: origens e curiosidades da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Lexikon, 17ª ed, 2014, p. 202

É a preocupação com o bem-estar público, coletivo. É a preocupação de praticar o bem.²

A doação de tempo ou recursos ao próximo amolda-se perfeitamente na definição de filantropia. O trabalho voluntário em instituições religiosas ou em instituições de amparo aos necessitados são demonstrações de filantropia na sociedade moderna.

A filantropia é fruto da consciência moral da vida em sociedade, da verificação da necessidade de benevolência e do combate às injustiças provocadas pelo sistema social em que vivemos. Neste ponto, é importante destacar as lições de Adam Smith, descritas por Carlos Alexandre de Azevedo Campos em obra sobre o autor escocês, sobre a moralidade derivada da natureza social:

Para Smith, nossas ações morais são um produto do que somos como criaturas sociais. Somos dotados de uma natural simpatia em relação aos outros, sabendo identificar o que é certo ou errado acontecer com o outro. Acreditamos que a benevolência é importante, mas a sua falta nos causa apenas decepção; diferentemente, reagimos com sentimento de indignação às injustiças. A moralidade derivaria dessa natureza social, e não necessariamente da razão³.

A filantropia está intimamente ligada a esta natureza social do ser humano, desse sentimento de coletividade de ajuda ao próximo, de solidariedade e compaixão, e não necessariamente a um sentimento de razão.

O vocábulo filantropia é comumente utilizado como sinônimo de caridade. Contudo, é importante realizar uma distinção fundamental. Em que pese ambos possuam o mesmo objetivo, ou seja, de ajuda ao próximo, caridade e filantropia são oriundos de arcaísmos um pouco distintos em sua origem.

A filantropia possui uma conotação humanista, afastada de aspectos religiosos, uma concepção mais neutra de auxílio aos necessitados. Está inserida em uma laicização da caridade cristã, portanto, o bem deve ser feito pela lógica em si mesma, e não em razão de imposições religiosas ou divinas. A ajuda aos necessitados deve ser vista como uma virtude liberal, e não como uma obrigação imposta por fatores teleológicos. Há uma substituição do aspecto religioso por uma concepção liberal. Maria Luiza Mestriner destaca a importância da diferenciação entre os termos caridade e filantropia à luz da sua fonte:

A Igreja Católica lhe atribui o sentido da caridade, da benemerência. Assim, o termo filantropia, como diz Sposati (1994b: 75), acaba sendo também uma laicização da

² MESTRINER, Maria Luiza. O Estado entre a Filantropia e assistência social – 4ª ed. – São Paulo, Cortez, 2008, p. 14.

³ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Adam Smith In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Leituras clássicas de direito tributário/ Coordenadores Carlos Alexandre de Azevedo Campos, Denise Lucena Cavalcante, Paulo Caliendo – Salvador: Editora JusPodivm, 2018, p. 57.

concepção católica da caridade. Enquanto a filantropia tem uma racionalidade que já chegou a conformar uma escola social positiva, a *benemerência* vai se constituir na ação do dom, da bondade, que se concretiza pela ajuda ao outro.⁴

A caridade, por sua vez, traz consigo a origem do termo *caritas christi*, conectado à fé cristã, portanto, aos aspectos religiosos. Deonísio da Silva define caridade, a partir “do latim *caritate*, caridade, uma das três virtudes teológicas. As outras duas são a fé e a esperança”⁵.

Enquanto a caridade possui o escopo de atender o sofrimento imediato, a filantropia atende uma obrigação de atacar a raiz do problema social e, portanto, afasta a concepção de mero assistencialismo, calcada na resolução estruturada dos problemas sociais.

Em que pese os fundamentos distintos entre filantropia e caridade, ambos buscam resguardar o mesmo fim, ou seja, o amor ao ser humano, bem como o afastamento das desigualdades sociais. Nesse ínterim, buscando manter o rigor científico no presente trabalho, entende-se que filantropia consiste em termo mais adequado, desassociado de qualquer aspecto religioso, para referir à doação de recursos financeiros, bens ou disponibilidade de mão de obra, de forma autônoma e voluntária, carecendo de uma sistematização, geralmente ausente no seio de um sistema eficiente e estruturado.

Examina-se como a filantropia moderna deve modificar a concepção de doação pura e simples para um pensamento de investimento social, de estruturação dos recursos para obter o melhor resultado no combate das desigualdades sociais e no amparo dos necessitados.

A necessidade de reorganização da filantropia traz um grande paradoxo nessa seara. Isto porque, em uma sociedade capitalista em que vivemos, este instituto traz elementos de não lucratividade para uma atividade econômica. Assim, uma instituição sem fins lucrativos pode se organizar como uma empresa objetivando maximizar recursos, porém, sem a finalidade lucrativa. O objetivo final consiste na melhor disposição dos recursos existentes, e não de repartir entre os detentores do capital os benefícios dos recursos investidos.

Ao exercer uma atividade econômica, como, por exemplo, o atendimento de saúde, é possível que esta atividade gere um *superavit* para a instituição, pois trata-se de uma atividade tipicamente econômica. Desse modo, entende-se pela relevância em analisar os aspectos históricos da filantropia como contexto fundamental básico para concepção de como este instrumento se insere, atualmente, no contexto da sociedade moderna.

⁴ MESTRINER, Maria Luiza. O Estado entre a Filantropia e assistência social – 4ª ed. – São Paulo, Cortez, 2008. Pág. 14.

⁵ SILVA, Deonísio da. *De onde vêm as palavras*: origens e curiosidades da língua portuguesa. Rio de Janeiro: Lexikon, 17ª ed, 2014, p. 93.

1.1 Os aspectos históricos da filantropia

A filantropia não possui uma certidão de nascimento ou um evento específico que possa ser caracterizado como o marco do seu surgimento, mas a sua incidência e importância pode ser observada em diversas fases da vida humana.

A atuação do imperador romano Flavio Claudio Juliano, imperador romano de 361 a 363 d.C., é dita como um dos momentos históricos marcantes da filantropia no mundo, pois o imperador renegou o cristianismo e converteu-se ao paganismo, mas buscou consolidar o amor ao próximo e a filantropia como alicerces da sociedade, conforme destaca Jesús López Tello⁶.

A filantropia na história brasileira eclodiu com estreita relação com a igreja católica. Ressalta-se que a fase inaugural tem maior relação com o termo caridade, que propriamente da filantropia, mas consiste em importante elemento histórico do percurso da filantropia na história brasileira.

Durante praticamente quatro séculos o epicentro da política, da vida social e da economia brasileira era baseado nas grandes fazendas de exportação e na exploração do trabalho escravo. Aliado ao poder do cenário rural tínhamos a igreja católica como religião oficial e grande parceira do Estado.

O período inicial da filantropia no Brasil pode ser classificado como seletivo e discriminatório, pois grande parcela da “sociedade” era alijada do acolhimento pelas instituições religiosas, como os negros, pessoas com doenças mentais, dentre outras situações consideradas não dignas ao recebimento de acolhimento. Ademais, para a tutela da igreja se fazia necessário o batismo, dentre outras práticas religiosas.

A atuação da igreja na educação pode ser observada a partir dos Regimentos de D. João III, editados inicialmente em 1548. O oferecimento de educação pelos padres jesuítas é mais uma demonstração da atuação da igreja no oferecimento de serviços à “sociedade”⁷ de forma assistencialista e promovendo a caridade. Demerval Saviani descreve em trabalho acadêmico a realização do magistério pelos padres jesuítas no Brasil por delegação do rei português:

Pode-se considerar que a primeira medida do Estado visando a prover o acesso à educação no Brasil foram os “Regimentos” de D. João III, editados em dezembro de 1548, para orientar as ações do primeiro governador geral do Brasil, Tomé de Souza,

⁶ TELLO, Jesús López. Sobre la filantropía y los impuestos.

https://www.ieaf.es/p/item/download/573_630b9d0cd4941dd2957f0a042b718ac9 Acessado em 09/01/2022.

⁷ O termo sociedade é utilizado entre aspas pela impossibilidade de caracterização de uma sociedade no período do século de XVI no Brasil, tendo em vista a ausência de formação de uma sociedade.

que aqui chegou em 1549, acompanhado de quatro padres e dois irmãos jesuítas chefiados por Manuel da Nóbrega. Nesse mesmo ano, os jesuítas deram início à obra educativa centrada na catequese, guiados pela orientação contida nos referidos “Regimentos”, cumprindo, pois, um mandato que lhes fora delegado pelo rei de Portugal.⁸

Portanto, o exercício da caridade da igreja em solo brasileiro tem seu início poucos anos após o “descobrimento” do Brasil pelos portugueses. Caracteriza-se como um embrião para a filantropia desenvolvida nos dias de hoje.

Dilermando Ramos Vieira⁹, citando Laércio Dias de Moura, ressalta que o ensino praticado pelos jesuítas no início da história do Brasil demonstrou uma experiência de ensino público não estatal, financiado com recursos da Coroa:

Também sob outros aspectos o desenvolvimento significativo, uma vez que, no final do século XVI, a Ordem já contava com cinco colégios: São Paulo (fundado em 1554), Salvador (1560), Olinda (1576), São Sebastião do Rio de Janeiro (1573) e Santos (1585). Como salienta Laércio Dias de Moura, “a educação era gratuita” porque os colégios e escolas eram regidos por elementos financiados pela Coroa, devido ao padroado. Assim, até a expulsão dos jesuítas, “realizou-se no Brasil uma experiência de educação pública gratuita, embora não estatal.

Outro aspecto histórico bastante relevante da história da filantropia no Brasil foi a criação da Santa Casa ou Irmandade da Misericórdia de São Paulo. O surgimento da irmandade ocorreu em 1560 na capitania de São Vicente. A instituição foi criada sem uma organização definida, mas com atribuições assistencialistas aos habitantes daquela capitania.

O primeiro registro da existência de uma confraria de misericórdia na Vila de São Paulo ocorreu em 1562 com uma carta do Padre Anchieta aos jesuítas, na qual relatou o velório do índio Tibiriça com uma cera obtida desta confraria¹⁰.

A Irmandade da Misericórdia de São Paulo tem papel de relevância na história da filantropia e do assistencialismo brasileiro, por sua atuação como berço da Universidade de São

⁸ SAVIANI, Demersal. Vicissitudes e perspectivas do direito à educação no Brasil: abordagem histórica e situação atual. Revista Educação e Sociedade, Campinas, v.34 n. 124, p. 746. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?pid=s0101-73302013000300006&script=sci_abstract&tlng=pt – Acessado em 04/01/2022

⁹ VIEIRA, Dilermando Ramos. História do catolicismo no Brasil (1500-1889): volume I – Aparecida, SP: Editora Santuário, 2016. Págs. 25 e 26.

¹⁰ Para mais informações <https://www.santacasasp.org.br/portal/historico/>

Paulo (USP) e da Escola Paulista de Medicina (UNIFESP), assim como propiciou o surgimento de outras ordens, conforme relata Dilermando Ramos Vieira¹¹:

A mais antiga instituição laical para fins de assistência, inclusive hospitalar, foi a da Santa Casa de Misericórdia de São Paulo, criada em 1560. Ainda em relação a São Paulo, o estabelecimento dos regulares propiciou também a organização das “ordens terceiras”, como a Venerável Ordem Terceira de Nossa Senhora do Carmo (1594) e a Venerável Ordem Terceira de São Francisco da Penitência (1641).

Com o passar dos anos foram fundadas em alguns outros lugares do país outras Santas Casas de Misericórdia, com a criação de hospitais dentre outros serviços à sociedade. Junto à criação das Santas Casas, observou-se o surgimento de uma espécie de filantropia senhorial, no qual grandes beneméritos, aristocratas da época, realizavam doações ou destinavam heranças para tais Santas Casas, conforme relata Leilah Landim.

Uma história dos diversos estabelecimentos fundados e administrados pelas Santas Casas, durante esse período, revelaria também uma enorme lista de “beneméritos”, gente de bem da sociedade colonial, os responsáveis pelos donativos e heranças que, ao lado das esmolas, eram os principais fundos com que essas entidades contavam para suas obras. Teríamos aí toda uma história de “filantropia senhorial” a ser estudada, que prossegue em épocas posteriores¹².

Durante muitos anos na história do Brasil, a assistência social, a educação e a saúde pública estavam entregues às Santas Casas de Misericórdia, às ordenações religiosas, ficando a Coroa com o dever de subvencionar tais atividades. Tal financiamento pela Coroa não era a única forma de obtenção de recursos pelas entidades, as quais também sobreviviam de doações e esmolas.

O papel das Santas Casas de Misericórdia no assistencialismo brasileiro também gerou eco na política e nos poderes do Brasil colônia, demonstrando o forte poder que tais instituições possuíam no país, conforme relata Renato Franco¹³:

Ao longo da época moderna, no ocidente europeu, a participação em cargos diretos de instituições de caridade foi uma atividade de grande prestígio. Ainda que, por diferentes formas, as iniciativas específicas de cada Estado tenham procurado reorganizar sua rede de hospitais para racionalizar o atendimento ao grande número

¹¹ VIEIRA, Dilermando Ramos. História do catolicismo no Brasil (1500-1889): volume I – Aparecida, SP: Editora Santuário, 2016. Pág. 71.

¹² LANDIM, Leilah. Para Além do Mercado e do Estado? Filantropia e Cidadania no Brasil. Rio: ISER, Núcleo de Pesquisa. 1993. P. 14.

¹³ FRANCO, Renato. O privilégio da caridade: comerciantes na Santa Casa de Misericórdia do Rio de Janeiro (1750-1822) – *in* Filantropos da nação: sociedade, saúde e assistência no Brasil e em Portugal. Gisele Sanglard... (et. Al.) – Rio de Janeiro: Editora FGV, 2015.

de necessitados que enchiam as cidades, uma das características fundamentais da assistência moderna foi seu caráter local: as ações de auxílio institucional à pobreza foram majoritariamente financiadas pelas elites e pelas municipalidades.

(...)

Ainda que as ações de compaixão não se resumissem aos serviços prestados pelas Santas Casas, elas foram responsáveis por sistematizar consideravelmente as tentativas de alívio a certos estados de carência (presos, justicados, órfãs, enjeitados, viúvas, entre outros). As Misericórdias eram instituições leigas, feitas para leigos e que, juntamente com as câmaras, formaram o esteio no qual se apoiaram as ações de auxílio institucional oferecidas aos pobres ordinários.

Os cargos diretivos exercidos nas Santas Casas de Misericórdia demonstravam um relevante destaque na sociedade brasileira, além do seu aspecto social as Santas Casas apresentavam um grande protagonismo político. Tão relevante era o seu papel que influenciava até mesmo nos atos do Estado brasileiro, podendo obter facilidades e recursos estatais para o desenvolvimento das suas atividades, além das doações dos grandes filantropos.

As imigrações também tiveram papel central no assistencialismo brasileiro. Foram criadas diversas entidades de apoio aos imigrantes no Brasil, tanto na área da saúde, quanto no aspecto educacional. Dentre as diversas entidades existentes, podem ser citadas as casas de beneficência portuguesa, síria, italiana, dentre outras.

O século XIX apresenta uma ruptura do Estado brasileiro com a igreja católica, tal ruptura não pode ser vista como algo absoluto, mas serviços que antes eram “delegados” pelo Estado à Igreja foram sendo retomados pelo poder estatal. Um ponto central desta ruptura ocorreu com a edição do Decreto nº 119-A de 1890, que representou o fim do Padroado e da exclusividade do catolicismo como única religião, conforme destacado por Eduardo Luís de Medeiros¹⁴.

Posteriormente, a Constituição liberal de 1891 que instituiu no país a liberdade de culto, bem como proibiu subvenções públicas aos templos e à educação religiosa, dentre outras mudanças drásticas no rumo do país. A mudança ocorrida no governo brasileiro também exigiu uma reformulação da igreja católica, pois o seu principal ponto de apoio tinha se esvaído. O novo cenário enfrentado exigiu uma maior aproximação de Roma e um maior apoio da Santa Fé.

¹⁴ MEDEIROS, Eduardo Luís de. História da Igreja no Brasil. UNIASSELVI, 2016. P. 88-89

O rompimento entre o Estado e a Igreja ocasionou a forte diminuição de recursos das entidades religiosas para o desempenho de suas atividades. Sendo assim, algumas confrarias e irmandades foram extintas pela falta de recursos.

Em 1915 o episcopado das Províncias Eclesiásticas Meridionais, reunida na cidade de Nova Friburgo no Rio de Janeiro, produziu diversos documentos que iriam conduzir a atuação da igreja católica no país, dentre eles os próprios resultados da conferência, a Pastoral Coletiva e as Constituições Diocesanas das Províncias Eclesiásticas.

A Pastoral Coletiva de 1915 pode ser vista como documento essencial que guiava a atuação da Igreja Católica, no qual pregava a caridade como elemento central da ética religiosa, cabendo aos sacerdotes recomendarem a beneficência como companheira da caridade. Esse papel central da Pastoral Coletiva de 1915 foi destacada pelo Monsieur Maurilio Cesar de Lima¹⁵:

Inegavelmente, foi uma obra de peso e de vulto. Sem dúvida, haveria de suprir a necessidade de orientação segura e correta. São justas e extas as expressões do respeitável autor anônimo: “A Pastoral Coletiva de 1915 tornou-se um guia indispensável aos sacerdotes e fiéis do Brasil, principalmente aos vigários das mais longínquas regiões do território nacional. Estes pastores, muitas vezes isolados, não dispunham de tempo para estudos ou consultas, e precisavam, a cada momento, da assistência deste compêndio para solucionar suas dificuldades e tranquilizar suas consciências.

A disseminação dos preceitos defendidos pela Igreja Católica através da Pastoral Coletiva de 1915 foi amplamente divulgada em território nacional, contribuindo para difusão da solidariedade e da caridade no país.

O processo de reestruturação da Igreja Católica foi financiado pela sociedade brasileira por meio de doações específicas e das espórtulas pelos serviços religiosos (sacramentos, missas, dentre outros). Nesse período histórico, expandiu-se a filantropia no cenário nacional, apesar de tímida, mas já configurava um embrião.

Na década de 30, há uma espécie de reconciliação entre o Estado e a Igreja Católica, após um breve período de hiato, verifica-se, novamente, uma espécie de colaboração. A Igreja passa a colaborar com o Estado na manutenção da ordem social, ou seja, deixa de ser a protagonista desta função e passa a atuar em conjunto com o poder estatal.

¹⁵ LIMA, Maurilio Cesar de. Breve história da Igreja no Brasil – Rio de Janeiro: Restauro, 2001. Pág. 158.

O novo cenário de união entre Igreja e Estado possui papel significativo na multiplicidade de entidades sem fins lucrativos nas áreas de interesse social, como saúde, educação e assistência social.

Surgem nesses períodos novas entidades sem fins lucrativos vinculadas às classes econômicas e trabalhadoras, como a associação de jornalistas, dentre outras. Tais entidades passam a ter um viés mais político, porém, não deixam de ter o seu papel em questões sociais atinentes à comunidade. Além disso, os sindicatos de classes passam a possuir grande poder na política nacional, influenciando em várias searas no Brasil.

Ao tratar de entidades filantrópicas, a legislação brasileira sempre o fez pensando na concessão de subvenções ou formas de repasse de recursos públicos pelos entes federativos. Apesar da fórmula escolhida de participação da sociedade na execução de medidas que combatam os problemas sociais, o modelo de financiamento sempre excluiu a sociedade de sua participação direta.

Em agosto de 1931, foi editado o Decreto-Lei nº 20.351, o qual criou a Caixa de Subvenções para auxílio de instituições de caridade, especificando determinadas exigências para concessão de subvenções pelo Estado, como, por exemplo, a gratuidade e o atestado de funcionamento. Posteriormente, a Lei nº 119 de 1935, extinguiu-se a referida Caixa para criação de um conselho consultivo, formado por cinco especialistas da área e nove integrantes do governo. Neste mesmo ano, foi instituída a declaração de utilidade pública como forma de instrumentalizar a regulação da colaboração entre entidades particulares sem fins lucrativos e o Estado.

Em 1938, criou-se o Conselho Nacional de Seguridade Social (CNSS), um órgão da sociedade civil com o objetivo de regular as subvenções as entidades filantrópicas, estrutura essa que foi reforçada pelo Decreto nº 5.697 de 1943.

Portanto, o legislador brasileiro, ao tratar de entidades filantrópicas, buscou resguardar formas de financiamento direto através do governo, criando uma espécie de interdependência, burocratizando o trâmite e favorecendo trocas de favores.

Os períodos anteriores à ditadura de 1964 demonstraram um crescimento do associativismo no país, enquanto sindicatos e instituições sem fins lucrativos passaram a ter um grande papel na história nacional. Dentre as diversas instituições, podem ser citadas a UNE, Serviço de Assistência Rural (SAR), a Liga Camponesa, a Conferência Nacional dos Bispos do

Brasil (CNBB), dentre diversas outras. Leilah Landim destaca a importância dessas entidades no período histórico brasileiro.

Esse foi um período de efervescência da sociedade civil brasileira no qual foram atores importantes organizações privadas sem fins lucrativo de objetivos diversos – como lutas e pressões econômicas e políticas, promoção de direitos civis, cultura e pesquisa, educação, desenvolvimento comunitário, etc – permeadas pelos debates ideológicos e forças políticas que então se defrontavam e tendo como referência a atuação através de, ou em colaboração com órgãos governamentais¹⁶.

O regime autoritário acarretou na necessária reorganização da sociedade brasileira. Trata-se de um período marcado pela luta contra o sistema vigente, mas deixando a chama acesa de participação da sociedade. Os serviços de saúde e de educação foram sendo cada vez mais transferidos ao setor privado, diminuindo a importância da atuação das entidades sem fins lucrativos, muito em função da ausência de fiscalização estatal, que ocasionou uma desmoralização do setor beneficente assistencial.

O período final da ditadura militar e o início do período democrático culminou com o “boom” das entidades sem fins lucrativos. Nesse período temos a criação de diversas organizações não governamentais, as chamadas ONGs. São entidades criadas para defesa dos mais diversos assuntos, algumas com ligações e financiamentos internacionais.

O período democrático foi fértil na expansão das entidades sem fins lucrativos, que se desenvolveram sem ou com a parceria do Estado. Foram editadas diversas leis criando mecanismos de participação do Estado no fomento de tais entidades, porém ausente um comportamento estatal de indução de tal atividade pelo viés tributário, apenas a concessão de subvenções ou pagamento direto por serviços prestados.

A filantropia se desenvolve no período democrático novamente de forma altruísta, sem uma participação efetiva do Estado, nem ao menos atuando como agente regulador ou indutor de comportamentos.

Neste período ganha relevo a filantropia empresarial, com nítida influência da experiência norte-americana, conforme destaca Leilah Landim. A ausência de recursos do Estado e a necessidade de apoio de áreas de interesse social são facilitadores para a filantropia empresarial de acordo com a citada autora.

¹⁶ LANDIM, Leilah. Para Além do Mercado e do Estado? Filantropia e Cidadania no Brasil. Rio: ISER, Núcleo de Pesquisa. 1993, p. 28.

Filantropia empresarial. Finalmente, tem-se colocado na ordem do dia das novas alianças e novos contornos da ação sem fins lucrativos no Brasil a questão da mobilização de recursos empresariais – começando-se inclusive a colocar em debate a experiência norte-americana como modelo, algo inusitado há até pouco tempo (e certamente problemático, dada a diferença entre essas sociedades). O Estado parece não ser muito promissor nos próximos anos quanto a recursos e a cooperação não governamental internacional para países como o Brasil – já de âmbito reduzido – também vem enfrentando problemas em função sobretudo das mudanças recentes no panorama internacional.¹⁷

A filantropia empresarial ganha relevo a cada ano, ainda mais com a proeminência da função social das empresas nos dias atuais. Apesar de tímida, mas existente, a filantropia vem, desde o período colonial, contribuindo para o fomento dos setores sociais no Brasil. Sua história muito se confunde com a história brasileira do assistencialismo, por isso a necessária digressão histórica do assistencialismo nacional. Outro aspecto que caracteriza a filantropia no país é o seu vínculo com a Igreja Católica, enraizado também desde o período colonial até os dias atuais.

A filantropia na história brasileira também sempre esteve bastante ligada ao Estado. Também não podia ser diferente, pois o Estado é o ponto de partida para sua incidência. Entretanto, a história brasileira demonstra que o Estado pouco utilizou instrumentos para induzir o desenvolvimento da filantropia deixando esse papel apenas para própria sociedade. Contudo, nos últimos anos observa-se uma necessária mudança de comportamento por parte do Estado, devendo buscar modos de contribuir para propagação da filantropia, sendo o direito tributário um instrumento para essa mudança.

Dentre as diversas leis editadas pelo governo brasileiro para fomentar a parceria do Estado com a iniciativa privada e a sociedade podemos destacar a Lei n° 13.019/2014¹⁸, que estabeleceu o regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para consecução de finalidades de interesse público.

Em 2019, foi editada a Lei n° 13.925¹⁹, que instituiu o dia 20 de outubro como o dia nacional da filantropia no Brasil. A fixação da respectiva data não possui justificativa no projeto

¹⁷ LANDIM, Leilah. Para Além do Mercado e do Estado? Filantropia e Cidadania no Brasil. Rio: ISER, Núcleo de Pesquisa. 1993. P. 40.

¹⁸ Lei n° 13.019/14: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/113019.htm

¹⁹ <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-n-13.925-de-4-de-dezembro-de-2019-231561867> Acessado em 06/01/2022.

de lei apresentado, mas ressalta a relevância da fixação de uma data comemorativa para divulgação da filantropia no território nacional.

A lei, apesar de ser uma data meramente comemorativa, possui o escopo de chamar a atenção da sociedade para a filantropia, buscando obter mais pessoas interessadas em contribuir de forma sistemática para ajuda ao próximo.

Os aspectos históricos destacados neste tópico demonstram a importância da filantropia no desenvolvimento da sociedade mundial e brasileira. Revela-se, ainda, a importância da participação da Igreja Católica na propagação do comportamento solidário e beneficente, buscando uma sociedade mais justa e equalitária.

A sociedade civil também tem papel relevante na história da filantropia com a propagação das entidades sem fins lucrativos para exercício de atividades típicas de Estado. O papel exercido pela sociedade civil vem crescendo com o passar dos anos, ganhando cada vez mais relevância no país.

Desse modo, a filantropia acaba por ocupar um papel de destaque no cenário internacional, ocasionando movimentos globais de erradicação das desigualdades e da pobreza, conforme será verificado no próximo tópico.

1.2 A filantropia no contexto global da sociedade moderna

Em 2010, os bilionários Warren Buffet e Bill e Melinda Gates criaram o movimento denominado “*Giving Pledge*”, buscando encorajar bilionários do mundo todo a destinar parte de suas riquezas para a filantropia, buscando reduzir as desigualdades sociais globais.

O “*Giving Pledge*” possui como objetivo reduzir a pobreza, dar suporte a refugiados, auxiliar em desastres naturais, aprimorar a saúde global, educação, desenvolver a investigação científica médica, contribuir para a sustentabilidade ambiental, artes, cultura, dentre outros campos de interesse da sociedade.

Os membros desse seleto grupo de bilionários devem firmar publicamente o compromisso de doar parte de sua fortuna à filantropia, por meio da confecção de uma carta pública que externaliza essa vontade. Tal doação pode ocorrer por meio de instituições de caridade, fundações ou organizações sem fins lucrativos. No Brasil, existem dois bilionários integrantes desse seleto grupo, que são Elie Horn, fundador da Cyrela, e David Vélez, fundador do banco digital Nubank.

A doação realizada por bilionários às instituições filantrópicas busca sistematizar e organizar a gestão de recursos que serão utilizados em projetos sociais que visam garantir maior dignidade humana às pessoas necessitadas.

Em 22 junho de 2020, realizou-se a 9ª reunião de cúpula da *Forbes 400 Summit on philanthropy*²⁰, a qual reuniu bilionários filantropos do mundo todo para discutir a necessidade de equiparação de oportunidades nos cuidados médicos, buscando garantir que todos tenha acesso aos cuidados médicos essenciais.

Os primórdios da filantropia empresarial nos EUA tiveram a grande contribuição do milionário Andrew Carnegie e sua obra - O Evangelho da Riqueza. O citado milionário dedicou parte de sua vida à filantropia doando sua fortuna para melhoria da vida da sociedade norte-americana.

A *Charities Aid Foundation* (CAF), organização britânica dedicada à filantropia e com mais de 90 anos de experiência, realiza anualmente uma pesquisa para elaborar um índice mundial de solidariedade²¹. No ano de 2020, o Brasil ocupou a 54ª colocação em uma lista de 114 nações, que representa uma melhora de 14 posições ao ranking do ano anterior.

A pesquisa apresentada revela um aumento global da solidariedade no mundo, sendo que o diretor executivo da CAF, Neil Heslop, descreve no relatório que: “o índice de pessoas que relataram ajuda a um estranho chega a impressionantes 55%, o mais alto que registramos em nossa pesquisa anual e que mostra preocupação genuína por nossos semelhantes”²².

Os resultados obtidos na pesquisa demonstram que a Indonésia é o país mais solidário dos Estados analisados, já o Japão ocupa a última posição do ranking, conforme representação abaixo:

²⁰ FORBES. *Forbes Hosts Ninth Annual Forbes 400 Summit On Philanthropy Focused On Equity In Opportunity, Equity In Healthcare – To Level The Playing Field And Ensure Everyone Has Access To Essential Care*. Disponível em: <<https://www.forbes.com/sites/forbespr/2020/06/22/forbes-hosts-ninth-annual-forbes-400-summit-on-philanthropy-focused-on-equity-in-opportunity-equity-in-healthcare--to-level-the-playing-field-and-ensure-everyone-has-access-to-essential-care/?sh=496eb9824f2d>>. Acesso em 21 ago. 2021.

²¹ IDIS. *World Giving Index*. Disponível em: <<https://www.idis.org.br/publicacoes/idis/world-giving-index-2021>>. Acesso em 21 ago. 2021.

²² VALOR. *Ranking global de filantropia aponta Brasil em 54º lugar*. Disponível em: <<https://valor.globo.com/empresas/noticia/2021/06/15/ranking-global-de-filantropia-aponta-brasil-em-54o-lugar.ghtml>>. Acesso em 09 out. 2021

Figura 1 – World Giving Index 2021



Fonte: Ranking global de filantropia aponta Brasil em 54º lugar²³

Esse movimento global de filantropia pelas pessoas mais ricas do mundo não é um movimento amplamente aceito como voluntário, sujeitando-se a severas críticas à atuação e à forma como são realizadas as doações e administração desses recursos.

Tal aguçada crítica remonta ainda do período do Carnegie e Rockefeller, conforme destaca Anand Giridharadas, ressaltando que esses atos de filantropia se revelam, na verdade, em atos de busca pelo poder.

Essas fundações estavam, em outras palavras, viabilizando que um pequeno grupo de pessoas abastados como Carnegie e Rockefeller alocasse somas colossais de dinheiro em prol do bem público e, assim, ganhasse voz nos veículos de comunicação do país que competiriam com as vozes de muitas autoridades públicas. Inúmeras novas fundações se preocupavam não com causas específicas, mas com o bem-estar geral da humanidade, assim como os estados. A nova filantropia era administrada profissionalmente por uma entidade similar a uma corporação e, como os governos,

²³ VALOR. *Ranking global de filantropia aponta Brasil em 54º lugar*. Disponível em: <<https://valor.globo.com/empresas/noticia/2021/06/15/ranking-global-de-filantropia-aponta-brasil-em-54o-lugar.ghtml>>. Acesso em 09 out. 2021

recebia conselhos de especialistas, ao contrário dos conselhos indiscriminados das associações voluntárias. Rockefeller escreveu a época que era importante fazer “esse negócio de benevolência de modo apropriado e eficaz”. Essa filantropia emergente seria cada vez menos sobre ações coletivas locais, testemunhadas por Tocqueville, a união a fim de resolver problemas comuns, e cada vez mais sobre “a redistribuição privada da riqueza – em geral obtida por meio da produção capitalista p por intermédio de um ‘setor sem fins lucrativos’”, escreve Jonatan Levy, historiador da Universidade de Chicago²⁴.

A robusta crítica também repousa na ausência do batismo popular do voto dos novos atores da política pública e do modo em que suas fortunas foram produzidos com a exploração de mão-de-obra e graves impactos ambientais.

Ademais, prossegue o citado autor, na ausência de preocupação das entidades filantrópicas na origem dos recursos recebidos, da forma como os filantropos fizeram para obter tais recursos.

Críticas ao modelo adotado de filantropia são importantes para aperfeiçoamento do sistema. Isto porque, doações de recursos sem uma sistematização não atacam o verdadeiro cerne do problema: a desigualdade social. O caminho da filantropia é um dos instrumentos existentes para redução da desigualdade social existente no mundo.

A desigualdade social é agravada nos últimos anos em virtude da pandemia provocada pela COVID-19, conforme estudo publicado pelo *World Inequality Lab*²⁵, que integra a Escola de Economia de Paris, instituto esse codirigido por Thomas Piketty.

O Brasil, infelizmente, tem o seu quadro social agravado nos últimos anos, acarretando em uma maior desigualdade social. Ademais, o estudo revela um verdadeiro abismo entre ricos e pobres no país. O estudo publicado pelo *World Inequality Lab*²⁶ destaca que 10% da população do Brasil representa 59% do produto interno bruto nacional, demonstrando empiricamente a desigualdade vertente na sociedade brasileira.

O estudo efetuado pela conceitua instituição de Paris sugere a necessidade de uma revisão do arcabouço tributário brasileiro, buscando efetuar uma verdadeira tributação justa, onde a maior carga tributária deve ser suportada em maior escala pela parte superior da pirâmide econômica.

²⁴ GIRIDHARADAS, Anand. Os vencedores levam tudo: a farsa de que a elite muda o mundo – traduzido por Cibelle Ravaglia – Rio de Janeiro: Alta books, 2019. P. 153

²⁵ https://wir2022.wid.world/www-site/uploads/2021/12/Summary_WorldInequalityReport2022_Spanish.pdf Acesso em 08/05/2022.

²⁶ https://wir2022.wid.world/www-site/uploads/2022/03/0098-21_WIL_RIM_COUNTRY_SHEETS.pdf Acesso em 08/05/2022.

O IBGE publicou no final de 2021 o estudo sobre a Síntese de Indicadores Sociais – Uma análise das condições de vida da população brasileira 2021²⁷, que revela o aumento das desigualdades sociais no Brasil, ressaltando que a instituição de auxílios sociais no período da pandemia evitaram um quadro ainda pior no país desigualdade social.

A desigualdade social é um grave problema enfrentado por todo mundo, que gera a necessidade de busca de ferramentas pela sociedade para coibir a sua proliferação e incidência. A solidariedade é um dos caminhos encontrados pela sociedade para o combate das desigualdades, que se materializa através da filantropia.

A filantropia possui um papel bastante relevante na tentativa de diminuição da desigualdade social. Por meio da solidariedade das doações busca-se reduzir os abismos sociais existentes. Com a filantropia, a sociedade almeja preencher lacunas deixadas pelo Estado e que agravam a desigualdade social.

A pandemia provocada pelo vírus da COVID-19 resultou em um aumento significativo das doações às entidades com atuação na área da saúde, tanto na área de pesquisa, como na área de atendimento em hospitais. No Brasil, o Banco Itaú S.A. realizou a doação 1 bilhão de Reais à fundação Itaú Unibanco para execução da iniciativa chamada “todos pela saúde”²⁸. Ressalta-se que a referida instituição bancária alegou que não obterá nenhum incentivo tributário pela doação realizada, bem como justificou a realização de doação à entidade pelo fato de que a mesma possui maior expertise na filantropia.

Ao efetuar a doação de elevada quantia ao combate da pandemia do COVID-19, a instituição financeira o fez à luz do princípio da solidariedade, reconhecendo a possibilidade de redução dos dividendos distribuídos aos acionistas, porém nenhuma instituição pode ser melhor que o país em que se encontra.

A crise mundial provocada pelo vírus do COVID-19 representou uma necessidade de maior intervenção do Estado nas relações sociais e econômicas existentes. O Estado foi chamado para manter a sociedade funcionando. Diante desse quadro mundial, o Estado buscou meios de fomentar filantropia.

Nesse contexto, torna-se relevante analisar os fundamentos valorativos da filantropia que se caracterizam por meio da solidariedade e subsidiariedade. Tais alicerces apresentam características imprescindíveis aos benefícios operados pela filantropia.

²⁷ <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101892.pdf> Acesso em 08/05/2022

²⁸ ITAU. Doações Coronavírus | Itaú. Disponível em: <https://www.itaubank.com.br/coronavirus/doacoes/> . Acesso em 21 ago. 2021

1.3 Solidariedade e Subsidiariedade: fundamentos valorativos da filantropia

A solidariedade consiste em um sentimento de amor ao próximo, auxílio, bem como compaixão com os necessitados ou injustiçados. A palavra tem sua origem incerta, porém sua aplicação inicialmente ocorreu na França com uso do termo *solidarité*, derivada do latim *solidus*.

A polissemia do vocábulo da solidariedade permite que seja utilizado também em situações envolvendo obrigações e suas responsabilidades. Contudo, no presente trabalho o termo será empregado em sua concepção de amor ao próximo, bem como ajuda à comunidade.

Ao tratar da solidariedade no direito, Ricardo Lobo Torres o faz por meio da dupla consideração sobre a forma que se materializa no direito, podendo ser encarado como um valor e como um princípio²⁹. A concepção da solidariedade como um valor decorre da reaproximação do direito com a moral. Nesse sentido, a solidariedade não se reveste de um conteúdo material específico, havendo uma clara aproximação dos ideais de liberdade, igualdade e justiça.

A solidariedade como princípio deve ser vista como parte integrante dos princípios da justiça tributária, podendo ser implementado com o respeito do princípio da capacidade contributiva e da isonomia tributária. A solidariedade tributária possui íntima conexão com os direitos fundamentais e a implementação do Estado dos direitos sociais previstos no texto constitucional. Ressalta-se que a instituição e efetividade desses direitos não necessitam ser diretamente exercidos pelo Estado, podendo este atuar como agente fomentador da atividade, mas garantindo a implementação dos direitos fundamentais.

O princípio da capacidade contributiva decorre da própria isonomia tributária disposta no art. 145, §1º da CRFB/88. A justiça tributária, que consiste em um dos valores protegidos pela nossa Constituição é efetivado através do respeito da capacidade contributiva no sistema tributário.

O Supremo Tribunal Federal já foi instado inúmeras vezes para se manifestar sobre a incidência do princípio da solidariedade no direito tributário e nos direitos sociais. A título de exemplo pode ser citado o celebre julgamento da ADI nº 3.105³⁰, cujo relator foi o Ministro

²⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Existe um Princípio Estruturante da Solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.) *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 198 e 199.

³⁰ Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária, por força de emenda constitucional. Ofensa a outros direitos e garantias individuais. Não ocorrência. Contribuição social. Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. Regra não retroativa. Instrumento de atuação do Estado na área da previdência social. Obediência aos princípios da solidariedade e do equilíbrio financeiro e atuarial,

Cezar Peluso, julgada em 18 de agosto de 2004, no qual o Supremo Tribunal Federal julgou constitucional a instituição de contribuição previdenciária em face de servidor aposentado, com fundamento no princípio da solidariedade no direito tributário.

O artigo 3º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 dispõe em seu inciso I sobre a “construção de uma sociedade livre, justa e solidária”. Portanto, a norma fundamental do país insere a solidariedade como uma norma matriz que deve permear todo ordenamento jurídico, cabendo assim orientar a interpretação e aplicação de todas as demais normas.

A relação do princípio da solidariedade e o direito tributário traz consigo sérias consequências para instituição de um sistema tributário justo, que tenha preocupação com a efetivação de direitos fundamentais, bem como observe os direitos fundamentais dos contribuintes.

Outro aspecto bastante relevante do princípio da solidariedade consiste na verificação se um tributo poderia ser instituído com base apenas no referido princípio, desconsiderando as demais regras existentes no sistema jurídico. Humberto Ávila³¹ buscou responder esse questionamento, aduzindo na impossibilidade da criação de um tributo com fundamento no princípio da solidariedade, pois aspectos materiais das hipóteses de incidência e as regras de divisão de competências devem ser observadas, conforme preceitua o conceituado jurista:

O Estado não pode justificar a tributação com base direta e exclusiva no princípio da solidariedade social. Isso porque o poder de tributar, na Constituição brasileira, foi delimitado, de um lado, por meio de regras que descrevem os aspectos materiais das hipóteses de incidência e, de outro, por meio da técnica da divisão de competências em ordinárias e residuais.

As conclusões apresentadas pelo autor gaúcho estão em consonância com o ordenamento jurídico, não cabendo a instituição de tributos apenas observando o princípio da capacidade contributiva.

A solidariedade no direito tributário possui incidência na função fiscal do tributo, possuindo também plena aplicabilidade nos tributos de natureza extrafiscal, ou seja, também aplicável aos tributos que não possuem natureza estritamente arrecadatória, que exercem outros

bem como aos objetivos constitucionais de universalidade, equidade na forma de participação no custeio e diversidade da base de financiamento (...).

[ADI 3.105, rel. min. Cezar Peluso, j. 18-8-2004, P, DJ de 18-2-2005.]

³¹ ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base na solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.). Solidariedade Social e Tributação, 2005, p. 69.

papéis na sociedade. A doutrina brasileira alcunha de princípio da solidariedade social de forma inversa quando a utilização da solidariedade efetiva a desoneração total ou parcial da tributação, nesse sentido são as lições de Regina Helena Costa³².

O Supremo Tribunal Federal se manifestou por diversas vezes na aplicação do princípio da solidariedade social de forma inversa, como, por exemplo, no julgamento do RE 636.941 do Rio Grande do Sul, no qual o relator, Ministro Luiz Fux, assegurou que citado princípio é aplicável as entidades sem fins lucrativos pois desempenham atividades em colaboração ou substituição do Estado³³.

A solidariedade traz consigo um forte aspecto ético, bem como traz em sua raiz um apelo religioso em decorrência de aspectos históricos da humanidade e da evolução social. A solidariedade pode ser considerada um valor superior que fundamenta os direitos existentes, como trata Gregorio Peces-Barba Martínez³⁴.

A íntima ligação do princípio da solidariedade e o da capacidade contributiva são aspectos relevantes para uma justa repartição das cargas tributárias na sociedade. Carlos Alexandre de Azevedo Campos, ressalta a importância do princípio da capacidade contributiva para uma tributação justa:

³² COSTA, Regina Helena. O Princípio da solidariedade social no sistema tributário nacional. *Revista do Programa de Pós-Graduação em direito – UFC*, vol. 39.1, jan/jun, 2019. p. 21-32

³³ RE 636.941/RS: EMENTA: TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. REPERCUSSÃO GERAL CONEXA. RE 566.622. IMUNIDADE AOS IMPOSTOS. ART. 150, VI, C, CF/88. IMUNIDADE ÀS CONTRIBUIÇÕES. ART. 195, § 7º, CF/88. O PIS É CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL (ART. 239 C/C ART. 195, I, CF/88). A CONCEITUAÇÃO E O REGIME JURÍDICO DA EXPRESSÃO “INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E EDUCAÇÃO” (ART. 150, VI, C, CF/88) APLICA-SE POR ANALOGIA À EXPRESSÃO “ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL” (ART. 195, § 7º, CF/88). AS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR SÃO O CONJUNTO DE PRINCÍPIOS E IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS (ART. 146, II, CF/88). A EXPRESSÃO “ISENÇÃO” UTILIZADA NO ART. 195, § 7º, CF/88, TEM O CONTEÚDO DE VERDADEIRA IMUNIDADE. O ART. 195, § 7º, CF/88, REPORTA-SE À LEI Nº 8.212/91, EM SUA REDAÇÃO ORIGINAL (MI 616/SP, REL. MIN. NÉLSON JOBIM, PLENO, DJ 25/10/2002). (...) AS ENTIDADES QUE PROMOVEM A ASSISTÊNCIA SOCIAL BENEFICENTE (ART. 195, § 7º, CF/88) SOMENTE FAZEM JUS À IMUNIDADE SE PREENCHEREM CUMULATIVAMENTE OS REQUISITOS DE QUE TRATA O ART. 55, DA LEI Nº 8.212/91, NA SUA REDAÇÃO ORIGINAL, E AQUELES PREVISTOS NOS ARTIGOS 9º E 14, DO CTN. AUSÊNCIA DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA OU APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE SOCIAL DE FORMA INVERSA (ADI 2.028 MC/DF, REL. MOREIRA ALVES, PLENO, DJ 16-06-2000). INAPLICABILIDADE DO ART. 2º, II, DA LEI Nº 9.715/98, E DO ART. 13, IV, DA MP Nº 2.158-35/2001, ÀS ENTIDADES QUE PREENCHEM OS REQUISITOS DO ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91, E LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE, A QUAL NÃO DECORRE DO VÍCIO DE INCONSTITUCIONALIDADE DESTES DISPOSITIVOS LEGAIS, MAS DA IMUNIDADE EM RELAÇÃO À CONTRIBUIÇÃO AO PIS COMO TÉCNICA DE INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO. EX POSITIS, CONHEÇO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO, MAS NEGO-LHE PROVIMENTO CONFERINDO EFICÁCIA ERGA OMNES E EX TUNC.

³⁴ PECES-BARBA MARTÍNEZ, Gregorio. *Curso de derechos fundamentales*, 1995, p. 261-282.

Cumpra, portanto, papel de destaque no desenho da estrutura e do conteúdo do sistema normativo tributário, e na fixação da medida da tributação, confirmado seu caráter de direito fundamental: direito a uma tributação baseada em critérios de justiça material e de igualdade, na impossibilidade de incidência sobre fatos que não denotem riqueza, na vedação de exigências que eliminem a própria capacidade de produzir e contribuir, na generalidade sem olvidar-se o respeito à imunidade do mínimo existencial, e na mais completa proibição de privilégios odiosos. O princípio encerra, em síntese, autêntica limitação ao poder de tributar como concretização da igualdade e proteção da liberdade econômica e da propriedade dos cidadãos-contribuintes³⁵.

A utilização conjunta dos princípios da capacidade contributiva e da solidariedade consiste em importante ferramenta para o combate da desigualdade social e da justa tributação. A inserção de incentivos fiscais para o fomento da solidariedade na sociedade deve ter como um dos princípios balizadores a capacidade contributiva.

No ordenamento jurídico brasileiro, é importante destacar a ausência de omissão quanto à incidência da solidariedade, pois logo no inc. I, do art. 3º da Constituição de 1988 há expressa previsão dos objetivos fundamentais da República de construir uma sociedade livre, justa e solidária.

A solidariedade deve irradiar por todo o sistema jurídico brasileiro com o escopo de atingir um dos fundamentos constitucionais do estado brasileiro. O direito tributário deve ser lido à luz do princípio da solidariedade buscando reduzir as desigualdades sociais e a construção de uma sociedade que respeite e ajude aos necessitados.

O princípio da subsidiariedade tem sua origem a partir da doutrina social da Igreja Católica, através da edição da Encíclica do Quadragesimo Anno, do Papa Pio XI em 1931. O referido documento religioso pugnava pela defesa da autonomia do indivíduo, privilegiando a sociedade frente ao Estado, quando fosse capaz de exercer os anseios sociais.

O princípio da subsidiariedade confere grande poder a sociedade civil organizada, permitindo que através do fomento essas entidades possam atender aos interesses da sociedade, deixando o Estado prestacional em um segundo plano.

Outro aspecto também relevante do referido princípio, consiste na valorização da democracia. Isto porque, há um afastamento da concepção tradicional de Estado impositivo

³⁵ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Interpretação do sistema constitucional tributário *in* Estado fiscal e tributação / organização Luís Cesar Souza de Queiroz, Marcus Abraham, Carlos Alexandre de Azevedo Campos – 1ª ed. – Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2015. Pág. 120.

para um Estado consensual, onde há maior participação do cidadão nas escolhas públicas, na promoção de interesses dos indivíduos, da família dentre outras instituições.

A subsidiariedade pode assumir um aspecto positivo ou negativo, segundo Silvia Faber Torres³⁶. No aspecto positivo implica em um limitador da atuação estatal, cabendo ao Estado observar as competências e responsabilidades do indivíduo como uma área de não atuação estatal, em que se confere respeito à individualidade. De igual modo, impõe-se a verificação pelo Estado se tal atribuição se encontra dentro de sua competência, bem como se deve atuar de forma a fomentar a participação da sociedade.

A pesquisadora e assistente social Maria Luiza Mestriner aborda em sua obra crítica ao modelo adotado pelo Estado brasileiro na assistência social de adoção da primazia dos princípios da solidariedade e da subsidiariedade, ressaltando a morosidade estatal em responder os anseios da sociedade:

Tradicionalmente, em nosso país, o Estado tem sido o último a responder diretamente pelas atenções sociais. Neste campo, tem prevalecido o princípio da subsidiariedade entre o estatal e o privado, em que o Estado transfere para a sociedade as responsabilidades maiores, restringindo-se à execução de ações emergenciais. Para tanto, tem utilizado da estratégia da delegação, manipulando subsídios, subvenções e isenções por meio de mecanismo de convênios e atribuição de certificados, numa pretensa relação de parceria ou de co-produção de serviços sob o financiamento estatal. Como o Estado sempre destinou para esta área restritos recursos financeiros, que levaram à seleção de entidades sociais e pagamentos simbólicos de *per capita*, ele estabeleceu, com o conjunto de entidades, uma atitude ambígua e discriminada de acomodação de interesses econômicos e políticos, atravessada pelo clientelismo e fisiologismo.

Desta forma, o Estado fez com que a assistência social transitasse sempre no campo da solidariedade, filantropia e benemerência, princípios que nem sempre representam direitos sociais, mas apenas benevolência paliativa.³⁷

Em que pese a arguta crítica acima apresentada pelo modelo eleito pelo Estado brasileiro para execução do dever de assistencialismo aos necessitados, mesmo o modelo encontrar-se longe da perfeição requerida, encontra-se de acordo com os paradigmas traçados pelo constituinte de 1988, observando aos princípios da subsidiariedade e da solidariedade.

³⁶ TORRES, Silvia Faber. *O princípio da subsidiariedade no Direito Público*. Renovar: Rio de Janeiro, 2001.

³⁷ MESTRINER, Maria Luiza. *O Estado entre a Filantropia e assistência social* – 4ª ed. – São Paulo, Cortez, 2008. Pág. 21.

A Lei n° 4.320/64 consagra em seu art. 16³⁸ o princípio da subsidiariedade, ao reconhecer que a instituição de subvenções sociais deve ocorrer quando verificado que a prestação de serviços essenciais de assistência social, médica e educacional, forem mais vantajosos economicamente se prestados por instituições sem fins lucrativos.

Nesse passo, o terceiro setor desempenha papel relevante no exercício da filantropia. E, por essa razão, torna-se relevante não apenas esclarecer a sua acepção, como também pode configurar um instrumento útil para garantir o exercício da função social por meio da atividade filantrópica cumprida pelo cidadão.

1.4 A importância do terceiro setor para o Estado e para a persecução da filantropia

Inicialmente, é importante destacar a inexistência de uma acepção única para a atuação de organizações sociais sem fins lucrativos. Há, na literatura internacional, diferentes termos para definir o que seria o terceiro, como, por exemplo, *independent sector*, *voluntary organizations*, *nonprofit sector*, *économie sociale*, *third sector*, *philanthropy*, *associations humanitaires*, dentre outras expressões.

A origem do termo terceiro setor se relaciona com as ideias de economia clássica, no qual a sociedade seria dividida em setores, a partir da análise dos objetivos econômicos do agente social. Ao tratar da origem do termo terceiro setor, Leilah Landim esclarece como se inseriu, originalmente, na cultura norte-americana³⁹, bastante influenciado pelo individualismo liberal:

Terceiro setor não é um termo neutro. Em primeiro lugar – mais do que o transnacional ONG, por exemplo – tem nacionalidade clara. É de procedência norte-americana, contexto onde associativismo e voluntariado fazem parte de uma cultura cívica baseada no individualismo liberal, em que o ideário dominante é o da precedência da sociedade com relação ao Estado. E se analisarmos os canais através dos quais a expressão vem sendo mais disseminada, acredito que chegaremos ao terreno do mercado: é usada amplamente e de forma naturalizada sobretudo por empresas, fundações e organizações dedicadas à chamada filantropia empresarial, ou investimento social, campo que se desenvolve recentemente enquanto nova forma de

³⁸ Art. 16. Fundamentalmente e nos limites das possibilidades financeiras a concessão de subvenções sociais visará a prestação de serviços essenciais de assistência social, médica e educacional, sempre que a suplementação de recursos de origem privada aplicados a êsses objetivos, revelar-se mais econômica.

³⁹ A origem do termo remonta do discurso de John D. Rockefeller III em 1978.

atuação do empresariado, através do repasse de recursos a projetos de ação social, ou cultural.⁴⁰

No primeiro setor, insere-se o “mercado”, que consiste na junção de pessoas jurídicas de direito privado, as quais praticam atividades com o intuito de obter lucro. O segundo setor seria formado pelo “Estado”, pessoa jurídica de direito público criada para satisfazer os interesses da coletividade. Já o terceiro setor pode ser visto como uma área intermediária entre o Estado, o mercado e a sociedade. Consistiria em um espaço público, mas organizado sob a forma privada e gerido por entidades privadas para atender ao interesse público, demonstrando uma grande simbiose entre o público e o privado.

Em 1992, Lester Salomon e Helmut Anheier⁴¹ analisam as principais características das entidades integrantes do terceiro setor, criando uma definição estrutural/operacional para organizar o estudo deste importante setor.

As características fundamentais das entidades do terceiro setor, segundo Lester Salomon e Helmut Anheier são: a) regularidade formal, necessidade de institucionalização, de observância das normas legais para organização, necessidade de existência formal; b) serem constituídas pela forma privada, necessidade de separação do Estado; c) ausência de repartição de superávits para os integrantes da entidade, não se repudia a existência de resultado econômico financeiro, porém, este não pode ser distribuído entre os integrantes da entidade; e d) autonomia, que consiste no poder de se autogerir, de tomar as decisões sem a interferência de atores externos⁴².

Dois grandes marcos históricos mundiais contribuíram para o crescimento do terceiro setor em todo mundo, que foram: a) a crise de estado de *welfare state*, resultando em um remanejamento dos mecanismos de bem-estar social, implicando em uma maior participação da sociedade na obtenção dos fins estatais; e b) a crise suportada pelos países subdesenvolvidos a partir da década de 80 com a explosão da dívida externa e inflação galopante.

Outros fatores históricos também foram importantes para aumento da importância do terceiro setor, como a queda do muro de Berlim, que representou um grande declínio do modelo de planejamento estatal, de controle do Estado das atividades econômicas e sociais. A grande

⁴⁰ LANDIM, Leilah. Notas em torno do terceiro setor e outras expressões estratégicas. *Revista O Social em questão*, n° 4. Enfrentamentos da questão social. Rio de Janeiro, Departamento de Serviço Social, PUC-RIO, 1999, p. 62.

⁴¹ SALAMON, Lester M., ANHEIER, Helmut K. *In search of the non-profit sector*. In: The question of definitions. Vol. 3, 1992, p. 125–151. Disponível em: <<https://doi.org/10.1007/BF01397770>> Acesso em 29 ago. 2021.

⁴² SALAMON, Lester M., ANHEIER, Helmut K. *In search of the non-profit sector*. In: The question of definitions. Vol. 3, 1992, p. 125–151. Disponível em: <<https://doi.org/10.1007/BF01397770>> Acesso em 29 ago. 2021.

revolução tecnológica, vivida até os dias coevos, que reduziu distâncias geográficas a um mero clique, permitindo uma maior fluidez de informações e dados.

Leilah Landim destaca a “descoberta” do terceiro setor no plano global decorreu da junção de diversos fatores, como a redefinição do papel do Estado, transformações do mercado de trabalho:

O pano de fundo dessa “descoberta” é global e mais do que conhecido, compreendendo fenômenos também diversificados como a redefinição do papel do Estado e a predominância da lógica de mercado com suas conseqüências sociais desastrosas, no quadro do neoliberalismo; o fim do socialismo real e a reorganização das sociedades do Leste Europeu; a diminuição de prestígio e a desconfiança com relação às instituições política-representativas tradicionais, como partidos e sindicatos; a intensificação de afirmações – e discriminações e conflitos – étnicas e religiosas; as transformações no mundo de trabalho e o recrudescimento da chamada exclusão social, configurando-se o que, para alguns, é uma nova questão social; a retomada e revisão da questão da democracia e da cidadania, entre outras.⁴³

O trecho acima ressalta dois fatores decisivos na ampliação da atuação das entidades sem fins lucrativos ao tratar do recrudescimento da exclusão social, e do aumento da desconfiança das instituições política-representativas, causando um vácuo a ser preenchido pelas entidades do terceiro setor.

Rafael Carvalho Rezende Oliveira discorre sobre três fatores vividos no direito estatal que muito contribuíram para o surgimento e crescimento do terceiro setor, destacando que a sua origem se justifica com base em três fundamentos: “a) a passagem da Administração Pública imperativa para a Administração Pública consensual; b) a consagração do princípio da subsidiariedade; c) o fomento estatal às atividades privadas de caráter social”⁴⁴.

As mudanças sofridas na sociedade acarretaram na criação de uma aldeia global que permitiu a obtenção de informações e reivindicações de direito em um plano nunca antes visto. O cidadão global também foi chamado para suprir as falhas existentes no modelo estatal, eclodindo na importância do terceiro setor.

A realização de um número maior de parcerias entre o Estado e a sociedade civil organizada resultam em uma evolução na democracia participativa. Resulta, portanto, em maior transferência de poder ao cidadão, operada por meio de uma espécie de desestatização de

⁴³ Op. Cit. 67.

⁴⁴ OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. *Administração Pública, Concessões e Terceiro Setor*. Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2009, p. 277.

funções antes executadas com exclusividade pelo Estado, que são transferidas para execução de entidades sem fins lucrativos. O terceiro setor acaba por ocupar uma função estatal, conforme descrito por Ana Paula de Barcellos:

De outra parte, elas frequentemente se ocupam de atividades relacionadas com a promoção e proteção de direitos fundamentais, aproximando-se nesse sentido da própria atuação atribuída aos Estados contemporâneos. É secular a tradição brasileira de instituições filantrópicas dedicadas à atenção da saúde, educação, assistência social, amparo a idosos, entre outros temas.⁴⁵

A relevância do terceiro setor foi ampliada nos últimos anos. A partir da união de esforços entre o Estado, a sociedade e o mercado, todos os agentes passaram a estar imbuídos no espírito de solucionar problemas comuns vividos em sociedade, mas de uma forma harmônica e colaborativa.

O terceiro setor se materializa, assim, nas entidades sem fins lucrativos, sendo que o ordenamento jurídico buscou criar figuras específicas para aprimorar a regulamentação deste setor, tendo em vista a grande importância assumida no cenário social.

O termo ‘entidades sem fins lucrativos’ deve ser visto como um gênero, tendo em vista o seu caráter mais abrangente, que busca inserir todas as espécies de entidades que atuam sem objetivo lucrativo. Dentre as espécies admitidas no ordenamento jurídico brasileiro, podemos citar: a) Organizações não governamentais (ONGs); b) Organizações Sociais (OS); c) Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP); d) associações; e) fundações; f) fundos patrimoniais; e g) entidades de utilidade pública; dentre outras formas admitidas no ordenamento jurídico.

As espécies de entidades sem fins lucrativos possuem uma característica comum a todas elas, que consiste na personalidade jurídica de direito privado. Portanto, apesar de executarem serviços de interesse da sociedade, que possam ter parcerias com o Estado, essas entidades não perdem a sua característica de pessoa jurídica de direito privado.

Outra característica relevante dessas entidades é desnecessidade de realização de concurso público para seleção dos empregados destas entidades. Nesse esteio é importante ressaltar que essas entidades também não necessitam realizar licitação para contratação de obra, serviços ou quaisquer outros contratos.

⁴⁵ BARCELLOS, Ana Paula. *Curso de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 3ªed., 2020, p. 484

Ao realizar parcerias com entidades do terceiro setor para que desenvolvam serviços de interesse da sociedade, pode-se realizar parcerias de forma gratuita ao Estado ou com o recebimento de transferências voluntárias pela entidade, mais especificamente na forma de subvenções sociais, conforme dispõe a Lei nº 4.320/64, em seu art. 12, §3º, inc. I.⁴⁶

A Lei nº 4.320/64 consagra o princípio da subsidiariedade em seu art.16 ao dispor que a concessão de subvenções pelo Estado deverá analisar critérios econômicos para sua concessão.

A ampliação das atividades do terceiro setor, bem como o aumento da sua importância na vida em sociedade, acarretou na necessidade de regulação pelo Estado desta atividade. Sendo assim, dentro da autonomia conferida a cada ente federativo, foram instituídas classificações para melhor qualificar as entidades integrantes do terceiro setor.

Foram editadas leis que criaram as seguintes classificações: a) organizações sociais (OS); b) Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP); c) fundações de apoio; d) Organizações da Sociedade Civil (OSC); dentre outras classificações que podem ser criadas dentro da autonomia de cada ente federativo.

A criação de classificações é de suma importância para melhor organizar o sistema existente, trazendo uma maior uniformidade e regras a serem cumpridas pelas entidades, afastando a insegurança jurídica e trazendo mais confiança ao cidadão no exercício dessas atividades.

As entidades sem fins lucrativos podem atuar em atividades econômicas existentes com o objetivo de obter recursos para cumprimento de suas finalidades. Nesse diapasão, o ordenamento jurídico brasileiro garantiu a incidência de imunidade tributária de impostos do patrimônio, renda e serviços dessas entidades, desde que cumpridos os requisitos legais.

Em 2014 foi editada a Lei nº 13.019, alcunhada popularmente como o Marco Regulatório do Terceiro Setor. O citado diploma legal visou a criação de regras para um regime jurídico de parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil. Definindo diretrizes para a política de fomento, colaboração e cooperação com organizações da sociedade civil.

A produção legislativa sobre as entidades do terceiro setor é algo em eterna evolução no direito brasileiro, tendo em vista a relevância do assunto e a grande importância que passa o

⁴⁶ I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;

exercer na vida da sociedade. Diante deste quadro de importância social, o Estado busca cada vez mais editar normas que possam melhor regulamentar a atuação das entidades do terceiro setor.

Em 16 de dezembro de 2021, foi promulgada a Lei Complementar nº 187⁴⁷, a qual dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes e regula os procedimentos de imunidade de contribuições à seguridade social destas entidades. A Lei Complementar dispõe em seu art. 2º sobre a definição legal das entidades beneficentes que são: “Entidade beneficente, para os fins de cumprimento desta Lei Complementar, é a pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, que presta serviço nas áreas de assistência social, de saúde e de educação, assim certificada na forma desta Lei Complementar”. A norma em comento ressalta a necessidade de certificação da entidade para reconhecimento estatal.

Os requisitos para reconhecimento da certificação estão dispostos na Lei Complementar, de acordo com a área de atuação da entidade beneficente, como, por exemplo, na área de saúde, exercer alternativamente um dos seguintes itens: a) prestar serviço ao SUS; b) atuar na promoção à saúde; c) prestar serviços gratuitos; e d) ser de reconhecida excelência e realizar projetos de apoio ao desenvolvimento institucional do SUS. Outros requisitos são definidos na lei complementar analisada.

A legislação complementar também trouxe a regulamentação do procedimento para requisição da certidão, buscando afastar a insegurança jurídica existente, evitando o subjetivismo na realização desta atividade.

A certidão de entidade beneficente é de suma importância para análise dos requisitos para concessão de incentivos fiscais, além de propiciar ao doador maior segurança e credibilidade na operação a ser realizada, pois haveria uma prévia regulação estatal fiscalizando a atividade exercida pela instituição sem fins lucrativos.

Nesse passo, será analisado a importância da instituição de políticas públicas de fomento a participação da sociedade no financiamento de atividades realizadas por entidades sem fins lucrativos, demonstrando a importância da filantropia na concretização da democracia direta na gestão dos recursos públicos.

⁴⁷ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp187.htm#art47>. Acesso em 07 de janeiro de 2022.

1.5 A filantropia e a democracia.

O interesse na participação das decisões públicas não é algo novo na sociedade. O poder de influenciar nas escolhas e na atuação do Estado remonta desde a Grécia antiga, em que os gregos se reuniam na *Ágora* para debater questões referentes à sociedade com os governantes. Ressalta-se que, a democracia grega não era igualitária, pois apenas parte da sociedade detinha o direito de participar das discussões públicas, mas tem-se aí um embrião da democracia direta.

Nos dias coevos, a sistemática de *Ágora* não mais se amolda à realidade contemporânea, pois a grande complexidade do mundo moderno e o crescimento da população impossibilita a utilização deste modelo grego de deliberação. Outro fator que impossibilita a sua utilização é a impossibilidade de exclusão de cidadãos da discussão da coisa pública. Não mais se aceita a exclusão de cidadãos em decorrência de sua classe, posses ou origem.

A impossibilidade de utilização do modelo grego de democracia direta para verificação das escolhas públicas não impede a busca por outros meios de satisfação dos anseios da sociedade e da participação do povo. Portanto, deve-se buscar outros mecanismos democráticos para concretizar os fins pelos quais o Estado foi criado e a possibilidade de intervenção direta da sociedade.

O gasto público não pode ser uma decisão apenas do Poder Executivo e Legislativo, em que pese tais poderes possuam o batismo do voto popular e a legitimação prevista no ordenamento jurídico, mas tais delegações não implicam em um cheque em branco aos governantes e políticos. Deve-se admitir a possibilidade de participação direta do cidadão na verificação dos interesses públicos e dos gastos públicos.

A efetivação de direitos fundamentais pressupõe a ideia de um Estado organizado e estruturado para obtenção dos fins para os quais foi criado. A democracia possui um papel nodal na visão de Estado e na efetivação dos direitos fundamentais. Geralmente, focaliza-se apenas na solução do problema, ou seja, na concretização dos direitos fundamentais prestacionais, porém, olvida-se de questionar os antecedentes históricos do problema, como a elaboração do orçamento público ou de outras formas de concretizar este objetivo público, a natureza do mesmo e as questões inerentes às despesas e receitas públicas.

A população fica alijada das discussões pertinentes aos gastos públicos, pois entende-se que após a eleição dos governantes tem-se como cumprida a regra democrática, cabendo aos eleitos, tanto do Executivo, quanto do Legislativo, a condução da coisa pública de acordo com os interesses públicos por eles determinados. Todavia, tal sistemática não deve mais se

coadunar com o mundo em que vivemos, onde a sociedade pugna por maior participação, por querer ter sua voz ouvida pelos governantes.

O mundo moderno traz consigo um novo desejo de uma Àgora, qual tal adaptada e alinhada com a nossa realidade. A tecnologia assume uma preponderância nesse novo momento da vida mundial, facilitando a troca de informações e reduzindo os espaços e barreiras físicas existentes. Outro grande fator de mudança é a necessidade de informação e divulgação de dados, possibilitando tomada de decisões conscientes, deliberadas e racionais.

O orçamento público deixa de ser visto como apenas uma peça jurídica necessária para realização de despesas e receitas públicas ou como um pressuposto legal para atuação do Estado. Passa-se à visão de um importante instrumento de concretização dos anseios da sociedade e da participação direta desta na escolha dos interesses públicos, efetivando o princípio democrático insculpido na Constituição. Importante destacar que, não se está abordando a questão da natureza formal, material ou ato-condição do orçamento público, mas sim esse viés democrático que o orçamento vem sofrendo recentemente.

Nesse diapasão, é importante destacar as lições exaradas pelo ilustre jurista carioca Marco Antonio Ferreira Macedo⁴⁸, que destaca a importância do pluralismo de ideais na deliberação pública do orçamento e a necessidade de observância da cooperação entre os membros da sociedade no orçamento:

Mais ainda, o próprio Estado Democrático de Direito, analisado sob uma perspectiva evolutiva, revela-se mantenedor da dimensão do Estado Social, razão por que não pode retroceder a um modelo burguês ou pluralmente liberal na sua vertente orçamentária, sob a inspiração da acepção patrimonialista de direito subjetivo, onde prevalece uma concepção individual de base egoísta e os próprios indivíduos deixam de ser considerados como membros cooperativos da sociedade.

(...)

Quando se alude à importância do orçamento em termos de definição dos ganhadores e perdedores da ação do Estado, aquela concepção e as ideias dela decorrentes devem ser expungidas, porque é necessário entender essa definição num contexto de abertura e pluralismo de ideias da deliberação pública que deve nortear o processo institucionalizado de alocação de recursos públicos, isto é, o processo orçamentário.

⁴⁸ MACEDO, Marco Antonio Ferreira. A Natureza Jurídica do Orçamento Público e suas Implicações para o seu Processo Decisório: um Problema Concreto da “Constituição Orçamentária” Brasileira? In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira. *Direitos Fundamentais e Estado Fiscal*. Salvador: Ed. Juspodium, 2019, p. 300-301.

A preocupação com as finanças públicas, que inicialmente surgiu com a função de limitar o poder do soberano, passa a se preocupar com a concretização dos fins do Estado, da efetivação dos direitos da sociedade. O direito fundamental à prestação de serviços públicos pelo Estado também traz consigo o direito fundamental de participação das escolhas públicas, em que o cidadão poder influir em momentos prévios a efetivação de tais direitos prestacionais, como na eleição das prioridades públicas, que pode se materializar na participação da elaboração do orçamento.

Paulo Bonavides trata, em seu curso de direito constitucional, da democracia direta, do direito à informação e do pluralismo como integrantes de uma quarta geração dos direitos fundamentais, que compreende “o direito à democracia, o direito à informação e o direito ao pluralismo”⁴⁹. Em relação aos direitos da quarta geração, destes dependem a “concretização da sociedade aberta do futuro, em sua dimensão de máxima universalidade, para a qual parece o mundo inclinar-se no plano de todas as relações de convivência”⁵⁰.

A democracia positivada enquanto direito da quarta geração há de ser, de necessidade, uma democracia direta. Materialmente possível graças aos avanços da tecnologia de comunicação, e legitimamente sustentável graças à informação correta e às aberturas pluralistas do sistema. Desse modo, há de ser também uma democracia isenta já das contaminações da mídia manipuladora, já do hermetismo de exclusão, índole autocrática e unitarista, familiar aos monopólios do poder. Tudo isso, obviamente, se a informação e o pluralismo vingarem por igual como direitos paralelos e coadjuvantes da democracia; esta, porém, enquanto direito do gênero humano, projetado e concretizado no último grau de sua evolução conceitual⁵¹.

O direito à informação é um pressuposto essencial para concretização da democracia em matéria orçamentária. O governante deve disponibilizar não só aos órgãos de controle institucionais tais informações, mas sim disponibilizar à sociedade as informações pertinentes à atuação pública. O principal órgão de controle dos gastos públicos deve ser a própria sociedade, que deve ser municiada de informações claras, verídicas e desinteiradas da gestão da coisa pública.

A tecnologia contribuiu de forma eficaz e plena para reduzir barreiras físicas e burocráticas para acesso às informações públicas, não devendo o Estado impor barreiras que não são razoáveis para propagação dos dados públicos. Ressalta-se que o papel do Estado não

⁴⁹ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Malheiros, 28ª ed., 2013, p. 590.

⁵⁰ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Malheiros, 28ª ed., 2013, p. 590.

⁵¹ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Malheiros, 28ª ed., 2013, p. 590.

se limita apenas em divulgar tais dados, mas também propiciar ao cidadão meios de compreender os dados e emitir suas considerações sobre os fatos à luz da racionalidade.

O direito fundamental à informação no orçamento público não se restringe à divulgação de dados frios, mas também abrange a necessidade de justificação e de utilização de linguagem não puramente técnica da informação, permitindo uma maior participação da sociedade no controle dos atos do Estado.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, alcunhada por Ulisses Guimarães de constituição cidadã, traz em seu âmago a participação popular, a valorização do cidadão nas escolhas públicas. Possibilita-se que o cidadão participe e influencie nas escolhas públicas, como, por exemplo, no inc. III do art. 14, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diogo de Figueiredo Moreira Neto contribui com preciosa lição sobre a participação popular e a democracia na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988:

Em suma, uma Constituição que contém mais de meia centena de dispositivos matriciais do Direito de Participação já enseja uma preocupação válida com a urdidura de seu tratamento doutrinário sistemático, não só com vistas à melhor interpretação do seu conjunto como ao aperfeiçoamento da busca da finalidade a que todos convergem: a instituição de uma democracia participativa em que se harmonizem eficiência e legitimidade.⁵²

A título meramente exemplificativo, cita-se alguns dos instrumentos previstos na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 de participação direta do cidadão nas escolhas e controle da Administração Pública: a) audiências públicas; b) ação popular; c) iniciativa popular de leis; d) plebiscito e referendo; e) sufrágio universal; dentre diversos outros instrumentos previstos na Constituição e em normas infralegais.

A instituição do orçamento participativo resulta em importante descentralização das decisões da Administração Pública, implementando no seio da sociedade moderna uma consciência de democracia, de Estado e de política. Ademais, tal circunstância acaba por incentivar a prática da dialética democrática, estimulando o desenvolvimento intelectual de seus habitantes: um importante instrumento de poder popular.

A democracia direta concretiza-se com a participação do cidadão de forma direta na condução dos fins da sociedade. Há maior liberdade de atuação e conformação do cidadão para obtenção das escolhas públicas, cuja voz poderá interferir nas escolhas públicas.

⁵² MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Direito da participação política: legislativa, administrativa, judicial (fundamentos e técnicas constitucionais de legitimidade)*. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 1992, p. 183.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 introduziu algumas manifestações de democracia direta pelo cidadão nas escolhas públicas como, por exemplo, o orçamento participativo, dentre outras previsões.

A democracia passa por uma crise, mas não se pode falar que ela está com seus dias contados ou decadente. Vivemos um momento de amadurecimento democrático e de revisitação das instituições jurídicas. Luís Roberto Barroso afirma que “é cedo para concluir que a democracia esteja verdadeiramente decadente. Num mundo, em transformação acelerada, é inevitável que ela passe por sobressaltos e adaptações.”⁵³

A crise democrática em que vivemos, a baixa confiabilidade no administrador público, no político, acarreta na necessária revisão dos instrumentos jurídicos vigentes, com o intuito de melhor regular a vida em sociedade. A filantropia somada aos incentivos fiscais pode ser um relevante canal de concretização da democracia direta pelo cidadão, incentivando e permitindo ao cidadão efetuar escolhas de como os recursos devem ser empregados para elidir as discrepâncias sociais existentes.

A existência de norma legais que confirmam ao cidadão ou às empresas incentivos fiscais ao efetuarem doações para entidades filantrópicas, estas que devem exercer funções típicas de Estado, como saúde, educação, esporte, dentre outros, consiste em relevante instrumento para redução das desigualdades sociais.

Ao permitir o cidadão destinar parte de seus tributos para aplicação direta em setores carentes da sociedade, afasta-se a atribuição direta do Estado na realização de tal atividade, buscando obter uma maior eficiência na prestação do serviço público. Ressalta-se que o fato de a prestação ser realizada pelo particular não traz consigo por si só uma concepção de eficiência. Porém, a realização dessa atividade estará longe das amarras da burocracia do setor público, não permanecendo, contudo, livre de controle estatal.

Outro aspecto bastante relevante da filantropia envolve a necessidade de verificação da atribuição das sociedades empresárias de financiarem projetos de interesse de toda a coletividade, à luz da função social da sociedade. O tema esbarra também nos limites da publicidade dos atos praticados e da necessidade de incentivos tributários pelo Estado para consecução desses fins, conforme será demonstrado no próximo tópico.

⁵³ BARROSO, Luís Roberto. *Revolução tecnológica, crise da democracia e Constituição: direito e políticas públicas num mundo em transformação*. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 39

1.6 Filantropia x Responsabilidade social da empresa. O princípio da função social da empresa como um vetor de incentivos as doações

Uma celeuma que aflora é a delimitação da filantropia e da responsabilidade social da empresa, ambas expressões teriam o mesmo significado? Haveria ou interseção entre elas ou seriam campos totalmente distintos?

O presente tema será tratado especificamente neste tópico para depois adentrar no princípio da função social da empresa como um possível vetor nos incentivos às doações. Em primeiro lugar, serão tratados os respectivos termos para delimitar o tema e possibilitar uma maior compreensão da discussão existente.

As constantes modificações que o mundo vem atravessando, revoluções sociais, tecnológicas, dentre diversas outras, acarretam na necessidade de releitura de conceitos enraizados na sociedade. Barreiras geográficas cada vez são menores, problemas antes locais passam a ter dimensões globais.

As modificações passadas pelo mundo também atingem as sociedades empresárias, que além de sua finalidade primária de obtenção de lucros pelos sócios, necessita observar outros anseios da sociedade. Neste ponto, temos a inserção da responsabilidade social da empresa.

O liberalismo econômico foi um período histórico relevante para sociedade mundial, pois buscou justificar a liberdade do comerciante e do industrial em produzir riquezas para obtenção de suas finalidades resultando, indiretamente, no bem-estar social, de acordo com as lições de Adam Smith, descritas por Carlos Alexandre de Azevedo Campos:

A liberdade econômica seria, portanto, uma liberdade fundamental em Smith. A ordem social “espontânea” é fundada na liberdade – e todos ganham com isso. De acordo com Smith, todo indivíduo, perseguindo seus interesses próprios, produz, mesmo não intencionalmente, bem-estar em medida melhor do que se oais, o indivíduo é “levado por uma mão invisível” a alcançar resultados sociais positivos que não faziam parte do seu propósito inicial a ideia fundamental de Smith é que a organização livre e espontânea da produção e do comércio promove resultados que melhor satisfazem as necessidades da sociedade, maximizando o bem-estar geral⁵⁴.

As ideias defendidas por Adam Smith podem ser lidas como uma espécie de marco inicial para o desenvolvimento da responsabilidade social da empresa, em que pese a sua

⁵⁴ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo Campos. Adam Smith In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Leituras clássicas de direito tributário/ Coordenadores Carlos Alexandre de Azevedo Campos, Denise Lucena Cavalcante, Paulo Caliendo – Salvador: Editora JusPodivm, 2018 – Pág. 62-63.

concepção de liberdade econômica, mas havia em seu discurso uma preocupação com bem-estar social, mesmo que de forma secundária.

A concepção de responsabilidade social da empresa não é imune de críticas. Parcela considerável de intelectuais defendem que a preocupação da empresa é gerar valor para os acionistas, e não a preocupação com aspectos externos a sociedade empresária. Dentre os diversos autores que defendem este ponto de vista pode ser citado Milton Friedman em ensaio publicado no *New York Magazine* em 13 de setembro de 1970⁵⁵.

As ideias defendidas por Milton Friedman não devem ser desprezadas, pois o fim maior da constituição de uma sociedade empresária é obtenção de lucro aos detentores do capital, porém, outros elementos devem ser inseridos para persecução deste fim, pois não se vive isolado em uma ilha, mas sim em comunidade.

A responsabilidade social da empresa deve ser vista como algo mais abrangente que a filantropia, pois há uma necessidade de verificação de toda a cadeia de negócios da empresa, indo dos acionistas, funcionários, prestadores de serviços, consumidores, comunidade, governo e até mesmo o meio ambiente. Portanto, cabe a empresa entender todas as demandas dessa cadeia e incorporá-las ao seu negócio.

A filantropia é inserida dentro da responsabilidade social da empresa, pois não basta a empresa efetuar uma mera doação de recursos ou produtos que produz sem verificar a necessidade da sociedade em que se insere. Um exemplo seria a doação de roupas para frio intenso em uma região de calor desértico.

O investimento realizado pela empresa na sociedade não consiste em uma prestação de favores ou a doação de benefícios. Busca-se o desenvolvimento da sociedade por meio da filantropia empresarial, refletindo diretamente nas atividades empresariais, impulsionadas pelo crescimento social.

A empresa que atua de forma cidadã consiste naquela que, além da sua finalidade lucrativa, também busca meios de modificar a sociedade em que se insere, através de ações coordenadas e buscando o bem comum.

O desenvolvimento e a integração proporcionada pela rede mundial de computadores também são fatores que fizeram eclodir a necessidade de as empresas possuírem uma

⁵⁵ VALOR. Disponível em: <<http://websites.umich.edu/~thecore/doc/Friedman.pdf>
<https://valor.globo.com/eu-e/artigo/milton-friedman-uma-ideia-de-50-anos-ainda-em-discussao.ghtml>>. Acesso em: 05 jan. 2022.

preocupação com a responsabilidade social. Diversas campanhas foram criadas na internet buscando uma maior participação das empresas em questões sociais, bem como posicionamentos foram exigidos das empresas em questões de repercussão na comunidade.

A rapidez e propagação das informações na rede mundial de computadores exigiu das empresas uma grande adequação aos padrões sociais. A reputação da empresa ganhou contornos de grande relevância em questões sociais, repercutindo até mesmo em aspectos econômicos da empresa. Nesse contexto, cite-se as campanhas de boicote às marcas por desobedecer a padrões de responsabilidade social.

O mundo moderno acaba por exigir das sociedades empresárias uma readequação de sua atividade ao seu contexto histórico. O exercício da responsabilidade social da empresa e da filantropia empresarial encontra guarita na legislação brasileira, demonstrando uma preocupação desde o constituinte até o legislador infraconstitucional.

Nesse particular, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 dispõe sobre a ordem econômica em seu art. 170, elencando a valorização do trabalho humano, da livre iniciativa e a justiça social.

O fundamento constitucional da ordem econômica serve como alicerce para instituição do princípio da função social da empresa positivado nos artigos 116 e 154 da Lei 6.404/1976 (Lei das S.A.), artigo 27 da Lei nº 13.303/2016 (Lei das Estatais) e no artigo 47 da Lei nº 11.101/2005 (Lei de Falências).

A função social traz consigo um componente positivo e outro negativo. No campo positivo refere-se à necessidade de atuação com o escopo de evitar interesses egoístas de cada sujeito, colaborando para construção do bem comum. No âmbito negativo há uma vedação ao abuso de direito.

O princípio da função social da empresa não afasta o interesse lucrativo da sociedade econômica, apenas insere um incremento nos deveres da sociedade de tutelar pelo interesse da coletividade. O acionista ou o administrador não deve pautar suas decisões apenas com fim lucrativo, mas também buscando adotar medidas que melhorem a comunidade no qual a sociedade empresária se insere.

José Tavares Borba trata em sua obra sobre as características da função social da empresa, destacando a necessidade de equilíbrio entre os interesses envolvidos na sociedade:

A sociedade anônima deixa de ser um mero instrumento de produção de lucros para distribuição aos detentores do capital, para elevar-se à condição de instituições

destinadas a exercer o seu objeto para atender aos interesses de acionistas, empregados e comunidade. Esses três interesses devem, por conseguinte, conviver equilibradamente no âmbito da sociedade; as decisões tomadas terão, necessariamente, que considerá-los, a fim de que nenhum deles seja sacrificado.⁵⁶

A função social da empresa não implica em uma estatização ou controle estatal das empresas privadas pelo Estado, mas sim em uma obrigação adicional das sociedades empresárias de tutelar o interesse de toda comunidade em sua atuação.

Mario Engler Pinto Junior discorre sobre a impossibilidade de utilização do fundamento da função social da empresa para aproveitamento de situação de vulnerabilidade de modo a propiciar o aumento na lucratividade. Não deve a empresa se aproveitar de situações de vulnerabilidade para supostamente cumprir com a função social, mas com o fim meramente lucrativo. O autor defende a impossibilidade de utilização do princípio da função social da empresa como justificativa para adoção de patrocínios de projetos assistencialistas ou à realização de propaganda institucional:

A função social também não pode ser equiparada ao patrocínio de projetos assistencialistas ou à realização de propaganda institucional. O mesmo se diga da concessão de benefícios aos empregados, além do exigido pela legislação trabalhista ou decorrente de acordo coletivo. (...) Em suma, a função social é tudo aquilo que a empresa faz em prol da inclusão social e da proteção do meio ambiente, sem que haja obrigação jurídica, contrapartida específica, expectativa imediata ou futura de vantagem econômica.⁵⁷

A crítica ao princípio da função social da empresa não se restringe na possibilidade ou não da sua utilização para patrocínios de atividades assistenciais. Fábio Konder Comparato faz severas críticas à sua utilização, abordando que sua inserção no seio das empresas implica em importante paradoxo, tendo em vista o fim lucrativo das empresas.

É imperioso reconhecer, por conseguinte, a incongruência em se falar numa função social das empresas. No regime capitalista, o que se espera e exige delas é, apenas a eficiência lucrativa, admitindo-se que, em busca do lucro, o sistema empresarial como um todo exerça a tarefa necessária de produzir ou distribuir bens e de prestar serviços no espaço de um mercado concorrencial. Mas é uma perigosa ilusão imaginar-se que, no desempenho dessa atividade econômica, o sistema empresarial, livre de todo

⁵⁶ BORBA, José Edwaldo Tavares. *Direito Societário*. São Paulo: Atlas, 16ª ed., 2018, p. 163.

⁵⁷ PINTO JUNIOR, Mario Engler. *Empresa estatal: função econômica e dilemas societários*. São Paulo: Atlas, 2010, p. 328.

controle dos Poderes Públicos, suprirá naturalmente as carências sociais e evitará os abusos; em suma, promoverá a justiça social.⁵⁸

Complementa o citado autor, aumentando o teor das críticas, ao afirmar que a instituição da função social da empresa implicaria em um disfarce para inércia do Estado em atuar em matérias que são de sua competência:

A tese da função social das empresas apresenta hoje o sério risco de servir como mero disfarce retórico para o abandono, pelo Estado, de toda política social, em homenagem à estabilidade monetária e ao equilíbrio das finanças públicas. Quando a Constituição define como objetivo fundamental de nossa República “construir uma sociedade livre, justa e solidária” (art. 3º, I), quando ela declara que a ordem social tem por objetivo a realização do bem-estar e da justiça social (art. 193), ela não está certamente autorizando uma demissão do Estado, como órgão encarregado de guiar e dirigir a nação em busca de tais finalidades”.⁵⁹

Em que pese a existência de divergência doutrinária sobre a função social da empresa e sua extensão, tal sistemática foi consagrada na legislação brasileira, conforme já salientado, reforçando que a discussão reside na maior ou menor amplitude de sua aplicação.

A atuação filantrópica das sociedades empresárias traz também uma outra grande discussão, essa que reside na publicidade ou não dos atos voluntários. A celeuma reveste-se em perquirir se o ato praticado seria um ato voluntário ou uma forma de publicidade da sociedade empresária.

A existência ou não de incentivos tributários para doações realizadas por entidades empresariais às instituições sem fins lucrativos com o intuito de proporcionar publicidade ao doador deve ser analisada pelo administrador público, pois pode-se estar diante de uma situação extremamente vantajosa a sociedade empresária, que se beneficia de uma vantagem tributária e também divulga a sua marca aliada ao um interesse público.

Os mecanismos públicos deveriam possuir uma espécie de métrica para perquirir se o ganho obtido pela publicidade e pelo incentivo tributário é superior ao ato filantrópico realizado, pois nesta situação o ganho da sociedade seria bastante inferior ao incentivo concedido à sociedade empresária.

⁵⁸ COMPARATO, Fábio Konder. Estado, empresa e função social. *Revista dos Tribunais*, Fascículo 1: matéria civil, ano 85, vol. 732, out. 1996, p. 45.

⁵⁹ COMPARATO, Fábio Konder. Estado, empresa e função social. *Revista dos Tribunais*, Fascículo 1: matéria civil, ano 85, vol. 732, out. 1996, p. 46

É importante frisar que não se pode demonizar a publicidade realizada pelas sociedades empresárias dos atos filantrópicos, porém deve-se implementar uma espécie de controle deve ser criada para evitar o abuso na utilização desse importante instrumento para consecução das finalidades públicas.

Portanto, diversos aspectos devem ser levados em conta na análise das vantagens da inclusão de incentivos tributários para doações destinadas a filantropia, dentre um desses aspectos os fatores externos são de suma importância para sistematizar e equalizar esse difícil quebra-cabeça, conforme será demonstrado no próximo tópico.

1.7 A filantropia e os fatores externos da doação.

Atos filantrópicos trazem consigo elementos subjetivos de difíceis valoração e verificação. Contudo, alguns estudos no mundo buscam perquirir a partir da realização de pesquisas empíricas fatores que favoreçam a filantropia na sociedade.

A doutrina brasileira não é farta no estudo dos fatores externos que influenciam nos atos da filantropia, porém, Nivea Coelho Degasperri e Emerson Wagner Mainardes⁶⁰, alicerçados na doutrina internacional, fizeram um grande trabalho de sistematização dos principais fatores externos que influenciam a filantropia, publicado pela Revista de Administração da USP. Destacam os citados autores que os fatores podem ser tidos como universais, pois comuns em diversas sociedades.

O estudo possui grande importância para entidades sem fins lucrativos, pois possibilita o conhecimento dos potenciais doadores, bem como, ajuda na sistematização da busca de novas pessoas que podem se tornar doadoras ou até mesmo aumentar as doações existentes.

A filantropia antes de ser realizada, muitas vezes, exige do doador uma análise da instituição a ser contemplada pelos recursos, normalmente não consiste em uma escolha isoalda e sem informações. A internet é uma importante ferramenta de divulgação das atividades prestadas pelas entidades filantrópicas, principalmente para aquelas que divulgam os seus resultados e os demonstrativos financeiros na rede, pois geram maior credibilidade ao doadores.

Na história da humanidade, a filantropia perpassou por diversos cenários e motivações. Inicialmente atrelada à religião e à caridade, evoluiu para a compaixão, solidariedade e busca por redução das desigualdades.

⁶⁰ DEGASPERI, Nivea Coelho. MAINARDES, Emerson Wagner. What motivates Money donation? A study on external motivators. *Revista de Administração da USP*, n° 52, 2017, p. 263-373. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0080210717301802>>. Acesso em: 10 jan. 2022.

Nivea Coelho Degasperi e Emerson Wagner Mainardes realizaram uma pesquisa empírica com 1.073 brasileiros a partir de um questionário com 49 afirmativas para obter um cenário sobre os aspectos externos que influenciam na adoção de doações a entidades filantrópicas. Dentre os diversos critérios eleitos na pesquisa, podemos citar cinco como bastante relevantes: a) confiança na instituição; b) aparência física do solicitante; c) recebimento de recompensas; d) incentivos tributários; e e) catástrofes.

Os incentivos tributários alcançaram uma posição intermediária entre os principais fatores que impulsionavam as doações para entidades filantrópicas. Tal resultado pode se justificar pela baixa incidência de hipóteses de doação, aliado à baixa divulgação e grande burocracia para sua efetivação.

O Instituto para o Desenvolvimento do Investimento Social⁶¹ desenvolveu uma pesquisa das doações no país em 2020. Os resultados obtidos demonstram dados interessantes sobre o desenvolvimento das doações no país. A pesquisa foi realizada com a participação de profissionais e ativistas da cultura de doação no Brasil. Um dado interessante ressaltado nos resultados da pesquisa é a grave crise financeira ocorrida em 2020, em que doadores passaram a ser beneficiários de projetos de doação, demonstrando a importância da filantropia neste cenário.

A pesquisa também revelou uma redução considerável das doações em comparação com a pesquisa realizada em 2015, representando uma redução nas doações na faixa aproximada de 3,4 bilhões de reais, diminuindo de 13,7 bilhões em 2015 para 10,3 bilhões em 2020, redução esta que pode ser impulsionada pela crise financeira.

Os dados fornecidos pela pesquisa também demonstram um aumento das doações para grupo de pessoas mobilizadas ou campanhas de ajuda, revelando um lado maior da caridade na população brasileira.

A pesquisa empírica também analisou diversos aspectos das doações no Brasil, concluindo que o perfil do brasileiro doador é do sexo feminino, entre 30 e 49 anos, possui instrução superior, mora na região norte e sudeste, com renda familiar superior a quatro salários mínimos e tem alguma religião.

⁶¹ WOLFFENBÜTTEL, Andrea. São Paulo: IDIS - Instituto para o Desenvolvimento do Investimento Social, 2021. Disponível em: <https://www.idis.org.br/wp-content/uploads/2021/08/Pesquisa_Doacao_Brasil_2020.pdf>. Acesso em: 10 fev. 2022.

Os dados obtidos também questionaram os entrevistados sobre os fatores externos que os incentivaram a realizar as doações. Neste ponto é importante destacar que não houve nenhuma resposta relacionando as doações aos incentivos tributários, ficando as respostas restritas à solidariedade, comodidade, praticidade, sensibilidade as causas, vontade de ajudar, solidariedade, confiança na entidade, participação direta na solução dos problemas sociais, outros motivos e sem qualquer um motivo específico.

Novamente, podemos observar a baixa ou praticamente nula demonstração da importância dos incentivos tributários para realização de doações para filantropia. Contudo, esse resultado pode ser justificado pelo sistema brasileiro, conforme anteriormente mencionado, que ao invés de facilitar a ocorrência da filantropia acaba por torná-la uma atividade burocrática e complicada.

O Estado acaba atuando como um agente dificultador ao invés de ser indutor do comportamento favorável à filantropia. O instrumento da concessão de incentivos tributários para promover a filantropia é uma fórmula meramente decorativa pelo Estado. A sua utilização é tímida e irrelevante, fato este comprovado nas pesquisas empíricas realizadas.

Os incentivos para doações às entidades filantrópicas devem possuir um papel de protagonista na política nacional de combate à pobreza, erradicação da fome, da saúde, da pesquisa e, principalmente, da promoção da educação no país. Esse instrumento deve deixar o papel de figurante para assumir o papel de ator principal neste enredo.

O fomento público das doações para entidades sem fins lucrativos deve ser analisado a partir das funções do Estado, bem como dos instrumentos jurídicos existentes para aperfeiçoamento desta função pública.

O tributo pode ser visto como um importante aliado do Estado na consecução deste fim social, atuando como um agente indutor de comportamento. A extrafiscalidade ganha contornos de relevância e importância na obtenção de um Estado mais justo e eficaz.

A persecução dos fins do Estado não deve ser obtida através da atuação direta e preponderante do Estado, mas por intermédio de todas as ferramentas jurídicas disponíveis pela Administração Pública, como o fomento e a indução tributária, conforme será tratada no próximo capítulo.

Nesse passo, será analisado como a concessão de incentivos tributários se torna relevante para permitir que os recursos de atividades econômicas sejam destinados a entidades do terceiro setor de modo a instrumentalizar as atividades com fim de bem-estar social. Com

tais incentivos tributários, permite-se que determinadas atividades sejam exercidas pelo terceiro setor para atingir o fim que poderia ser atingido pelo próprio Estado. Adotam-se os incentivos tributários, assim, como meio de aplicação das atividades filantrópicas, consistindo em uma forma de atuação democrática do cidadão nas escolhas públicas.

2 O ESTADO INDUTOR DE ATIVIDADES SOCIAIS: FOMENTO PÚBLICO, FILANTROPIA E A TRIBUTAÇÃO

Inicialmente, o Estado foi criado como um sistema de proteção dos cidadãos frente às ameaças externas existentes. Com o decorrer da história, foram assumidas outras funções além de garantir a segurança do cidadão, deixando o Estado de desempenhar um papel estritamente negativo para assumir um papel prestacional, em que se presta um serviço à população.

O bem estar social exige que o Estado seja atuante, deixando de lado uma posição de mero garantidor de direitos para se tornar um prestador de atividades de interesse de toda a sociedade. O Estado pós-moderno requer, além da atuação garantidora e da prestação de serviços, uma conduta estatal de fomento às atividades de interesse de toda coletividade.

Não cabe apenas ao Estado atuar de forma direta, mas também deve propiciar aos agentes privados que atuem de forma a assegurar o cumprimento de direitos fundamentais. Diogo de Figueiredo Moreira Neto ressalta como se dá a função estatal de fomento:

A missão de funcionalização dos direitos fundamentais inerente ao constitucionalismo pós-moderno não se esgota, assim, na função do Estado como garantidor desses direitos e como prestador de condições para melhor usufruí-los, exigindo desempenhar também a de incentivador de elevados valores sociais imprescindíveis para fundamentar o progresso integral do homem em sociedade.⁶²

O fomento público insere-se dentro da concepção de Administração Pública consensual, não mais na visão do Estado meramente impositivo, do poder-agir a partir da coação para obter os fins em relação aos quais foi criado, mas sim na atuação em conjunto com a sociedade para obter os anseios sociais.

Uma das principais características do sistema de fomento consiste na necessidade de vontade do agente, ou seja, possui a facultatividade como característica central desta forma de atuação. O Estado deve utilizar instrumentos legítimos para incentivar o comportamento do agente, despendo-se da prerrogativa de coerção estatal.

Ao estabelecer situações de incidência de fomento público, o Estado não o faz como doação, não há uma mera liberalidade, mas sim a concessão de um fomento à luz dos interesses da sociedade. Portanto, mesmo nas hipóteses de subvenção não se trata de mera liberalidade, mas sim da outorga de um incentivo pelo cumprimento dos objetivos previstos na norma.

⁶² MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Curso de direito administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial – Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2009. Pág. 583.

O fomento deve ser visto como uma atividade central do Estado gerencial, privilegiando a consensualidade, frente ao Estado impositor/coercitivo. Diogo de Figueiredo Moreira Neto defini o fomento público como:

Considerados esses elementos e na linha sistemática adotada, oferece-se o seguinte conceito de fomento público: função administrativa através da qual o Estado ou seus delegados incentivam, direta, imediata e concretamente, a iniciativa dos administrados ou de entidades públicas e privadas, para desempenharem atividades que a lei haja destacado como de especial interesse público para o desenvolvimento integral e harmonioso da sociedade.⁶³

Os objetivos da República Federativa do Brasil dispostos nos artigos 1º, 3º, 170 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, dentre outros dispositivos do texto constitucional, se coadunam perfeitamente com a implementação do fomento como instrumento indutor de realização dos objetivos constitucionais da nação brasileira.

O fomento público, em observância do art. 174 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, deve ser utilizado como um instrumento de cooperação, de coordenação dos esforços entre o Estado e a sociedade, com objetivo de induzir a solidariedade e a promoção da integração da comunidade. O planejamento estatal deve incentivar formas de atuação coordenada da sociedade para redução das desigualdades sociais existentes.

José Vicente Santos de Mendonça ressalta que o fomento público é fruto de uma ponderação realizada pelo Estado, buscando induzir certo comportamento a partir do oferecimento de certo estímulo:

O fomento público é o resultado de uma ponderação, entendida em sentido amplo, entre os impulsos planejadores do Estado e a proteção ao espaço privado de atuação empreendedora. O resultado é uma técnica de atuação em que o Poder Público indica, sugere ou recomenda – oferecendo, para isso, algum tipo de estímulo palpável, até porque estaríamos no terreno do não Direito se todo seu conteúdo se resumisse a sugestões – determinada da atuação ao particular, sem, contudo, torna-lo obrigatória.⁶⁴

O arcabouço constitucional brasileiro permitiu ao legislador uma infinidade de ferramentas para atuação de modo a fomentar determinada atividade reconhecida como de interesse e proteção constitucional. O texto constitucional não reduziu o fomento apenas em um

⁶³ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Curso de direito administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial – Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2009. Pág. 585.

⁶⁴ MENDONÇA, José Vicente Santos de. *Direito constitucional econômico: a intervenção do Estado na economia à luz da razão pública e do pragmatismo*. Belo Horizonte: Fórum, 2014, p. 353-354.

determinado campo econômico e social. Ao contrário, permitiu-se que o Estado utilize desta técnica para perseguir seus fins.

A grande liberdade concedida ao administrador para criação de fomentos pelo Estado, não se reveste de um cheque em branco, mas sim de um poder que deve ser exercido dentro dos limites vigentes do ordenamento jurídico, sob pena de se configurar um privilégio odioso, sem a justificativa, conforme ressalta Ana Paula de Barcellos:

O legislador não pode se valer dos mecanismos de fomento de forma desviada, para beneficiar amigos ou prejudicar inimigos, de maneira caprichosa ou idiossincrática. Ou seja: embora tenha considerável liberdade para eleger quão importante a promoção de determinados fins, as escolhas do Legislativo só serão válidas se puderem ser razoavelmente justificadas à luz do sistema constitucional.⁶⁵

A necessidade de observância dos limites constitucionais para concessão de fomento público coaduna-se com a necessidade de preservação do princípio da isonomia, evitando, assim, a concessão de privilégios odiosos que acarretam um prejuízo gigantesco para sociedade.

A preocupação quanto à instituição do fomento no Brasil é compartilhada por José Vicente Santos de Mendonça, ao tratar da necessidade de análise dos critérios de concessão e a duração do fomento:

Existem dois grandes problemas circundando o fomento público: (i) os critérios de sua concessão e (ii) sua intensidade e duração. O fomento pode ser inteligente instrumento de apoio ao desenvolvimento privado em direções social e constitucionalmente desejáveis – ou pode ser a enésima ajuda do Rei a seus amigos. Caminha neste último sentido, infelizmente, nosso precedente histórico.⁶⁶

O fomento público pode se materializar através de duas formas: a) de maneira positiva; e b) de forma negativa. Na primeira hipótese haveria a concessão de bens ou vantagens ao particular; já na segunda classificação haveria um desestímulo para execução de certa atividade.

José Vicente Santos de Mendonça afasta os incentivos fiscais de dentro das medidas administrativas de fomento, argumentando tratar-se de questão meramente técnica, pois os incentivos fiscais são considerados política econômica:

É também criticável a inclusão das medidas fiscais dentro das medidas administrativas de fomento. A razão é técnica: são medidas de política econômica, estabelecidas diretamente por meio de lei, salvo no caso dos tributos admitem alteração de alíquota por meio de ato administrativo. Vale a ressalva, no entanto, de que a doutrina

⁶⁵ BARCELLOS, Ana Paula de. *Curso de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 3ª ed., 2020, p. 494-495.

⁶⁶ MENDONÇA, José Vicente Santos de. *Direito constitucional econômico: a intervenção do Estado na economia à luz da razão pública e do pragmatismo*. Belo Horizonte: Fórum, 2014, p. 349-350.

brasileira, em sua maioria, ao falar de fomento, ou de incentivos públicos, inclui, tradicionalmente, os benefícios fiscais dentro da categoria.⁶⁷

Nesse sentido, nos filiamos à posição de inclusão dos incentivos fiscais como atividade típica de fomento estatal, não havendo razão para sua distinção. Isto porque, o fomento envolve a necessidade de planejamento estatal, medida esta intimamente ligada à política econômica. Desse modo, estão ausentes os motivos para excluir os incentivos fiscais do fomento público.

A utilização do fomento público se coaduna perfeitamente com a adoção de políticas que favoreçam a atuação de entidades sem fins lucrativos. O Estado atua sob a égide da concepção de Estado gerencial, organizando melhor os recursos estatais para obtenção do bem comum da sociedade. Por essa razão, torna-se imperioso discorrer sobre a evolução histórica do tributo para, assim, compreender sobre a sua função extrafiscal e como ela se relaciona com a filantropia.

2.1 A evolução histórica do tributo

A evolução histórica do tributo é fator de suma importância para análise de sua utilização para perquirir os fins almejados pela sociedade. A partir de uma breve digressão histórica é possível verificar a adaptação dos tributos ao seu tempo, demonstrando a sua evolução e maleabilidade com o período histórico que se insere.

As transformações experimentadas pelos tributos no decorrer dos séculos demonstram a capacidade da sociedade de se adaptar aos anseios da coletividade com o fim de atender aos fins sociais. Desse modo, buscar-se-á demonstrar que evolução do tributo pode ser utilizada para incentivar práticas filantrópicas na sociedade, sendo que a utilização da função extrafiscal do tributo pode se adequar perfeitamente na consecução de objetivos sociais.

Tributo deriva do latim *tribos* (da tribo), *tributum* e *tributos*. O tributo pode possuir o significado de homenagem ou a concepção de um imposto, contribuição. Neste presente trabalho será tratado segundo a concepção de tributação, de incidência de uma das espécies tributárias (imposto, contribuição ou taxa).

Há na doutrina nacional certa divergência sobre o surgimento do tributo na história do mundo. Aliomar Baleeiro defendia a teoria que o surgimento do tributo ocorreu em tempos remotos, consagrando a fase do tributo parasitário. Sustenta que os tributos eram instituídos como uma restituição pelas guerras efetuadas, uma retribuição ao vitorioso:

⁶⁷ MENDONÇA, José Vicente Santos de. *Direito constitucional econômico: a intervenção do Estado na economia à luz da razão pública e do pragmatismo*. Belo Horizonte: Fórum, 2014, p. 385.

Primitivamente, a palavra “tributo” tinha o sentido que damos, hoje, às reparações de guerra. Mas, ao passo que estas buscam justificação moral na despesa ou prejuízo que a luta causou ao vencedor, o tributo era imposição pura e simples deste ao vencido. Devia pagá-lo porque estava à mercê do que o subjugara pelas armas. As guerras eram feitas, muitas vezes, para esse fim apenas.

Roma e os povos antigos usaram largamente de seu poder para extorsão de proveitos dos povos mais fracos. Escravos, ouro, prata, obras de artes eram arrancados do vencido e opulentavam não só a Cidade Eterna, mas pessoalmente aos generais vencedores. É célebre e enormíssima a fortuna de César por obra de suas conquistas.

Tributo, nesse sentido obsoleto, corresponde às receitas “parasitárias”⁶⁸.

Ricardo Lobo Torres, por sua vez, defendia que o tributo estava associado ao Estado Fiscal, que coincide com o Estado Liberal e do Estado de Direito. Portanto, no período que perdurou até a Idade Média não haveria a incidência tributária, mas sim mera situação da vassalagem:

Tributo é o conceito básico da Constituição Tributária e do Estado Fiscal. A sua instituição coincide com o início do Estado Liberal e do Estado de Direito, ou seja, com a constitucionalização do Estado moderno. Antes, na Idade Antiga, e na Idade Média, havia, além dos rendimentos dominicais do Príncipe, algumas prestações públicas, que tributo não eram, pois resultavam de mera relação de vassalagem. No Estado Socialista, que não passava de uma estrutura social, política e econômica de cunho neopatrimonialista, o tributo, meramente residual, tinha acentuada característica de ingresso industrial⁶⁹.

Em que pese a relevante discussão tratada na doutrina nacional sobre o período inicial do tributo, fato é que a institucionalização do tributo ganhou folego no Estado Liberal, resultando na necessidade de enfoque a partir do referido marco histórico.

Inicialmente, o Estado Fiscal pode ser analisado a partir de uma visão minimalista de intervenção, bastante vinculado as ideias do liberalismo. A partir deste momento as principais receitas estatais são oriundas dos tributos, afastando-se do Estado Patrimonial, que estava sustentado na exploração do patrimônio do rei.

O período inicial do Estado Fiscal também foi alcunhado de Estado Guarda-noturno, no qual deveriam ser afastados os atos arbitrários do governo, revelando um forte respeito à

⁶⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Introdução à Ciência das Finanças*. 18ª ed. rev. e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 192.

⁶⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, vol IV – Os tributos na Constituição – Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 22-23.

propriedade e à necessidade de aprovação dos tributos pelos representantes do povo, como o parlamento. Ricardo Lobo Torres sintetiza esse período como o momento histórico de adoção como ideias fundamentais do tributo a liberdade do cidadão, a legalidade estrita e destinação pública dos ingressos públicos:

O tributo surge com a eliminação dos privilégios da nobreza e do clero. O Estado moderno representa a passagem da concepção patrimonial, fundada nas finanças dominicais e no patrimônio do Príncipe, para a economia em que preponderam os impostos. O Estado Liberal Clássico, ou Estado Guarda-Noturno, necessita da receita tributária para atender às suas finalidades essenciais, menos escassas que anteriormente. O conceito jurídico de tributos se cristaliza a partir de algumas idéias fundamentais: a liberdade do cidadão, a legalidade estrita, a destinação pública do ingresso e a igualdade.⁷⁰

O liberalismo também trouxe consigo a percepção que o tributo seria o preço a ser pago pela libertação das amarras do Estado, o preço da liberdade. O tributo se reveste de uma obrigação constitucional, um dever fundamental imposto pela Constituição. Ressalta-se que esse dever não é pré-constitucional, como ocorre com a liberdade, mas sim um dever inserido na Constituição como fundamental.

O surgimento do Estado de bem-estar social, este que sucedeu o Estado Liberal, acarretou uma readequação do significado do tributo, se adequando às peculiaridades da época vivida. Neste período histórico, há uma nítida aproximação do direito ao positivismo, no qual se passa a ter um conceito de tributo jurídico, preocupado com aspectos da norma.

Há, neste período, uma separação entre questões jurídicas e de valor. A preocupação repousa no estudo da norma tributária e seus efeitos e correlações, ganhando relevância aos aspectos econômicos da incidência tributária.

No Estado Democrático Social de Direito, além da preocupação com aspectos arrecadatórios do tributo de sua análise normativa, passa a se ter preocupação com a função redistributiva e alocativa dos recursos obtidos pelos tributos. Portanto, passa-se a não apenas se preocupar com a obtenção dos recursos, mas também com a sua fase final de alocação e sua aplicabilidade na sociedade.

O gigantismo do Estado de bem estar social também é fortemente debatido no período do Estado Democrático Social de Direito, pois a concepção que a eficiência deste modelo para

⁷⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, volume IV – Os tributos na Constituição – Rio de Janeiro: Renovar, 2007. P. 23.

distribuição de renda não se mostrava a ideia mais adequada ao momento. Portanto, ocorre no pêndulo da história o ideal de um Estado subsidiário, de menor intervenção econômica.

Luís Eduardo Schoueri faz breve síntese deste momento, destacando a utilização de agências reguladoras pelo Estado, as parcerias público-privada e o surgimento das ONGs:

A síntese que desse conflito resulta começa a apresentar suas primeiras feições, quando se propõe, no lugar da atuação direta do Estado, a criação de agência reguladoras que ofereçam maior espaço à iniciativa privada; a previdência privada surge como alternativa à oficial; obras públicas se fazem por meio de parceiras público-provadas; organizações não governamentais prestam assistência social negada pelo Estado; em síntese: a sociedade já não mais espera a atuação estatal.⁷¹

A modificação do cenário do Estado e suas atribuições ocasiona a necessidade de maior justificação das incidências tributárias. Não basta a inserção de tributo pelo mero interesse estatal, este deve ser acompanhado de verificação da conformidade com a sociedade em que se insere.

A transformação sofrida pelo tributo no Estado Democrático Social de Direito fez com que o tributo apresentasse também, além da função fiscal, um conteúdo extrafiscal. Não se limitando apenas a ter a função de obter recursos para o exercício das atividades de interesse social diretamente pelo Estado, mas também facultando a sociedade civil a sua realização. Nesse sentido, recorre-se novamente ao magistério de Luís Eduardo Schoueri, o qual sintetiza esse novo quadrante do Estado na história e a ausência de monopólio do Estado para garantia dos direitos fundamentais:

Em síntese, no Estado do século XXI, é deixada de lado a ideia de que o Estado detém o monopólio na garantia de direitos fundamentais: estes também são assegurados por atuação da sociedade. Sejam entidades assistenciais (que complementam ou suprem a atuação do Estado), sejam mesmo empresas privadas (que asseguram o emprego, direito social e fundamento da Ordem Econômica constitucional), deve-se assegurar que a sociedade cumpra seu papel na construção da liberdade coletiva, não sendo sufocada por tributação excessiva. A ideia de uma tributação justa passa a questionar que tribute excessivamente todos os cidadãos sem prover serviços e obras públicas adequadas, caracterizando, sob o manto da igualdade, uma tributação igualmente injusta.

Opõe-se, daí, o Estado do século XXI à construção de que o tributo seria um “dever fundamental”, por ser o meio para que o Estado assegure direitos fundamentais: se estes também são garantidos pela sociedade, não se justifica a tributação que impede

⁷¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário – 10ª ed. – São Paulo: Saraiva educação, 2021. P. 37

o florescimento de oportunidade para que a justiça social – objetivo da Ordem Econômica, nos termos do artigo 170 da Constituição Federal – seja construída a partir da valorização do trabalho e da livre-iniciativa. Em síntese, se o tributo é o preço da liberdade, esse preço não é ilimitado⁷².

A moderna concepção do tributo na sociedade importa na sua releitura à luz dos anseios sociais. O tributo não se justifica apenas pela vontade pura e simples do poder estatal, há a necessária conformação com os ideais da sociedade, uma verificação da sua capacidade institucional de perquirir os objetivos para sua instituição. Neste ponto, cabe ao Estado analisar sua capacidade institucional para melhor gerir os recursos obtidos pelo tributo, ou utilizar instrumentos para reconhecer a sua ineficiência e transferir a sua titularidade para sociedade.

Os tributos passam a deter tanto uma função positiva, quanto negativa de arrecadação de meios para consecução dos fins estatais. A norma tributária passa a ter outras três funções, que podem existir simultaneamente ou de forma isolada, que são: a) função distributiva ou alocativa da carga tributária; b) função indutora; e c) uma função simplificadora ou estabilizadora do sistema tributário. Nesse sentido, são as lições de Richard Musgrave e Peggy Musgrave⁷³.

A extrafiscalidade dos tributos é um forte instrumento para adoção deste reconhecimento pelo Estado, que pode através da concessão de incentivos estimular a absorção pela sociedade civil atividades que antes eram tidas como exclusiva do Estado.

O tributo não deve ser visto como o epicentro do direito tributário, mas sim o contribuinte e a sociedade. Não se deve estudar o tributo como elemento central da relação jurídica, mas sim se o tributo criado cumpre a função social para a qual foi instituído, conforme destaca Renato Lopes Becho:

Começamos a laborar sob enfoque humanista colocando o homem (sujeito passivo) no centro do direito tributário, retirando o tributo (objeto) do núcleo de importância. A doutrina dos direitos humanos, aplicada ao direito tributário, desloca o centro da disciplina do tributo para o homem que recolhe esse tributo. Há, aqui, uma nova dimensão do trato da matéria, que perde em objetividade, mas avança em uma subjetividade controlada (a proposta do Estatuto do Contribuinte – Projetos de Lei Complementar n. 646/99 e 38/2007 – como lei de proteção infraconstitucional é um exemplo evidente dessa nova visão).

⁷² SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário – 10ª ed. – São Paulo: Saraiva educação, 2021. P. 39-40.

⁷³ MUSGRAVE, Richard Abel; MUSGRAVE, Peggy B. Finanças públicas: teoria e prática. Rio de Janeiro: Campus; São Paulo: Edusp, 1980, p.3.

Mas em qual dimensão o homem passa a ser o centro do direito tributário? A nova concepção aponta para o aspecto segundo o qual o direito cumpre uma finalidade social, um objetivo claro, posto por um sentido axiológico. Pode ser pelo valor liberdade, pode ser pelo valor justiça, é a ética na conformação do direito que põe o homem no altiplano do sistema jurídico.⁷⁴

A necessária modificação da visão da centralidade do direito tributário é de suma importância para utilização do tributo como uma ferramenta ao Estado regulador, permitindo ao tributo realizar uma função extrafiscal de indução de comportamentos a sociedade.

2.2 Função extrafiscal do tributo e o incentivo à filantropia

Os tributos surgiram com uma função unicamente fiscal para obter receitas visando a execução dos objetivos do Estado. Com a evolução da sociedade, os tributos foram ganhando também uma função extrafiscal para alcançar os objetivos do Estado por meio de medidas que não se resumiam à mera arrecadação tributária. O tributo passou a ser utilizado com outras finalidades.

José Casalta Nabais trata da concepção liberal do tributo e a sua necessidade de possuir apenas finalidades fiscais ancorados na doutrina clássica de Adam Smith, Stuart Mill, dentre outros. O autor português descreve a característica desse sistema.

Pois bem, olhando para a evolução do conceito de imposto, podemos dizer que ele foi progressivamente penetrado pelas finalidades ou objectivos extrafiscais. Assim o conceito de imposto foi sucessivamente considerado, ao longo da evolução do estado fiscal, compatível com uma função exclusivamente fiscal, com uma função principalmente fiscal, como uma função paritariamente fiscal, com uma função ao menos secundariamente fiscal e até com uma função exclusivamente extrafiscal. Para a concepção liberal clássica (A. Smith, D. Ricardo, S. Mill, J. B. Say, etc), que parte da ideia dum sociedade autónoma, autorregulada e separada do estado e correlativamente dum estado socialmente neutro e mínimo, o imposto tinha necessariamente uma função exclusivamente fiscal (ou financeira). O fim do imposto deveria ser apenas o da obtenção de receitas, receitas que deviam limitar-se às imprescindíveis para a realização das tarefas do estado – tarefas políticas e não tarefas económicas que eram, por natureza, pertença da sociedade (isto é, dos indivíduos). Tarefas essas que, no “sistema natural” de A. Smith, se reconduziam a um verdadeiro *numerus clausus*: a defesa, a justiça e os serviços públicos insusceptíveis de propiciar lucro⁷⁵.

⁷⁴ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário* – São Paulo: Saraiva, 2009. P. 312-313.

⁷⁵ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Almedina, 2015, p. 227.

O citado autor português aborda em sua obra uma precisa conceituação do instituto da extrafiscalidade fiscal, ressaltando que sua utilização detém o objetivo de persecução dos fins sociais, e não a obtenção de recursos pelo Estado através da tributação.

A extrafiscalidade traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados económicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas. Trata-se assim de normas (fiscais) que, ao preverem uma tributação, isto é, uma ablação ou amputação pecuniária (imposto), ou uma não tributação ou uma tributação menor à requerida pelo critério da capacidade contributiva, isto é, uma renúncia total ou parcial a essa ablação ou amputação (benefícios fiscais), estão dominadas pelo intuito de actuar directamente sobre os comportamentos económicos e sociais dos seus destinatários, desincentivando-os, neutralizando-os nos seus efeitos económicos e sociais ou fomentando-os, ou seja, de normas que contêm medidas de política económica e social⁷⁶.

A extrafiscalidade pode ser vista como a manipulação pelo legislador dos valores finalísticos inseridos na norma tributária, com o escopo de perquirir fins diversos da arrecadação de recursos pelo Estado.

Adam Smith trata da possibilidade de os governantes instituírem tributos para financiamento do Estado, introduzindo a necessidade de observância pelo governante de máximas com relação à tributação. Assim, devem os governantes observarem os seguintes princípios para legitimar a cobrança de tributos: a) equidade; b) certeza; c) conveniência; e d) eficiência.

Carlos Alexandre de Azevedo Campo destaca a importância de Adam Smith para a sistematização do direito tributário e a contribuição do escocês para instituição de máximas da tributação:

Nosso mestre Ricardo Lobo Torres destacou a relevância das quatro máximas de Smith para a Constituição Tributária, ressaltando a importância da relação entre a Teoria da Constituição Tributária e a Economia inaugurada por Smith. Lobo Torres disse da influência universal da fórmula smithiana, “deixando até hoje a sua marca sobre a Constituição inglesa. Sem embargo, ele antecipou em muito o movimento de

⁷⁶ Ob. cit. p. 629

sistematizar em documentos constitucionais as diretrizes fundamentais da imposição tributária. Por isso, os cânones de Smith são até hoje julgados fundamentais⁷⁷.

Adam Smith tratou da incidência do princípio da capacidade contributiva, segundo o qual cada cidadão pode contribuir de acordo com suas possibilidades para o custeio das funções do Estado, enfatizando a necessidade de separação das obrigações do Estado.

O Estado liberal utilizou-se da extrafiscalidade do tributo em situações aduaneiras, buscando resguardar o interesse nacional. Contudo, é no Estado social que o tributo com finalidades extrafiscais ganha grande contorno e relevância.

A crescente finalidade extrafiscal dos tributos também foi objeto de destaque da obra de Alfredo Augusto Becker, que ressaltou que os tributos podem ser utilizados pelo Estado para obtenção de outros fins a não ser a mera questão arrecadatória de intervenção no domínio econômico e social.

A principal finalidade de muitos tributos (que continuarão a surgir em volume e variedade sempre maiores pela progressiva transfiguração dos tributos de finalismo clássico ou tradicional) não será a de um instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada. Na construção de cada tributo não mais será ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão, agora de um modo consciente e desejado: apenas haverá maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo⁷⁸

Ressalta Celso de Barros Correia Neto que o dever geral de pagar tributos “significa também o comprometimento do indivíduo com a comunidade que o acolhe e a repartição dos custos de instalação, manutenção e aperfeiçoamento do Estado Social e Democrático de Direito”⁷⁹. Assim, a obrigação tributária se consolida em pilares da responsabilidade e solidariedade, fundamentando-se na própria repartição dos gases públicos. Existe, portanto, uma conexão direta entre tributos e direitos fundamentais, em que estes são financiados pela própria arrecadação tributária, dependendo destes recursos para sua concretização.

Nesse sentido, Celso de Barros Correia Neto destaca que a “relação entre tributos e direitos fundamentais constrói-se, no âmbito da fiscalidade, diante da constatação de que todos os direitos fundamentais, qualquer que seja sua dimensão, geração ou natureza, demandam, em

⁷⁷ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Adam Smith in Leituras Clássicas de direito tributário*. Salvador: Editora JusPodivm, 2018, p. 76.

⁷⁸ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Noeses, 7ª ed., 2018, p. 629-630.

⁷⁹ CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro*. São Paulo: Almedina, 2ª ed., 2016, p. 90-91.

maior ou menor medida, dispêndio de recursos públicos”⁸⁰. Por essa razão, é importante compreender como se dá a utilização dos incentivos fiscais como instrumento para induzir determinados comportamentos como, por exemplo, a filantropia.

Adolph Wagner foi um dos pioneiros na discussão da extrafiscalidade do tributo, ao tratar da teoria do conceito duplo de imposto. O citado autor alemão discorreu em sua obra sobre a possibilidade de utilização do tributo para outros fins além da finalidade arrecadatória, revelando que as finalidades de controle social e indução não consistiam em finalidades acessórias do tributo, mas se confundiam com a própria finalidade do tributo.

Pedro Adamy⁸¹, ao discorrer sobre a obra de Adolph Wagner, ressalta a posição do autor alemão sobre a defesa da função extrafiscal dos tributos:

Assim, coube a A. Wagner o pioneirismo de defender a função de configuração político-social (*Sozialpolitische Gestaltung*) e de indução (*Lenkung*) do direito tributário como exercício manifestação de uma faceta do poder estatal. Nesse sentido, a contribuição de A. Wagner é revolucionária, ao colocar em pé de igualdade as finalidades arrecadatórias e as finalidades sociais e políticas no âmbito do imposto. Significativo é o fato que para o autor, as finalidades políticos-sociais do imposto não são apenas uma finalidade lateral ou secundária (*Nebenzweck*) do imposto. Pelo contrário. A própria noção do imposto implica finalidades outras que arrecadatórias. Da mesma forma, é significativo que Wagner pretende que essa função esteja presente em todo o sistema fiscal, não apenas em algumas de suas parcelas, como a tributação do comércio exterior.

O autor alemão trouxe ao debate acadêmico a utilização do tributo com uma finalidade de regulação e indução da sociedade, deixando de conceber apenas uma função arrecadatória, para ser um instrumento de controle e regulação social.

As ideias defendidas por Adolph Wagner não foram imunes às críticas em sua época, porém, demonstraram-se adequadas aos anseios sociais no decorrer dos anos, tendo larga aceitação e aplicação nos tributos.

No Brasil, a utilização extrafiscal dos tributos pode ser visualizada em diversas situações em nosso sistema jurídico tributário, demonstrando o sucesso das ideias defendidas por Adolph Wagner no começo do século. O imposto sobre operações de crédito, câmbio,

⁸⁰ CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro*. São Paulo: Almedina, 2ª ed., 2016, p. 90-91.

⁸¹ ADAMY, Pedro. Adolph Wagner *in* Leituras clássicas de direito tributário – Coordenadores Carlos Alexandre de Azevedo Campos, Denise Lucena Cavalcante, Paulo Caliendo – Salvador: Editora JusPodivm, 2018. Pág 108.

seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF), consiste em uma clara demonstração da utilização da finalidade extrafiscal no direito tributário brasileiro.

O IOF está disposto no inciso V, do artigo 153 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, no qual outorga competência da União para instituir o referido imposto. A instituição do IOF no ordenamento jurídico tributário teve como intuito aparelhar o Estado com uma ferramenta para regular o sistema financeiro, conforme preceitua Sacha Calmon Navarro Coêlho:

O IOF nasceu como imposto extrafiscal para equalizar o mercado financeiro, daí a licença para o Executivo manejar suas alíquotas por ato administrativo, nos limites fixados em lei⁸².

A materialização da extrafiscalidade no IOF no direito tributário brasileiro pode ser observada na manipulação da alíquota do imposto em operações envolvendo o câmbio, podendo o governo majorar ou reduzir alíquotas de acordo com a política monetária, buscando evitar uma maior ou menor desvalorização da moeda nacional.

Outro tributo que consagra a extrafiscalidade no direito tributário brasileiro é o imposto sobre produtos industrializados (IPI). O texto constitucional permite ao Executivo manipular as alíquotas do referido imposto para atender necessidades da sociedade, como ocorreu com o Decreto n° 7.567/2011, que diminuiu as alíquotas incidentes sobre veículos com no mínimo 65% (sessenta e cinco por cento) de conteúdo nacional, e conseqüentemente, majorou as alíquotas de IPI de carros importados. A medida adotada pelo governo brasileiro teve como escopo proteger a indústria nacional de veículos em detrimento das montadoras estrangeiras.

A capacidade contributiva surge muitas vezes como meio de crítica para a instituição de finalidades extrafiscais nos tributos, pois a inserção de outros fins ao tributo pode ensejar o desrespeito a capacidade contributiva.

O tributo com finalidades extrafiscais busca implementar ou obter uma finalidade específica designada pelo legislador, não necessariamente vinculado a uma preocupação de arrecadação tributária, mas sim de obter um fim almejado pelo Estado. Sendo assim, nesse conflito de interesses pode haver um choque entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio da extrafiscalidade.

⁸² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro – 16ª ed. Ver. E atual – Rio de Janeiro: Forense, 2018. Pág. 380

O italiano Enrico De Mita⁸³, ao tratar do tema da capacidade contributiva e do princípio da extrafiscalidade, não vislumbrou ofensa ao ordenamento jurídico, tendo em vista que o objetivo almejado com a instituição de tributos com a finalidade extrafiscal seria o atendimento do interesse público:

Diante da tributação preordenada que visa fins extrafiscais, coloca-se o problema da legitimidade constitucional seja sob o ponto de vista do princípio da igualdade, seja daquele da capacidade contributiva. Ora, quer os impostos de estímulo, que os de desestímulo, são constitucionais quando o fim é digno de tutela do ponto de vista do ordenamento jurídico. Uma vez estabelecido que o fim é digno de tutela, a escolha do meio pré-selecionado é remetida à valoração discricionária do legislador. Estabelecer se uma isenção ou um outro regime facilitado é funcional respeito à política de poupança (que é tutelada pela Constituição) é um juízo político que escapa à censura de constitucionalidade.

Arremata o jurista italiano e descreve a necessidade de observância do princípio da capacidade contributiva mesmo na hipótese de tributos extrafiscais:

Mesmo a tributação extrafiscal deve respeitar o princípio da capacidade contributiva no sentido de que, ainda que sendo preordenada a metas extrafiscais, e mesmo sendo estas metas alcançadas exatamente quando a hipótese de incidência não se verifica, a tributação deve ter como pressuposto um fato economicamente relevante, um fato que constitua manifestação de riqueza.

A capacidade contributiva e a extrafiscalidade são fenômenos que podem conviver mutuamente na mesma relação jurídica. Contudo, em algumas situações podemos ter primazia da extrafiscalidade, em outras ocasiões podemos ter a primazia da capacidade contributiva, convivendo ambas de forma harmônica no sistema jurídico.

A extrafiscalidade tributária é uma ferramenta de larga e útil utilização pelo sistema tributário, em que pese as críticas ao seu surgimento. Entretanto, seus resultados são exitosos quando utilizados de forma correta, observando os demais princípios vigentes no ordenamento tributário.

A ferramenta da extrafiscalidade é de suma importância para indução de comportamentos pela sociedade, consistindo em meio hábil pelo Estado para estimular condutas por meio do direito tributário, conforme será demonstrado no próximo tópico.

⁸³ MITA, Enrico de. O Princípio da Capacidade Contributiva. In: FERRAZ, Roberto (Coord.) Princípios e Limites da Tributação, 2005, p. 248.

2.3 A utilização dos incentivos fiscais como mecanismo de indução de comportamentos pelo direito tributário

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, bem como as leis nacionais, carecem de uma sistematização do termo incentivos fiscais, que ora é utilizado como gênero, ora como espécie, podendo gerar sérias dúvidas ao intérprete.

Os textos normativos utilizam diversas expressões como sinônimos para tratar dos incentivos fiscais como: a) favores; b) alívio; c) benefícios; d) crédito presumido; e) dedução; f) estímulos; g) desonerações; h) renúncia de receita; i) gastos tributários; j) despesa fiscal; dentre outros sinônimos.

O presente trabalho irá adotar o termo incentivos fiscais como um gênero, que inclui todas as espécies acima descritas. A adoção do respectivo termo justifica-se pela maior abrangência de seu significado, trazendo consigo efeitos positivos e negativos do termo. Ademais, o referido termo traz consigo a ideia de fomento, de medida adotada pelo Estado para desenvolver certa atividade ou obrigação estatal.

Celso de Barros Correia Neto discorre sobre o poder do significado das palavras no campo dos incentivos fiscais, não se tratando de mero jogo de palavras, mas sim de efeito cognitivo ao intérprete:

Não se trata de mero jogo de palavras. Parece-nos que a contraposição de ambas as noções é especialmente útil à análise aqui proposta, porque revela aspectos pragmáticos diferentes do fenômeno em exame e oferece parâmetros para seu controle jurídico. Da perspectiva dos incentivos ou benefícios fiscais, dá-se destaque aos objetivos da norma de incentivo e à conduta que se pretende fomentar. Da perspectiva das renúncias, interessa-nos o efeito de perda de arrecadação que essas mesmas normas de incentivo ensejam, isto é, os custos orçamentários.⁸⁴

Portanto, a delimitação do termo utilizado traz consigo uma carga semântica positiva ou negativa. Por exemplo, o termo privilégio fiscal é utilizado como uma vantagem concedida sem uma justificativa plausível, trazendo um aspecto negativo em sua utilização.

A mesma preocupação com o sentido da palavra e seus efeitos ao intérprete é tratada por Misabel de Abreu Machado Derzi ao abordar os princípios da renúncia da receita e sua concepção à luz do direito tributário e financeiro:

⁸⁴ CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro*. São Paulo: Almedina, 2ª ed., 2016, p. 29.

Se certas expressões como benefícios fiscais, favores, incentivos e subsídios trazem uma conotação de vantagem, ganho ou proveito em favor do contribuinte, outras como renúncia de receita, despesas tributárias ou fiscais denunciam a preocupação contemporânea com a necessidade de controle financeiro e orçamentário dos gastos que as regras exonerativas de exceção acarretam.⁸⁵

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 adota os termos “incentivos fiscais” e “benefícios fiscais” em quatro grandes grupos de classificação; a) ao tratar dos limites e princípios da tributação, nos artigos 151, I, 155, §2º, XII, “g”, e 156, §3º, III; b) ao tratar da ordem econômica, nos artigos 174 e 179; c) ao dispor sobre alguns setores ou atividades sociais fomentadas pelo Estado, por exemplo, saúde, educação e cultura, nos artigos 215, 217 e 218; e d) no artigo 40 do Ato de disposição transitórias ao tratar da zona franca de Manaus, e no artigo 41, que trata de benefícios setoriais.

A ausência de um controle objetivo da concessão de incentivos fiscais impede a fiscalização da adequação dos incentivos concedidos. Isto porque, a inexistência de parâmetros de controle financeiro-orçamentária dificulta a fiscalização resulta em oportunidades para concessão de privilégios fiscais, mascarados de incentivos fiscais, buscando atender interesses escusos ao da sociedade.

Os incentivos tributários foram criados como uma forma de indução de comportamentos pelo direito tributário. Portanto, a partir da concessão de incentivos busca-se lograr outros fins para os quais o Estado foi criado.

José Casalta Nabais destaca que a concessão de incentivos fiscais é uma das facetas da extrafiscalidade. Outra aplicabilidade da extrafiscalidade ocorre na vedação de certos comportamentos indesejados pelo Estado. Aduz o autor português que é através dos incentivos fiscais que a extrafiscalidade se externaliza de forma mais relevante e frequente:

Efectivamente, é no domínio dos chamados benefícios fiscais que a extrafiscalidade se revela em termos mais significativos e frequentes, pois que é geralmente reconhecido integrar o seu próprio conceito a natureza ou carácter extrafiscal como, de resto, se verifica no conceito legal que a nossa ordem jurídica nos fornece – o art. 2º, nº 1, do EBF, que define os benefícios fiscais como “medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes e que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”. Pelo que os benefícios

⁸⁵ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Princípios constitucionais que regem a renúncia da receita tributária. *Revista Internacional de Direito Tributário*. Belo Horizonte, v. 1, n.1, jan/jun, 2004, p. 335.

fiscais são, em si mesmos, medidas extrafiscais, o que os distingue designadamente dos chamados desgravamentos fiscais *stricto sensu* (...)»⁸⁶.

Em que pese a utilização pelo autor português do termo benefício fiscal, este ocorre segundo a legislação portuguesa, porém, o sentido do instituto adequa-se plenamente aos incentivos tributários.

Os incentivos fiscais podem ser vistos como uma disciplina derogatória da incidência tributária, em decorrência da edição de uma norma mais favorável ao contribuinte que traduz em uma função promocional. Afasta-se a incidência do tributo com o escopo de atingir uma finalidade maior por um comportamento do beneficiado do incentivo.

Na concessão de incentivos fiscais, há um reconhecimento pelo Estado que a obtenção de recursos tributários não seria um modo efetivo do Estado de exercer determinadas funções públicas. Portanto, haveria um reconhecimento da incapacidade institucional estatal de executar certas funções por intermédio da arrecadação tributária.

Há um reconhecimento que a atividade estatal obteria maior eficiência e efetividade quando executada pela sociedade diretamente, afastando a necessária intervenção do Estado para sua execução.

A concessão de incentivos fiscais não é imune à crítica na doutrina, pois a sua concessão indiscriminada pode ensejar grandes distorções e privilégios indesejados. Há uma grande dicotomia entre capacidade contributiva x extrafiscalidade. Contudo, ambos os princípios devem conviver harmoniosamente com a utilização da ponderação. Ricardo Lodi Ribeiro ressalta que todos os incentivos setoriais não devem ser taxados de ilegítimos em uma primeira análise, devendo haver uma análise do incentivo à luz da ponderação:

Deste modo, a imposição de benefícios fiscais para setores econômicos dotados de maior capacidade contributiva acaba por onerar todos os outros segmentos sociais que deverão ser responsáveis pelo custeio das despesas públicas. Não se está, com isso, inquinando de ilegitimidade todos os benefícios fiscais setoriais, pois sua concessão pode vir a trazer benefícios para todos, à luz do princípio da diferença, preconizado por John Rawls, segundo o qual, as distinções entre as pessoas só se justificam se trazem benefícios para toda a sociedade, especialmente para os menos favorecidos. Mas, à luz da justiça distributiva, há um ônus argumentativo na defesa da concessão dos benefícios fiscais contrários à capacidade contributiva, em nome da

⁸⁶ NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Almedina, 2015, p. 632-633.

extrafiscalidade, por exemplo. Tais tensões devem se resolver pelo juízo de ponderação⁸⁷.

A utilização de incentivos fiscais com fins de obter recursos para entidades sem fins lucrativos busca atender um fim coletivo, de proteção aos menos favorecidos, logrando em legitimar sua concessão em uma análise legitimadora.

As críticas aos incentivos fiscais são válidas, mas devem ser analisadas à luz do caso concreto, sem a incidência de um prévio sentimento de irregularidade ou de favorecimento indevido, pois tais concepções implicam em afastar o intérprete de uma análise justa do contexto do incentivo fiscal.

No âmbito do direito financeiro, os incentivos são analisados sob a ótica do gasto público, ou seja, das repercussões sofridas nas finanças públicas pela redução na arrecadação por meio da concessão do incentivo. Celso de Barros Correia Neto ressalta a relevância de elementos relativos à “eficácia, finalidade e destinação de recursos”⁸⁸ para a análise dos incentivos fiscais. Tais elementos são essenciais para correta compreensão do conteúdo e aceção dos incentivos fiscais, que também são parâmetros de análise do poder judiciário no exercício do seu controle judicial.

A concessão de incentivos fiscais, sob o viés das finanças públicas, também deve se debruçar se a renúncia de recursos tributários representaria verdadeiramente uma renúncia de recursos públicos, pois em muitas situações há uma transferência de mãos do recurso, como ocorre nas deduções de parte do imposto de renda destinados para certas entidades dispostas nas normas legais.

A coletividade não deixa de ser beneficiada pela aplicação destes recursos, que deixam de possuir a intervenção imediata do Estado, que detém apenas o controle mediato dos recursos, através da regulação estatal. Pode-se dizer que verdadeiramente não há uma renúncia de recursos, pois, em regra, as legislações não admitem a dedução de valores superiores aos destinados as entidades, implicando na mera transferência de gestão de recursos.

⁸⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Desigualdade e tributação: na Era da austeridade seletiva* – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 180.

⁸⁸ “De fato, não nos parece produtora a análise dos incentivos fiscais que não leve em consideração elementos relativos à eficácia, finalidade e destinação de recursos. A desconsideração dos elementos de finalidade e eficácia elimina aspectos fundamentais do conceito de incentivo fiscal e, provavelmente, os parâmetros mais significativos de seu controle judicial. Da mesma forma, também não se afigura produtivo exame da noção de renúncia fiscal, senão considerando-se que é instrumento de direcionamento de recurso por meio do sistema tributário”. CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro*. São Paulo: Almedina, 2ª ed., 2016, p. 73.

2.4 A norma indutora tributária e sua identificação. Critérios objetivos, subjetivos e funcional

Durante anos, a doutrina vem discutindo quais são os critérios mais adequados para considerar uma norma como um veículo de indução de comportamento pela via tributária. Discute-se a necessidade da presença apenas de elementos subjetivos, objetivos ou uma simbiose de ambos elementos.

A indução deve ser um efeito desejado pelo legislador ou apenas um acaso na sua aplicação? Consistiria em um mero efeito secundário ou um objetivo traçado pelo legislador ao editar a norma legal? Se faz necessário analisar o contexto político, social e econômico da edição da norma ou apenas uma análise isolada da lei?

Lucie Böhm⁸⁹, em 1932, destaca que a análise da norma indutora tributária não pode ser perquirida apenas por seu efeito. Isto porque, todas as normas tributárias possuem efeitos econômicos, pois trata-se de uma intervenção do Estado no domínio econômico. Sendo assim, deve-se avaliar se a norma tributária produz os efeitos escolhidos pelo legislador.

À luz desta concepção, o efeito indutor provocado pela lei tributária deve ser objeto de desejo do legislador. A investigação da vontade do legislador deve ser obtida a partir da exposição de motivos da proposta legislativa, no qual poderá ser obtida as reais intenções do legislador ao propor a edição da norma jurídica.

A necessidade ou não dos recursos obtidos pelo Estado na instituição de tributos com finalidades diversas da arrecadação, o critério dos custos operacionais para cobrança do tributo frente a receita a ser obtida, também eram critérios discutidos para verificação da caracterização do tributo como arrecadatório ou da utilização do tributo como indutor de condutas.

Luís Eduardo Schoueri relata em sua obra posicionamento de Klaus Tipke sobre a caracterização de uma norma tributária como indutora ou não, sendo o critério de distinção nos impostos a observância ou não do princípio da capacidade contributiva:

Klaus Tipke oferece como critério, no caso das normas que se referem a impostos, o atendimento ao princípio da capacidade contributiva. Neste sentido, teriam caráter arrecadatório as normas que atendessem àquele princípio, somente se podendo falar em normas indutoras nos casos em que aquele princípio não fosse observado. Conseqüentemente, uma norma concebida pelo legislador como indutora não perderia o caráter arrecadador- e como tal seria tratada - caso observasse, objetivamente, o

⁸⁹ BÖHM, Lucie. Das Zweckproblem in der Besteuerung, Breslau, Anton Schreiber, 1932. P. 16 a 19.

princípio da capacidade contributiva. Também Joachim Lang adota a observação, ou não, da capacidade contributiva, como critério para identificar normas tributárias indutoras⁹⁰.

A necessidade de observância do princípio da capacidade contributiva não deve ser utilizado como critério para definição da norma tributária como indutora ou não de certa conduta escolhida pelo legislador, pois trata-se de critério de difícil mensuração, que foge da análise objetiva. A inserção da finalidade indutora na norma tributária não afasta a observância do princípio da capacidade contributiva.

A criação de incentivos fiscais como forma de indução pelo Estado de certas condutas a serem adotadas pelo cidadão podem ocorrer de várias formas como na concessão de deduções na base de cálculo do tributo ou na dedução de parte do tributo a ser pago, desprezando a incidência na base de cálculo, mas incidindo na dedução de parte do pagamento.

A utilização do sistema de dedução de parte do pagamento possui estreita ligação com o princípio da capacidade contributiva, conforme demonstra lição da professora espanhola Montserrat Casanellas Chuecos:

Estructuralmente, la aplicación del beneficio fiscal en la base imponible comporta que el donante pueda deducir el importe de la donación antes de aplicar el tipo de gravamen, de modo que reduce, en mayor o menor grado, el importe de la renta sujeta a tributación, incidiendo, de este modo, en la capacidad económica real que se somete a gravamen. En cambio, si el incentivo fiscal se articula como una deducción en la cuota tributaria, no existe incidencia alguna en la capacidad económica sometida a tributación, puesto que la base imponible gravada se corresponde con las rentas efectivamente obtenidas por el contribuyente, y es con posterioridad a la aplicación del tipo que se deducirá el importe de la donación efectuada. Esta distinción se ve agravada cuando la aplicación del beneficio fiscal se realiza en la estructura de impuestos progresivos, como el IRPF, dado que la deducibilidad de la donación en la base imponible tiende a incidir, directamente, en la progresividad del impuesto, de modo que el tipo medio de gravamen que resulte finalmente aplicable a la totalidad de las rentas sujetas a tributación sea inferior al que hubiese resultado de no existir dicho beneficio fiscal. Este sistema de reducción de la base imponible supone que quienes están situados en tramos superiores de la base tienen mayores beneficios fiscales y, por tanto, van dirigidos a los contribuyentes que tienen mayor renta disponible para efectuar donaciones. Se da prevalencia, así, a la eficacia de la medida tributaria sobre otras consideraciones de justicia tributaria.

⁹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica – Rio de Janeiro: Forense, 2005. Pág. 23.

Con base en las anteriores consideraciones, entendemos que la articulación de los incentivos fiscales al mecenazgo como deducciones en la cuota tributaria del impuesto personal del donante se adecua mejor a la capacidad económica relativa de los sujetos pasivos que si se establecen en la base imponible, provocando, además, menores distorsiones en la progresividad del impuesto. Asimismo, desde la perspectiva de la técnica legislativa utilizada, la configuración del incentivo en cuota también presenta mayores ventajas ya que no desvirtúa la naturaleza del impuesto en el que se inserta y evita complejidades de cálculo innecesarias si lo que se pretende es que los contribuyentes conozcan las verdaderas implicaciones fiscales de sus actuaciones en pro del interés general⁹¹.

A incidência ou não do princípio da capacidade contributiva não pode ser um fator que exclua a caracterização da norma como indutora ou não de certa conduta a ser desejada pelo Estado. Outros critérios devem ser eleitos como aptos para determinação da norma como indutora ou não como, por exemplo, a vontade do legislador da edição da norma tributária.

Klaus Vogel⁹² introduziu na discussão valiosos apontamentos que muito contribuíram para melhor concepção da classificação da norma tributária como indutora ou não de uma conduta, aliando critérios subjetivos e objetivos, mas também acrescentando o aspecto funcional como importante elemento para caracterização da norma.

Toda norma tributária possui a função arrecadatória, essa que pode ser a função primordial ou secundária da lei, mas nenhuma lei tributária dispensa a função arrecadatória, sendo critério presente em todas as leis tributárias. Klaus Vogel aduz que as normas tributárias podem ter três funções características, que são: a) função de distribuir a carga tributária; b) função indutora; e c) função simplificadora.

Portanto, a existência de mais de uma função na norma tributária não implica na eliminação da outra função, podendo as três funções coexistirem normalmente. Contudo, para classificação da norma tributária como indutora deve haver uma predominância da função indutora, que deve ser perquirida à luz da análise de todos os elementos da norma, como critérios objetivos, subjetivos, sociais, econômicos e políticos.

⁹¹ MONTSERRAT, Casanellas Chuecos. «Nuevos marcos de apoyo fiscal al mecenazgo en España: perspectiva jurídica estatal y autonómica». Revista catalana de dret públic, Núm. 52 (junio 2016), p. 43-66, DOI: 10.2436/20.8030.01.65. P. 58 e 59.

⁹² Tércio Sampaio Ferraz Júnior, ob. cit. (nota 12), p. 199.

80 Cf. Klaus Vogel. "Steuerrecht und Wirtschaftslenkung- Ein Überblick", Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1968/1969, Heme, Industria Verlagsbuchhandlung GmbH, 1969, pp. 225 a 243.

2.5 A ótica positiva da norma sancionatória premial e a sua relação intrínseca com os incentivos fiscais

A origem da palavra sanção advém do latim *santio, sactionis, de sancire*⁹³. Em uma primeira análise, o vocábulo sanção traz consigo uma noção de pena ou aplicação de uma penalidade pela ocorrência de uma violação. A polissemia do vocábulo apenas deve ser dirimida dentro do processo comunicacional. Geraldo Ataliba tratou em sua obra sobre a impossibilidade de concepção do vocábulo sanção apenas com o aspecto negativo:

A sanção não é sempre e necessariamente um castigo. É mera consequência jurídica que se desencadeia (incide) no caso de ser desobedecido o mandamento principal de uma norma. É um preconceito que precisa ser dissipado - por flagrantemente anticientífico - a afirmação vulgar infelizmente repetida por alguns juristas, no sentido de que a sanção é castigo. Pode ser, algumas vezes. Não o é muitas vezes. Castigo, pena, penalidade é espécie do gênero sanção jurídica. Nem toda sanção é castigo, embora toda castigo (espécie) seja sanção⁹⁴

Além do seu caráter punitivo, a sanção também pode significar o ato final no processo legislativo, no qual o Chefe do Executivo ratifica uma lei para vigência e efetividade da lei aprovada pelo Legislativo. Outro possível significado da palavra sanção consiste na concepção de uma consequência positiva pelo cumprimento de uma previsão legal, garantindo ao executor da atividade uma recompensa.

Luís Cesar Souza de Queiroz aborda em sua obra a distinção efetuada por Hans Kelsen e Norberto Bobbio sobre as possibilidades da utilização do vocábulo sanção. Relata que Hans Kelsen não efetua distinção entre tipos de sanção, utilizando-a de forma ampla, já Norberto Bobbio diferencia entre sanção positiva e sanção negativa:

Kelsen refere-se à sanção (em sentido amplo) englobando tanto o castigo quanto o prêmio. Bobbio, em sua fase denominada funcionalista, faz alusão a Kelsen e retoma este tema da sanção negativa (pena, punição) e de sanção positiva (prêmio). Bobbio consideira prêmio “aquellas medidas que se proponen dar una satisfacción a quienes han cumplido ya uma determinada actividad.”⁹⁵

A utilização do vocábulo sanção positiva como uma premiação ou consequência de uma atuação de acordo com a norma, retira do vocábulo um aspecto negativo que o termo possui em uma primeira leitura. A polissemia do vocábulo sanção apenas é afastada na interpretação da

⁹³ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. Forense, 14. ed., p. 732.

⁹⁴ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros Editores, 6ª ed., 2006, p. 44

⁹⁵ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 3ª ed., 2016, p. 56

utilização do termo na situação concreta, a partir da análise da hipótese legal e sua ocorrência no mundo fático, em que há integração entre o termo e os fatos ocorridos.

A sanção negativa pressupõe a existência de um preceito primário, que quando violado implica na incidência do preceito secundário, que seria a punição pelo injusto cometido. A teoria das sanções positivas de Norberto Bobbio ocasiona uma necessária mudança na tradicional interpretação estrutural do Direito, necessária para uma interpretação funcional do fenômeno normativo.

Se a teoria tradicional observa o Direito sob o olhar da integração e sistematização das normas, a teoria funcional busca analisar o Direito a partir de sua inclusão nas sociedades em transformação. Isto é, as sanções positivas correspondem a um novo tipo de controle social presente no estado promocional.

A norma de incentivo tributário pode ser considerada uma norma sancionatória premial, pois sanciona um comportamento e concede uma vantagem: a isenção fiscal. Sob a ótica positiva da sanção, em oposição da visão negativa de punição, a norma sancionatória visa reduzir a carga tributária, vista como um resultado positivo de um determinado comportamento.

Trata-se de um instrumento utilizado no direito tributário para a concessão de incentivos fiscais, como isenção, anistia, entre outros, gerando recursos para realização de atividades filantrópicas. Tais recursos serão destinados às entidades filantrópicas para persecução dos objetivos do Estado.

A instituição de normas que concedem incentivos fiscais para doações destinadas a entidades sem fins lucrativos pode ser classificada como uma norma sancionatória premial, no qual concede ao beneficiário da norma um prêmio pela atuação conforme o almejado pelo legislador. O Estado buscando obter uma finalidade pública, que seria a persecução de atividades de interesse da coletividade, faz uma espécie de delegação da atividade para as entidades sem fins lucrativos que serão financiadas com recursos obtidos através de doações, que vão conceder ao doador incentivos tributários por sua realização.

À luz da discussão travada neste capítulo é importante afirmar que a indução tributária é um instrumento legítimo para obtenção das finalidades almejadas pela sociedade através do Estado. A utilização da sistemática da indução tributária acaba por despir parcialmente o direito tributário da função arrecadatória, para lograr um fim maior desejado pela sociedade, observando os princípios constitucionais tributários, como a solidariedade e a capacidade contributiva.

A indução tributária reveste-se através da extrafiscalidade para sua externalização, sendo uma importante ferramenta a ser utilizada pelo gestor público para desenvolvimento da sociedade, tendo plena e total compatibilidade com o fomento da filantropia para redução das desigualdades sociais, principalmente no Brasil, em decorrência das profundas diferenças sociais existentes.

Por fim, é importante destacar que a instituição de sanções premiaias não é novidade no direito tributário, sendo meio hábil utilizado para implementação de políticas de indução tributária, conforme já tratado neste tópico, consistindo em prática realizada em diversos ordenamentos jurídicos. Ressalta-se que essa sistemática é utilizada tanto em países de origem do direito consuetudinário, quanto do direito positivo.

A análise das experiências internacionais é de suma importância para melhor adequação do instituto ao sistema jurídico pátrio, buscando evitar os erros praticados por outros países e aperfeiçoar os seus acertos. No próximo capítulo, serão tratados alguns países que instituíram sanções premiaias como instrumento de indução tributária para doações às entidades sem fins lucrativos, demonstrando a partir de exemplos internacionais políticas que podem ser adotadas no Brasil para incentivos tributários de modo a desenvolver atividades sociais filantrópicas de interesse da sociedade.

3 FILANTROPIA E TRIBUTAÇÃO NO DIREITO COMPARADO. ESTUDO COMPARATIVO DE ALGUNS SISTEMAS JURÍDICOS.

A filantropia acompanha a evolução da sociedade, se amoldando aos aspectos sociais, políticos, culturais e históricos. Neste mesmo passo também se insere o Estado, o qual se encontra em constante evolução e busca se adaptar aos anseios da sociedade.

A eleição de sistemas jurídicos para uma análise comparada não consiste em um processo fácil, pois diversos são os fatores que devem ser levados em conta para uma análise científica. Porém, a utilização da comparação e descrição de aspectos do sistema jurídico são de suma importância para aperfeiçoamento das regras jurídicas, pois a partir da comparação pode se estabelecer sistematicamente semelhanças e diferenças e, por meio de um método, obter resultados e conclusões.

A utilização da metodologia do direito comparado é de suma importância para um melhor conhecimento do sistema jurídico interno. Por meio desta metodologia, pode-se obter uma melhor interpretação das normas jurídicas, possibilitando uma integração do sistema jurídico, perquirindo as raízes e influências do sistema jurídico pátrio.

A comparação pode ser realizada a partir de aspectos temporais ou por meio da natureza do conteúdo. A comparação temporal leva em conta um período delimitado no tempo, onde o objeto deverá ser analisado. Já a comparação a partir do conteúdo exige a presença de um elemento comum para comparação, uma similitude de situação, um objeto em comum, que no presente trabalho consiste nas legislações que conferem incentivos tributários aos doadores para doações dirigidas às entidades sem fins lucrativos.

Outro aspecto bastante relevante na análise do direito comparado consiste na tradução das normas jurídicas estrangeiras para a língua utilizada no estudo de comparação, pois nem sempre expressões jurídicas possuem tradução literal, devendo o intérprete buscar conceitos e expressões equivalentes no sistema jurídico para melhor rigor científico na sua análise comparativa.

O presente trabalho elegeu quatro sistemas jurídicos como objeto de comparação das normas legais que concedem incentivos fiscais ao doador para doações realizadas às entidades sem fins lucrativos. A escolha dos países não ocorreu de forma aleatória, mas sim à luz de alguns critérios que serão explicitados nesta parte introdutória para melhor entendimento e análise.

Foram eleitos dois países europeus e dois países do continente norte-americano para demonstrar o tratamento jurídico concedido por esses países ao sistema tributário de incentivos as doações as entidades sem fins lucrativos.

Na Europa, os países selecionados foram a Espanha e a França, pois possuem uma estreita ligação com a Igreja católica e com a ideia de fraternidade e solidariedade. Ademais, a França destaca-se no cenário mundial como um dos países que concede os maiores incentivos tributários para doações a entidades sem fins lucrativos.

Os países europeus possuem uma grande influência no direito brasileiro, portanto, justificável a sua análise para fins de comparação com as normas existentes no Brasil e a possibilidade de adaptação das normas estrangeiras a realidade nacional.

Os outros dois países selecionados são do continente norte-americano, os Estados Unidos da América; e o México. A eleição desses países decorre de recentes mudanças ocorridas em suas legislações para adequação das normas às necessidades sociais.

A opção pela análise da legislação dos Estados Unidos da América como objeto de estudo também se justifica pela larga história desse país no financiamento das universidades através de doações. Além disso, justifica-se pelo sistema norte-americano de dedução na base de cálculo do tributo, ao invés de desconto realizado após o cálculo do tributo.

Diversos outros países poderiam ser selecionados para demonstrar a prática de incentivos tributários nas doações para entidades sem fins lucrativos, pois diversas são as experiências internacionais neste campo. Porém, foram selecionados quatro países que buscam demonstrar o cenário internacional das regras jurídicas tributárias de incentivos para entidades do terceiro setor.

3.1 O modelo espanhol

A Espanha é um país em que sua história está umbilicalmente ligada à história da Igreja Católica, trazendo consigo valores e aspectos do cristianismo em sua sociedade. A caridade e a filantropia sempre estiveram presentes na história espanhola.

Em 1994 foi editada a Ley nº 30, que regulamentou a atuação das fundações e regulou os incentivos fiscais para fomentar a participação privada nas atividades de interesse público. Buscou-se com a edição da norma jurídica criar uma base jurídica sólida para fomentar a atuação altruística na sociedade, adequando o ordenamento jurídico aos anseios sociais.

A edição da Ley n° 30 decorreu da necessidade de sistematização do sistema jurídico que regulamentava as fundações no direito espanhol. Isto porque, havia um emaranhado de normas que tratavam sobre o assunto, dificultando a atuação das fundações, em que pese o crescimento e a importância na sociedade espanhola.

A criação de incentivos fiscais para os aportes destinados às fundações não possuem como destinatário final os doadores, mesmo sendo esses os beneficiários diretos dos incentivos. A concepção de incentivos à luz do doador seria injusta de acordo com a exposição de motivos da Ley n° 30⁹⁶:

En efecto, la Ley no busca que los beneficios fiscales para estas aportaciones tengan como destinatario o beneficiario último al aportante, disminuyendo así la presión fiscal que incide sobre éste; si éste fuera el fin buscado por la norma, los beneficios fiscales serían injustos. Lo que se persigue con esta regulación es hacer más atractiva la realización de aportaciones a entidades que tengan como última finalidad la realización de actividades de interés general. Este planteamiento obliga, por ello, a extender el régimen previsto para las aportaciones efectuadas a favor de las entidades contempladas en la Ley a las realizadas en beneficio del Estado y otras instituciones y entes públicos, a los que se refiere la disposición adicional sexta, dado que resulta indubitada la aplicación de las cantidades así recibidas a la realización de actividades de interés general.

A concessão de incentivos fiscais para doação às fundações deve ser pensada como instrumento para favorecer aos interesses da sociedade e não de grupos econômicos ou amigos do Estado. O beneficiário indireto do incentivo é a pessoa jurídica ou física doadora, mas o beneficiário final deve ser a sociedade.

A Ley n° 30, além de prever incentivos fiscais as doações efetuadas as fundações, também traz o regime de exceção de tributos para as fundações, desde que preenchidos os requisitos legais e adotadas as medidas de comunicação ao governo do preenchimento de todos os requisitos legais.

O capítulo n° II da Ley n° 30 regulamenta a concessão de incentivos fiscais para pessoas físicas ou jurídicas que realizem doações para manutenção de fundações reconhecidas pelo poder público espanhol como de interesse público.

As pessoas físicas poderiam deduzir do imposto de renda até 20% de doações puras e simples de bens que façam parte do patrimônio histórico espanhol, de obras de arte, doação de

⁹⁶ <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1994-26004> Acessado em 09/04/2022

bens para persecução dos fins admitidos pela lei das fundações, doação de dinheiro em espécie, dentre outras hipóteses previstas na legislação.

A lei fixa um limite máximo de 30% de dedução do imposto de renda, somadas às diversas hipóteses de autorização de dedução de até 20%. Portanto, todas as formas de dedução admitidas o limite global de dedução em conjunto perfaz 30% do imposto de renda, sendo 20% para cada situação autorizada.

A Ley n° 30 também admite o aproveitamento de incentivos fiscais para pessoas jurídicas que realizem doações para fundações, no tocante ao imposto sobre sociedades, desde que observados os limites e requisitos legais.

A norma em comento também regulamenta no art. 66 a forma como as doações devem ser justificadas para aproveitamento do incentivo fiscal pelo doador, buscando evitar fraudes ou utilização indevida de incentivo fiscal. A inserção de regras burocráticas se faz necessária para maior controle da utilização dos incentivos fiscais, não consistindo em um empecilho para sua efetivação.

A regulamentação da Ley n° 30 de 1994 vigeu até janeiro de 2003, quando entrou em vigor a Ley n° 49/2002, a qual foi editada reconhecendo a importância do terceiro setor no direito espanhol.

A exposição de motivos da Ley n° 49/2002 ressalta a defasagem da lei anterior para regulamentar no direito espanhol as relações entre as entidades do terceiro setor e os incentivos fiscais concedidos pelo governo espanhol para fomento das atividades de interesse da sociedade, conforme trecho da exposição de motivos⁹⁷:

La consecuencia lógica de este desarrollo ha sido que el marco normativo fiscal diseñado en el Título II de la Ley 30/1994 ha quedado desfasado, siendo necesario un nuevo régimen fiscal para las entidades sin fines lucrativos que, adaptado a la presente realidad, flexibilice los requisitos para acogerse a los incentivos que prevé esta Ley y dote de seguridad jurídica suficiente a tales entidades en el desarrollo de las actividades que realicen en cumplimiento de los fines de interés general que persiguen.

A alteração legislativa buscou trazer uma lista fechada de beneficiários das doações, portanto, apenas doações direcionadas às entidades sem fins lucrativos regulamentadas nessa lei, doações ao Estado, Comunidades Autônomas, entidades locais, universidades públicas,

⁹⁷ <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2002-25039> Acessado em 09/04/2022

Instituto Cervantes, Institut Ramon Llull, são passíveis de concessão de incentivos fiscais ao doador. A Ley n° 14/2011 incluiu neste rol os órgãos públicos de pesquisas dependentes da Administração do Estado.

A modificação ocorrida na legislação espanhola acarretou uma maior restrição na concessão de incentivos fiscais, privilegiando doações vinculadas a órgãos estatais. Contudo, manteve a concessão de incentivo fiscal em doações direcionadas a entidades sem fins lucrativos, desde que atendam os requisitos legais, evitando bloquear uma importante fonte de recursos do terceiro setor espanhol.

A Ley n° 49/2002 majorou os incentivos fiscais concedidos para dedução do imposto de renda para pessoas físicas, passando para até 25% dos valores doados e incluindo neste benefício as pessoas físicas residentes, mas sem estabelecimento permanente na Espanha. Outra alteração ocorrida foi a majoração da dedução de até 35% do imposto sobre sociedades para as doações realizadas.

Uma grande inovação trazida em 2002 foi a autorização para as pessoas jurídicas e entidades não residentes na Espanha, mas que operem no país com um estabelecimento permanente, de efetuar as deduções do imposto em até 10 anos. O governo espanhol também pode autorizar um incremento de até 5% dos limites de dedução, desde que edite um ato relacionando a atividade filantrópica como prioritária ao governo.

Os limites para dedução do imposto de renda das doações efetuadas pelas pessoas físicas na Espanha sofreram quatro alterações desde a edição da Ley 49/2002. A primeira alteração ocorreu com a Ley n° 27/2014, que passou a permitir a dedução de até 75% do imposto devido para doações até 150 euros, já os valores que excederem 150 euros poderão ser deduzidos em até 30%. A Ley n° 27/2014 manteve a mesma regulamentação inserida pela Ley n° 27/2014.

No ano de 2020, editou-se o Real Decreto-Ley n° 17/2020, o qual majorou o percentual de dedução para até 80% para doações até 150 euros. Ressalta-se que, para os valores que excedam os 150 euros, o percentual máximo de dedução passa para 35%.

Uma inovação trazida nesta lei foi a possibilidade de majoração em 5% dos valores referentes às doações superiores a 150 euros, passando o percentual de dedução máxima para 40%, desde que preenchido certos requisitos dispostos na norma, como a doação ser realizada a mesma entidade em valores iguais ou superiores a anteriormente realizada.

O Real Decreto-Ley n° 17/2020 manteve as alterações efetuadas pelo Real Decreto-Ley n° 17/2020, permitindo a dedução de até 40% em doações até 150 euros, desde que preenchidos os requisitos legais.

As alterações legislativas também atuaram nas deduções do imposto sobre sociedades, porém, as alterações não foram substantivas, mantendo o percentual máximo de 35% de dedução, desde que não ultrapasse 10% da base imponible. Contudo, admite-se a utilização dos valores excedentes nos 10 anos vindouros, demonstrando a facilitação do governo espanhol das deduções nas doações para fins filantrópicos.

O Real Decreto-Ley n° 18/2019 permitiu a majoração do percentual de 35% para 40% de dedução desde que observados os requisitos legais, como a manutenção ou a majoração da doação a mesma entidade beneficiada anteriormente.

Observa-se, desse modo, que o arcabouço jurídico espanhol favorece a realização de doações para entidades filantrópicas, pois concede incentivos fiscais, mesmo que observadas algumas regras burocráticas, mas necessárias para evitar fraudes.

Os incentivos fiscais concedidos não se preocupam com a destinação final do produto da exoneração fiscal realizada. Não há uma predeterminação das áreas que devem ser atendidas com a destinação dos recursos, mas há limites para dedução, evitando uma ausência de recursos pelo Estado para cumprimento de suas obrigações.

O sistema tributário espanhol, forte no modelo europeu, elegeu a dedução do tributo após ao cálculo do valor devido como método para aplicação dos incentivos à doação e à filantropia, e não a concessão de incentivo na base de cálculo do tributo. O modelo eleito pela Espanha privilegia o respeito ao princípio da capacidade contributiva, buscando afastar distorções no direito tributário.

Montserrat Casanellas Chuesco, professora de direito financeiro e tributário da Universidade de Barcelona, ressalta o posicionamento adotado pela Espanha que respeita ao princípio da capacidade contributiva, almejando evitar distorções na tributação do imposto de renda espanhol:

Con base en las anteriores consideraciones, entendemos que la articulación de los incentivos fiscales al mecenazgo como deducciones en la cuota tributaria del impuesto personal del donante se adecua mejor a la capacidad económica relativa de los sujetos pasivos que si se establecen en la base imponible, provocando, además, menores distorsiones en la progresividad del impuesto. Asimismo, desde la perspectiva de la técnica legislativa utilizada, la configuración del incentivo en cuota también presenta

mayores ventajas ya que no desvirtúa la naturaleza del impuesto en el que se inserta y evita complejidades de cálculo innecesarias si lo que se pretende es que los contribuyentes conozcan las verdaderas implicaciones fiscales de sus actuaciones en pro del interés general.

Los incentivos fiscales introducidos en las legislaciones analizadas en el presente trabajo difieren de los modelos tradicionalmente utilizados en países de tradición anglosajona y se acercan a modelos europeos, como el francés o el italiano. Así, el sistema de incentivos fiscales al mecenazgo establecido en Estados Unidos se ha regulado mediante una reducción en la base imponible del impuesto personal del donante, incidiendo directamente sobre su tipo de gravamen marginal. La atracción de donantes con rentas elevadas ha sido la finalidad principal del legislador americano por entender que son estos los contribuyentes que responden a los beneficios fiscales y, por tanto, los que más donaciones realizan.⁴⁷ En cambio, en Francia e Italia, los beneficios fiscales al mecenazgo se configuran como deducciones de la cuota tributaria, con independencia de que el donante sea una persona física o jurídica. Hacer atractivo el mecenazgo mediante este mecanismo desgravatorio se hace depender, únicamente, del porcentaje de deducción aplicable, porcentaje que puede llegar a ser del 75 por ciento en el ordenamiento francés y del 65 por ciento en el italiano⁹⁸.

A professora da universidade catalã destaca que o modelo espanhol difere do sistema adotado nos EUA, privilegiando o princípio da capacidade contributiva e afastando a concessão de um benefício exacerbado aos mais abastados.

As normas existentes na Espanha acabam por facilitar e incentivar a realização de doações para entidades sem fins lucrativos. Contudo, a burocracia estatal demonstra-se muitas vezes como um empecilho para uma maior propagação dessa prática pela sociedade espanhola.

A observância do princípio da capacidade contributiva na concessão de incentivos tributários consiste em importante prática que deve ser observada pelo direito brasileiro na concessão de incentivos fiscais para o terceiro setor, representando um importante norte ao legislador pátrio para utilização deste mecanismo de fomento ao setor social, evitando importantes distorções que causam injustiça fiscal.

⁹⁸ MONTSERRAT, Casanellas Chuecos. «Nuevos marcos de apoyo fiscal al mecenazgo en España: perspectiva jurídica estatal y autonómica». Revista catalana de dret públic, Núm. 52 (junio 2016), p. 43-66, DOI: 10.2436/20.8030.01.65. p. 18.

3.2 O modelo francês

A França figura como um dos principais países europeus que concede incentivos fiscais para doações a entidades filantrópicas. Em 1º de agosto de 2003, foi editada a *Loi* n° 2003-709, que regulamentou as atuações filantrópicas, as associações e fundações em território francês, dispondo sobre o regime jurídico dessas entidades e regulamentando aspectos tributários do financiamento dessas entidades.

O direito francês elenca entidades que não possuem interesse lucrativo em suas atividades, como as associações, regidas pela *Loi* de 1º de julho de 1901, na qual exige a declaração de utilidade pública pelo Conselho de Estado, após decorrido um prazo de estágio probatório, de no mínimo três anos. Outras entidades consideradas sem fins lucrativos no sistema jurídico francês são as fundações e as organizações não governamentais.

O item 1 do art. 207 do Código Geral dos impostos franceses reconhece a isenção do imposto das sociedades para as entidades que preencham todos os requisitos legais para consideração como entidade de interesse público e de execução de atividade sem fins lucrativos. Ademais, a legislação francesa admite a isenção do Imposto sobre valor agregado (IVA), nas hipóteses de ausência de interesse lucrativo dessas entidades. Nessa hipótese o controle do fisco francês ocorre de forma firme e controlada, buscando evitar burlas ou fraudes.

O artigo 200 do Código Geral de Imposto francês faculta as pessoas físicas residentes na França deduzir do imposto de renda o percentual de até 66% das quantias doadas a determinadas entidades sem fins lucrativos, representando uma quantia bastante expressiva frente aos demais países europeus.

Dentre as entidades agraciadas com doações por pessoas físicas que admitem a dedução dos valores doados no imposto de renda temos: a) fundações e associações de utilidade pública; b) organismos de interesse geral; c) entidades de ensino superior de caráter filantrópico; dentre outras entidades descritas nos itens do artigo 200 do Código Geral de Impostos.

As deduções do imposto de renda não podem exceder o limite de 20% da base de cálculo do contribuinte em cada exercício financeiro. Entretanto, a legislação francesa permite a utilização dos créditos excedentes em até cinco exercícios fiscais seguintes, visando resguardar o direito do contribuinte de efetuar tais deduções e de incentivar atitudes filantrópicas.

A legislação francesa também permite o aumento do percentual de 66% para 75%, na hipótese de doação destinada a organismo sem fins lucrativos que tenham como objeto

combater a fome, a ausência de moradia e os cuidados sanitários, conforme dispõe o artigo 261.4.1º do Código Geral de Impostos.

A França também admite a dedução das doações a entidades filantrópicas no imposto sobre o patrimônio (*Impôt de solidarité sur la fortune*). Essa dedução é possível em 75% dos valores doados, mas limitada até a quantia de 50 mil euros por anos, conforme art. 885 do Código Geral de Impostos francês.

Em que pese a legislação francesa ser uma das mais generosas quanto à dedução das doações para entidades sem fins lucrativos, a participação dos franceses na destinação de parte da renda para essas entidades não ultrapassou 0,3% em 2018, conforme reportagem veiculada pelo periódico *Le Monde*⁹⁹, demonstrando um importante paradoxo. Isto porque, apesar de a legislação permitir altos limites de dedução, a população francesa não faz jus ao incentivo tributário concedido pelo governo.

A reportagem destaca que nos Estados Unidos, apesar de possuir uma legislação que garanta um incentivo fiscal inferior ao da França, o índice de americanos que fazem uso das deduções é muito mais elevado que o francês, podendo-se deduzir que a baixa adesão francesa decorre de aspectos sociais e culturais.

O direito francês também prevê a possibilidade de dedução do imposto das empresas no art. 238 do CGI. A legislação permite a dedução de até 60% dos valores doados para as entidades enumeradas pela legislação sem fins lucrativos.

A filantropia e o patrocínio são aspectos que trazem relevante discussão jurídica no direito francês sobre a incidência ou não dos incentivos tributários. Isto porque, a discussão reside em perquirir se a doação com a publicidade do doador seria verdadeiramente um ato de liberalidade ou um instrumento de veiculação e promoção do doador.

A doação filantrópica com a divulgação do nome do doador e a consequente publicidade do ato por si só não constitui uma ofensa ao caráter de liberalidade, desde que não haja uma disparidade entre a doação e a prestação recebida, conforme interpretação do artigo 238 combinado com o item 1. a) do CGI.

⁹⁹ https://www.lemonde.fr/economie/article/2018/11/26/en-matiere-de-philanthropie-les-incitations-fiscales-sont-generieuses-mais-les-francais-le-sont-beaucoup-moins_5388686_3234.html Acessado em 19/05/2022.

A qualificação do aporte financeiro como uma publicidade impede a sua dedução como incentivo fiscal, devendo nessa hipótese ser considerado como uma despesa ordinária e calculado para fins de tributação da entidade receptora.

A verificação da doação como um instrumento de publicidade disfarçada deve ser coibida com o escopo de afastar o planejamento tributário indevido. À luz da utilização de um instrumento jurídico válido de incentivo às atuações filantrópicas, busca-se a partir do ordenamento jurídico vantagens tributárias e promoção indevida do doador.

A legislação francesa traz alto índices de dedutibilidade dos valores destinados às instituições sem fins lucrativos. Porém, conforme debatido neste tópico, a utilização deste sistema pela sociedade francesa é bastante baixo, gerando uma grande dúvida sobre a efetividade do aumento das alíquotas de dedução e sua aceitação pela sociedade.

3.3 O modelo mexicano

O México, assim como o Brasil, é classificado mundialmente como um país em desenvolvimento, que possui um grande abismo social em sua sociedade. A desigualdade social é uma das características marcantes deste país.

A burocracia estatal, aliada a corrupção e um sistema tributário complexo, são mais elementos que aproximam o México do sistema jurídico brasileiro.

O Centro Mexicano para la filantropia (CEMEFI)¹⁰⁰ realizou em 2021 um importante estudo sobre 16 marcos fiscais da América Latina, no qual analisou aspectos jurídicos de 16 países do continente latino-americano para verificar o tratamento fiscal concedido para as doações das entidades sem fins lucrativos.

O referido estudo possui uma imagem bastante emblemática sobre a posição brasileira sobre a concessão de incentivos tributários para doações a entidades sem fins lucrativos, no qual demonstra o atraso brasileiro diante das demais nações da América Latina.

¹⁰⁰ <http://www.lasociedadcivil.org/wp-content/uploads/2021/06/An%C3%A1lisis-de-16-marcos-fiscales.pdf>
Acessado em 09/05/2022

Figura 1 – Concessão de incentivos tributários para doações a entidades sem fins lucrativos



Fonte: La Sociedad Civil.¹⁰¹

O quadro acima retratado demonstra o atraso brasileiro frente aos demais países da América Latina quanto à instituição de uma política de fomento tributário às atividades de doação ao terceiro setor. Cabe ressaltar que o estudo não desconhece a existência de deduções previstas na legislação tributária brasileira, porém, em comparação aos demais países analisados há um grande atraso na legislação brasileira.

O México possui em seu ordenamento jurídico uma lei de fomento às atividades realizadas pelas organizações da sociedade civil¹⁰². A citada norma jurídica traz regras minuciosas sobre o funcionamento dessas entidades e a necessidade de divulgação ampla de suas atividades para controle estatal e público.

¹⁰¹ <http://www.lasociedadcivil.org/wp-content/uploads/2021/06/An%C3%A1lisis-de-16-marcos-fiscales.pdf> Acessado em 09/05/2022. Pág. 13.

¹⁰² https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/266_240418.pdf Acessado em 05/05/2022

A lei mexicana de fomento das organizações da sociedade civil busca trazer definições e classificações das atividades exercidas por essas entidades, buscando afastar dúvidas quanto a atuação e atribuição dessas entidades.

Em outubro de 2021, a Câmara dos Deputados mexicana votou projeto oriundo do Executivo para reforma do artigo 151 da lei do imposto de renda. As alterações propostas tiveram como escopo limitar os incentivos tributários concedidos por doações efetuadas por pessoas físicas a organizações civis sem fins lucrativos.

A reforma promovida pelo Legislativo mexicano buscou coibir abusos, bem como práticas de evasão tributária adotadas por contribuintes mexicanos, que aproveitaram da brecha concedida pelo governo para burlar o intuito da norma.

Anteriormente a lei mexicana permitia deduzir até 7% dos valores devidos a título de imposto de renda, até o limite de 163 mil pesos, de forma isolada, no qual os valores referentes às doações não se inseriam dentro dos demais limites dedutíveis, consistindo em uma categoria apartada.

As alterações provocadas na legislação mexicana acabaram com a excepcionalidade das doações para entidades sem fins lucrativos dos gastos dedutíveis gerais, passando tais valores a englobar o limite de dedução.

Os gastos efetuados para doação às entidades sem fins lucrativos no México devem ser computados em conjunto como os gastos médicos, funerários, dos juros hipotecários, transporte escolar, seguro, dentre outros. Portanto, o México acaba por adotar um posicionamento regressivo na concessão de incentivos fiscais para doações ao terceiro setor, podendo colocar em risco a atuação de diversas entidades deste setor.

A mudança da política de incentivos ao terceiro setor pelo México foi bastante criticada pelas organizações sociais mexicanas, pois acarretaria uma importante redução da fonte de financiamento dessas entidades, conforme destacado em matéria jornalística veiculada pelo periódico El País em outubro de 2019¹⁰³.

É importante destacar a manifestação efetuada pelo presidente mexicano Andrés Manuel López Obrador em conferência de imprensa em outubro de 2021¹⁰⁴, sobre a sua posição

¹⁰³ <https://elpais.com/mexico/2021-10-20/la-miscelanea-tributaria-pone-en-riesgo-a-las-organizaciones-civiles-de-mexico.html> Acessado em 05/05/2022

¹⁰⁴ <https://www.animalpolitico.com/2021/10/amlo-filantropia-no-es-funcion-empresas-sino-crear-empleos-pagar-impuestos/> Acessado em 05/05/2022

contrária à concessão de incentivos tributários para grandes empresas que realizem doações para entidades sem fins lucrativos. O presidente mexicano ressaltou que cabe às empresas a geração de empregos e o pagamento de tributos, e não o investimento em obras sociais e filantrópicas. Tal posicionamento se coaduna com a mudança da legislação mexicana e a redução das deduções para pessoas físicas, demonstrando o retrocesso ocorrido no México.

O México e os Estados Unidos possuem um tratado internacional para coibir a bitributação e a evasão fiscal entre os dois países. O instrumento jurídico inicial foi elaborado em 3 de fevereiro de 1994, sendo atualizado pelos protocolos de 1996 e de 2003.

O tratado firmado entre os dois países possui previsão no artigo 22 da não tributação da renda de entidades dedicadas exclusivamente a fins religiosos, científicos, literários, educativos ou com outros fins beneficentes, desde que a referida instituição também seja isenta no país de origem.

O tratado também prevê o direito de dedução pelos doadores na hipótese de preenchimento de todos os requisitos legais previstos tanto na legislação mexicana, quanto na legislação norte-americana para concessão de deduções de doações destinadas a instituições sem fins lucrativos.

O instrumento jurídico internacional também permite a incidência de deduções pelos cidadãos norte-americanos e/ou mexicanos que efetuem doações a entidades sem fins lucrativas domiciliadas no outro país. O cidadão mexicano pode, por exemplo, gozar das deduções em doações efetuadas para entidades sem fins lucrativos nos Estados Unidos, desde que observadas todas as regras pertinentes as deduções.

3.4 O modelo dos Estados Unidos da América

Os Estados Unidos da América possuem um dos sistemas mais difundidos no mundo que permite a utilização do sistema tributário como forma de induzir comportamentos filantrópicos de financiamento de entidades de interesse da sociedade.

O modelo de doação para manutenção das universidades norte-americanas é um dos mais conhecidos mundialmente, tanto pela sua praticidade, quanto pelos resultados obtidos. Apenas no ano de 2018 os dados divulgados pelos EUA revelam que foram doadas às universidades a quantia de US\$ 46,7 bilhões em decorrência da existência de incentivos tributários, conforme matéria veiculada no portal terra¹⁰⁵. Segundo os dados divulgados, apenas

¹⁰⁵ <https://www.terra.com.br/noticias/educacao/so-em-doacoes-harvard-recebeu-o-orcamento-da-usp,0cf482c70191684f14ef3d664af8d046yopdznbj.html> Acessado em 05/04/2022

Havard recebeu a quantia de R\$ 5.5 bilhões, que equivaleria a todo orçamento da USP para o ano de 2018.

O regime de incentivo tributário para doações filantrópicas nos EUA remonta de 1917 com o *War Revenue Act*¹⁰⁶, editada com o escopo de obter maiores contribuições das pessoas físicas em contrapartida de doações as entidades sem fins lucrativos. Portanto, consiste em uma das deduções mais antigas no sistema tributário norte-americano.

Durante os anos ocorreram modificações nos limites e alíquotas deduzíveis, porém mantida a concepção de dedução em face da base de cálculo, e não apenas sua incidência após o cálculo do tributo devido.

O modelo adotado pelos EUA não faz uma diferenciação entre os valores doados para fins de usufruir da dedução fiscal. Nesse passo, podemos fazer uma contraposição ao sistema espanhol que parece privilegiar apenas as pequenas doações para gozarem do incentivo tributário. A sistemática norte-americana busca privilegiar o sistema de indução a filantropia, independente do valor a ser contribuído.

Na concepção vigente nos EUA a destinação de recursos para entidades sem fins lucrativos para exercício de atividades que seriam executadas pelo Estado importaria em uma economia de recursos públicos, mesmo que parte desses valores seja oriunda de renúncia fiscal pela concessão de incentivos fiscais.

As entidades sem fins lucrativos que recebem recursos de doações nos EUA devem cumprir uma série de regras para oferecerem a possibilidade de dedução do imposto de renda ao doador. Sendo assim, a entidade deve ser qualificada como sem fins lucrativos, devendo ter o registro nos órgãos oficiais, buscando evitar fraudes e planejamento tributário agressivo e fraudulento.

A burocracia estatal para reconhecimento das entidades como sem fins lucrativos qualificada é de baixa intensidade, evitando o desestímulo ao financiamento pela sociedade dessas entidades. Contudo, apesar de menos burocrática há um controle rígido para evitar fraudes ou sonegações, sendo severas as penalidades no sistema jurídico dos EUA.

O procedimento da declaração de imposto de renda nos EUA é bastante parecido com o adotado no Brasil, no tocante à possibilidade da eleição de um modelo simplificado de declaração, no qual já há um percentual pré-definido de dedução fiscal. Em outro giro, há

¹⁰⁶ UNITED STATES, U.S. Senate, 1917, chapter 63, 1201

também a declaração pelo sistema completo (*Schedule A – Form 1040 ou Section B of form 8283*), que permite um mecanismo mais extenso de dedução.

O modelo de incentivo fiscal adotado pelos EUA de dedução na base de cálculo do imposto de renda é alvo de uma maior reflexão. Isto porque, seu mecanismo acaba por incentivar doações por aqueles que dispõem de mais recursos por receber as melhores contrapartidas pelas doações realizadas. Nesse sentido, pode-se explicar a grande adesão dos grandes milionários norte-americanos ao movimento mundial de doação de suas fortunas, conforme tratado do tópico 1.2.

Miranda Perry Fleischer¹⁰⁷ relata essa crítica existente nos EUA, além de afirmar que as alegações que o sistema de fomento das entidades sem fins lucrativos é benéfico para sociedade:

The little scholarship on the charitable tax subsidies which does attempt to define what is good for society also under-theorizes it. For example, older scholarship arguing that charity should be subsidized because of the various benefits it provides to society uses standards which are too vague to be helpful (of course, this flaw largely motivated the body of work seeking to avoid such standards). More recently, a few scholars have criticized the charitable tax subsidies by arguing that —too much charitable giving benefits the middle and upper classes of Society and does —too little to help —the poor. These criticisms are also incomplete, for they do not engage the fundamental questions of distributive justice theory: —What should be redistributed? and —What is a just distribution?

Apesar das aguçadas críticas existentes ao sistema vigente nos EUA por mais de 100 anos, este sistema vem apresentando resultados satisfatórios à sociedade, podendo ter alterações nas alíquotas de dedução, porém, mantida a sua essência nas reformas realizadas. Cabe destacar que, durante o governo do presidente Obama, foi discutida uma reforma ampla para redução ou eliminação dessa política, porém, sem êxito.

O Departamento de Tesouro dos EUA expediu a publicação n° 526¹⁰⁸ que trata das regras vigentes para deduções no imposto de renda federal das doações realizadas para instituições sem fins lucrativos. A inovação trazida para ordem jurídica norte-americana foi a suspensão temporária dos limites para dedução das contribuições destinadas as entidades sem

¹⁰⁷ FLEISCHER, Miranda Perry. Theorizing the Charitable Tax Subsidies: The Role of Distributive Justice. *Washington University Law Review* n° 87 (3), 2010, p. Illinois Law and Economics Research Papers Series Research Paper n° LE 09-006, p. 509.

¹⁰⁸ <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p526.pdf> Acessado em 05/05/2022

fins lucrativos em decorrência da pandemia da COVID-19. Cabe ressaltar que essa prática já foi utilizada outras vezes nos EUA, como durante os prejuízos causados pelo furacão Katrina.

O sistema dos EUA também permite a doação de bens imóveis e móveis como ensejadores do direito de dedução tributária. Porém, deve ser observado um sistema mais rígido para avaliação dos valores dos bens doados, em virtude de práticas sociais anteriores que ocasionaram fraudes na fruição do incentivo tributário. A publicação n° 561¹⁰⁹ do Departamento do Tesouro dos EUA traz regras para determinação dos valores dos bens doados, buscando conferir segurança jurídica.

Nos EUA também são concedidos incentivos fiscais para doações realizadas por pessoas jurídicas, porém a magnitude dos incentivos é inferior àquelas concedidas às pessoas físicas, demonstrando que o sistema eleito pelos norte-americanos é de fomento à atividade realizada pelas pessoas físicas.

3.5 Síntese conclusiva da análise comparada dos ordenamentos jurídicos selecionados

As experiências internacionais são de suma importância para um maior desenvolvimento de políticas efetivas no país, pois a partir de dados e resultados empíricos é possível fazer uma projeção e projetos de mudanças na legislação nacional para fomentar atividades filantrópicas.

A exposição de sistemas jurídicos estrangeiros demonstra o quanto está defasada a legislação brasileira quanto à utilização do direito tributário como um instrumento indutor das atividades sem fins lucrativos. A ausência de uma sistemática jurídica de incentivos fiscais para doações a filantropia é bastante criticável na posição brasileira.

Entretanto, não se defende a adoção imediata de uma reprodução do alto índice de dedução aplicado no direito francês, mas sim uma criação de um sistema de dedução que vai aumentando o percentual dedutível com o passar dos anos, desde que acompanhado de um estudo sério dos resultados obtidos por essa política governamental.

Ademais, a instituição desses modelos internacionais deve ser acompanhada de uma política de controle, buscando evitar burlas na utilização desses incentivos tributários, como ocorreu no México, que provocou um retrocesso na política tributária de fomento de atividades filantrópicas pela indução tributária.

¹⁰⁹ <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p561.pdf> Acessado em 05/05/2022

A utilização do modelo norte-americano demonstrou-se bastante eficiente no financiamento de instituições de ensino superior, revelando-se um importante instrumento disponível para utilização no Brasil. Ressalta-se que a inserção no direito brasileiro dos fundos patrimoniais foi inspirada no modelo norte-americano, porém, importado sem o principal instrumento de dedução tributária das doações destinadas para essas entidades.

Feito este panorama do cenário global sobre a utilização do direito tributário como uma ferramenta indutora do fomento e financiamento de atividades filantrópicas se faz necessária a verificação das esparsas e tímidas práticas e normas jurídicas existentes no Brasil de uso desse importante instrumento governamental.

O próximo capítulo será dedicado à verificação das práticas brasileiras de concessão de incentivos fiscais para fomento de certas atividades eleitas pelo legislador brasileiro como de interesse da sociedade.

4 OS INCENTIVOS FISCAIS NA REALIDADE BRASILEIRA. O PAPEL DA FILANTROPIA E DOS INCENTIVOS FISCAIS

O Brasil consiste em um país continental de grandes dimensões e diversidades, porém, um elemento reside de forma patente em todo território nacional, a desigualdade social. A discrepância em certas regiões pode ser mais acentuada ou menos de acordo com o desenvolvimento econômico e questões sociais. Contudo, essa é uma característica marcante do país.

O Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) publica todos os anos uma síntese de indicadores sociais, efetuando uma análise das condições de vida da população brasileira. Esses estudos demonstram que nos últimos anos o Brasil tem agravado o quadro de desigualdade social, conforme dados apresentados pelo instituto brasileiro¹¹⁰.

A publicação do estudo em 2021 revela que a desigualdade social no Brasil atingiu o índice de 0,54 na métrica Gini¹¹¹, o patamar brasileiro é um dos mais elevados do mundo, demonstrando a grande desigualdade social existente no país.

Figura 2 – Índice de Gini da distribuição do rendimento domiciliar

Grandes Regiões	Índice de Gini da distribuição do rendimento domiciliar							
	Com recebimento de benefícios de programas sociais (1)				Sem recebimento de benefícios de programas sociais (2)			
	2012	2015	2019	2020	2012	2015	2019	2020
Brasil	0,540	0,524	0,544	0,524	0,555	0,540	0,560	0,573
Norte	0,543	0,524	0,537	0,495	0,570	0,555	0,570	0,574
Nordeste	0,546	0,533	0,560	0,526	0,582	0,570	0,598	0,625
Sudeste	0,516	0,508	0,528	0,517	0,523	0,516	0,537	0,550
Sul	0,477	0,450	0,467	0,457	0,484	0,458	0,474	0,481
Centro-Oeste	0,532	0,509	0,506	0,496	0,543	0,522	0,518	0,533

Fonte: IBGE, Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua 2012/2020.

Nota: Dados consolidados de primeiras visitas em 2012, 2015 e 2019 e de quintas visitas em 2020.

(1) Benefícios de programas sociais incluem: Bolsa Família, Benefício de Prestação Continuada - BPC, Auxílio Emergencial e outros programas sociais governamentais. (2) Exercício simulado com rendimento domiciliar *per capita* sem a presença de benefícios de programas sociais.

Fonte: IBGE¹¹²

¹¹⁰ <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101892.pdf> Acessado em 19/05/2022

¹¹¹ O índice Gini foi criado pelo matemático italiano Conrado Gini para medir o grau de concentração de renda no objeto a ser avaliado, quanto mais próximo de 1 maior o nível de desigualdade. Para maiores informações https://www.ipece.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/45/2015/02/Entendendo_Indice_GINI.pdf Acessado em 19/05/2022. Documento elaborado pela Secretaria do Planejamento e Gestão do Estado do Ceará.

¹¹² https://www.ipece.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/45/2015/02/Entendendo_Indice_GINI.pdf Acessado em 19/05/2022.

O quadro nacional exige a adoção de políticas públicas para combate da desigualdade social existente, cabendo ao governo brasileiro a adoção das ferramentas disponibilizadas pelo sistema jurídico para redução da desigualdade, pois sabemos que a erradicação da pobreza consiste em um sonho utópico em uma sociedade capitalista.

A adoção de políticas de transferência de renda não consiste em meio hábil para solucionar o cerne do problema, agindo de forma paliativa para diminuir as desigualdades existentes. Sendo assim, o governo deve atuar de forma eficaz para solucionar o problema enfrentado.

O direito tributário se revela como uma importante ferramenta disponibilizada aos governantes para combate deste problema, por meio de sua face indutora, conforme discorrido em tópicos anteriores e demonstrado por meio do direito comparado. Portanto, o direito tributário se despe de sua “função arrecadatória” para assumir um papel de indutor de práticas sociais, buscando lograr outros fins desejados pelo Estado e pela sociedade.

No Brasil, a ferramenta da indução tributária tem sido utilizada de forma discreta e muitas vezes com baixa eficiência, tendo em vista a ausência de informações claras e de grandes dificuldades burocráticas para sua implementação e fruição. Contudo, apesar do alto grau de ineficiência nacional, essa importante ferramenta não deve ser abandonada, mas sim aperfeiçoada para redução da desigualdade social no país.

O estudo a seguir irá relatar a experiência brasileira no campo dos incentivos tributários para combate das desigualdades no país, perpassando inicialmente pela questão do imposto sobre transmissão causa mortis e doação para entidades filantrópicas, e sua discussão quanto a sua incidência ou não. Posteriormente, serão analisadas algumas práticas de entes federados com a indução tributária para obtenção de resultados almejados pela sociedade.

4.1 O ITCMD e as doações para entidades filantrópicas

As contribuições voluntárias sempre foram uma das principais fontes de custeio das entidades sem fins lucrativos para desenvolvimento de suas atividades. Essas doações podem ocorrer em vida ou após a morte pelo doador. Portanto, há uma grande conexão entre o instituto da doação e a existência ou não da tributação neste legado deixado pelo doador.

Nesse diapasão, é importante discutir o papel do Estado e da tributação no incentivo a prática da doação como instrumento para financiamento das entidades sem fins lucrativos e o desenvolvimento de atividades de interesse social para combate das desigualdades e crescimento nacional.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 outorga aos Estados e ao Distrito Federal a competência tributária para instituição do imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos, em seu art. 155, inc. I, com redação da Emenda Constitucional nº 3/93.

O exercício da competência tributária pelos entes federados não consiste em um poder ilimitado, havendo limites jurídicos ao exercício da competência tributária, limites esses que se encontram nas normas constitucionais, nos grandes princípios constitucionais e nos direitos fundamentais dos contribuintes. Nesse sentido, são as lições de Roque Antonio Carraza:

Além disso, a pessoa política, ao exercitar sua competência tributária, é obrigada a levar em conta os direitos fundamentais dos contribuintes, pois do contrário o tributo acabaria por se transformar em mero instrumento de financiamento do Estado, quando, como se sabe, nosso ordenamento jurídico exige que ele seja também utilizado para induzir comportamentos individuais e para fazer com que prevaleçam os primados da igualdade, da liberdade e da proibição do excesso.¹¹³

O contrato de doação possui natureza benéfica ou gratuita ao donatário. Contudo, os bens ou direitos recebidos possuem quantificação financeira, fato este que possui a quantificação do tributo devido pela doação recebida.

A doação pode ocorrer por meio de quatro formas: a) doação pura; b) contemplação de merecimento; c) remuneratória; e d) modal ou com encargos. A doação pura consiste naquela realizada sem qualquer encargo ou motivação, ou seja, a donatária recebe a doação por um ato de liberalidade do doador. Na doação por contemplação de merecimento ocorre em função de sentimento pessoal de admiração do doador frente ao donatário.

Já a doação remuneratória, também denominada de doação imprópria, ocorre quando o doador tem por finalidade recompensar os serviços prestados pelo donatário. Contudo, nesta hipótese o donatário não teria direito de reivindicar qualquer obrigação do doador.

No caso da doação por encargos ou modal, há uma imposição de um ônus ao donatário para recebimento da doação. O ônus assumido pelo donatário não se reveste de uma contraprestação, porém, consiste em um ônus juridicamente exigível para obtenção da doação. Nesse sentido, são as lições de Caio Mário da Silva Pereira:

Chama-se de *doação modal* ou com *encargo* aquela que, sem prejuízo do *animus donandi*, contém imposição de um dever ao donatário, o qual tem de cumpri-lo nas

¹¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 32ª ed., 2019, p. 430.

mãos do próprio doador, nas de certa pessoa, ou de alguém indeterminado. Constituindo o encargo (*modus*) uma restrição criada ao beneficiário do negócio jurídico, não poderá jamais assumir o aspecto de contrapartida da liberalidade. Mas é uma obrigação que o donatário assume com o só fato de aceita-la, e que lhe pode ser exigida, e, até sancionada com a revogação do benefício.¹¹⁴

A doação, em regra, consiste em um ato do doador de doar ao donatário bens ou direitos. Esse contrato de doação é passível de tributação pelo ITCMD, desde que o ente federativo competente exerça a sua competência tributária e institua o referido imposto.

A filantropia possui como base a doação de bens, recursos, mão de obra, dentre outras atividades para sua perfeita execução. Portanto, há uma nítida interseção entre o ITCMD e a filantropia. O fato gerador de recursos para a filantropia consiste na hipótese de incidência do ITCMD. Nessa situação, teríamos uma redução dos recursos disponíveis à filantropia em favor do Estado tributante, ou seja, a doação de recursos para persecução de fins sociais estaria tributada pelo ITCMD.

A matéria ganhou contornos mais fortes com a da pandemia provocada pela COVID-19. Isto porque, diversas sociedades empresárias, pessoas físicas, realizaram doações de grandes quantias de dinheiro para entidades sem fins lucrativos para busca de vacinas e remédios contra a pandemia. A possibilidade de tributação pelo ITCMD dos valores doados a entidades sem fins lucrativos para pesquisa poderia reduzir o incentivo da iniciativa privada em contribuir para a busca de uma solução para um grave problema enfrentado pela sociedade internacional.

A questão da tributação das doações destinadas ao combate a COVID-19 foi objeto de julgamento na 3ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo na apelação cível nº 1017451-61.2020.8.26.0053. O Tribunal de Justiça de São Paulo afastou a incidência da tributação à luz da aplicação do art. 150, inciso VI, alínea “c” e §4º da CRFB/88, o qual garante a imunidade de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais, das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos legais.

Ressalta-se que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o ARE 1059196 AgR em 31 de outubro de 2017, já havia decidido pela incidência de imunidade do ITCMD em favor de entidades sem fins lucrativos. Ressalta-se que o referido julgado fundamentou-se na necessidade de comprovação pela Fazenda de desvio de finalidade dos recursos doados,

¹¹⁴ PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de direito civil. Rio de Janeiro, Editora Forense, 2009. Pág. 214

recaindo em questão fática não admitida em sede de recurso extraordinário pela aplicação da súmula n° 379 do STF.

No Estado do Rio de Janeiro, a Lei Estadual n° 7.174/15, dispõe no inc. V, do art. 7°, sobre a não incidência do ITCMD nas hipóteses relativas às imunidades previstas no inciso VI do art. 150 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Ademais, a legislação fluminense também traz uma hipótese de isenção do ITCMD na doação a fundações de direito privado com sede no Estado do Rio de Janeiro, bem como a associações de assistência social, saúde e educação, ou das que mantenham atividades em ao menos um dos temas citados nos incisos do art. 3° da Lei Estadual n° 5.501/09 (que regulamenta as OSCIPs no Estado Rio de Janeiro), independente de certificação, inclusive as instituições sem finalidade econômica financiadoras e daquelas dedicadas a constituição de fundos financiadores das instituições isentas ou de suas atividades.

O presente tema foi objeto de análise pela Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro¹¹⁵ ao avaliar o projeto de lei n° 3.761/2021, que introduzia alterações na legislação do ITCMD, buscando abarcar novas hipóteses de isenção do imposto para doações em decorrência da pandemia da COVID. O parecer emanado pelo órgão jurídico do Estado corrobora os argumentos acima aduzidos, da incidência de imunidade quando a doação é realizada para uns dos beneficiários da limitação constitucional, como os entes federativos, e da incidência da isenção para pessoas jurídicas de direito privado, mas sem fins lucrativos.

Em que pese a existência da imunidade conferida pela norma constitucional, o Estado do Rio de Janeiro buscou expurgar qualquer dúvida sobre a incidência de doações destinadas a entidades filantrópicas no Estado do Rio de Janeiro. Ressalta-se que o deputado estadual Chicão Bulhões, apresentou o projeto de lei n° 2339/2020, buscando afastar qualquer dúvida sobre a não tributação de entidades filantrópicas no Estado do Rio de Janeiro. Porém, ainda pendente de aprovação.

A burocracia estatal somada à possibilidade de tributação dos recursos, bens e mão de obra destinadas às entidades filantrópicas consiste em um importante óbice para maior incidência no Brasil de doações destinadas a entidades sem fins lucrativos que buscam resguardar interesses de toda sociedade.

¹¹⁵ Parecer CFS n° 03/202021 – PG-02 – Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro.

Outro aspecto bastante relevante sobre a ausência de incentivos pela legislação brasileira a doações para entidades sem fins lucrativos ficou ainda mais patente durante a pandemia da COVID-19. Isto porque, além do temor da tributação pelo ITCMD, conforme já debatido, ausente normas tributárias conferindo deduções tributárias no imposto de renda por pessoas físicas e principalmente pessoas jurídicas.

Esse cenário vivido no país demonstra a utilização ineficaz do direito tributário como um agente indutor de políticas públicas, demonstrando a inabilidade do gestor brasileiro de manusear as ferramentas existentes no sistema jurídico para obtenção das finalidades sociais.

A ausência de uma política tributária de incentivo às doações para entidades sem fins lucrativos ou até mesmo doações aos órgãos públicos, acaba por afugentar a realização de doações, pois teoricamente o doador estaria contribuindo em duplicidade para sociedade. Isto porque, ao não poder deduzir integralmente ou parte da doação destinada a sociedade e também efetuar o pagamento ordinário do tributo, estaria financiando em duplicidade as funções estatais, convertendo-se o direito tributário em ferramenta de desestímulo as doações as entidades sem fins lucrativos.

O direito tributário não pode ser utilizado como uma ferramenta de barreira ao terceiro setor, mas sim um instrumento de viabilização da realização de atividades de interesse da sociedade através da própria sociedade, evitando a intervenção direta do Estado, buscando lograr maior eficiência no combate às desigualdades.

Diante deste quadro, se faz necessário analisar algumas políticas existentes no Brasil de incentivos fiscais concedidos em determinados tributos para verificar a adequação do instrumento as finalidades pretendidas pelo legislador

4.2 Incentivos fiscais no Imposto de Renda no Brasil.

A legislação brasileira possui algumas previsões que permitem a dedução de certos tributos na hipótese de destinação para entidades sem fins lucrativos ou que atendam alguma área de interesse de toda coletividade como a saúde, educação, cultura e assistência social.

Dentre as normas existentes, destaca-se nesse tópico a concessão de incentivos fiscais no âmbito do imposto de renda. O referido imposto é de competência da União, não cabendo aos demais entes federados instituir ou legislar sobre esse imposto.

Portanto, apesar da repartição entre todos entes federados do produto da arrecadação do imposto de renda, conforme preceitua o art. 159, inc. I, alínea “a” da CRFB/88, cabe à União a competência tributária para instituição e regulamentação do imposto de renda.

Sendo assim, buscando exercer a sua competência constitucional para instituição e regulamentação do imposto de renda, a União editou algumas normas inserindo incentivos fiscais no tocante ao imposto de renda. Objetiva-se, com tais normas, que o tributo alcançasse outras finalidades além da pura arrecadação tributária.

A norma que mais gerou polêmica na sociedade brasileira foi a Lei n° 8.313/91, antigamente alcunhada de Lei Rouanet, agora denominada Programa Nacional de Apoio à Cultura (PRONAC). Isto porque, a referida norma foi envolvida em uma disputa política ideológica em decorrência do seu uso inadequado em certas circunstâncias. É importante ressaltar, contudo, que não se debateu o mérito da medida, mas houve discussão que passou ao largo da real finalidade da legislação.

O PRONAC admite a dedução de parte do imposto de renda em decorrência da doação ou patrocínio de projetos que incentivam a cultura, desde que os referidos projetos sejam previamente aprovados pelo Ministério da Cultura, conforme preceitua o art. 18 da Lei n° 8.313/91. A legislação elenca os requisitos legais para dedução do imposto de renda, bem como os seus limites para incidência.

O incentivo fiscal do PRONAC é destinado às pessoas jurídicas e pessoas físicas, havendo distinção entre a extensão e limites para dedução no dispositivo legal. No tocante às pessoas jurídicas, apenas as empresas optantes pela tributação pelo lucro real fazem jus ao incentivo fiscal.

O art. 26 da Lei n° 8.313/91 dispõe sobre os limites máximos das deduções a serem aplicadas por pessoas físicas e jurídicas nas doações destinadas aos projetos abrangidos pelo PRONAC. A pessoa física pode deduzir até 80% das doações e 60% dos patrocínios, já a pessoa jurídica até 40% das doações e 30% dos patrocínios. Cabe ao Presidente da República delimitar anualmente o valor máximo da dedução permitida, com base em um percentual da renda tributável das pessoas físicas e do imposto devido por pessoas jurídicas, conforme disposto no §2° do art. 26 da Lei n° 8.313/91.

A Lei n° 8.685 de 1993 instituiu mecanismos de fomento à atividade audiovisual. A sistemática de concessão de incentivos pela referida lei gera certa burocracia e dificuldade em

sua implementação. Ademais, é importante destacar que este incentivo deve vigorar até o ano de 2024, salvo posterior prorrogação.

O incentivo fiscal concedido necessita de prévia aprovação do projeto pela ANCINE. Porém, uma diferença notável é verificada nesta lei frente aos outros incentivos existentes para pessoas jurídicas, pois não se limita aos casos de empresa optante ao regime de lucro real, podem ser utilizados em empresas optantes pelo lucro presumido ou pelo simples nacional.

A Lei nº 8.069 de 1990 - o Estatuto da Criança e do Adolescente (ECA) - permitiu a dedução de parcela do imposto de renda na destinação de doações aos Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente nacional, distrital, estaduais ou municipais. As doações devem ser devidamente comprovadas e permitem a dedução do imposto de renda em até 6% para as pessoas físicas que façam a declaração sem utilização do desconto simplificado. Já para as pessoas jurídicas, o percentual a ser deduzido é de até 1% do imposto devido, desde que a empresa opte pela tributação do lucro real.

A instrução normativa nº 267/02 da Secretaria da Receita Federal (SRF) regulamenta a concessão do incentivo fiscal para doações destinadas ao fundo dos direitos da criança e do adolescente por pessoas jurídicas, complementando as regras inseridas na Lei nº 8.069/90.

No tocante às pessoas físicas, a SRF editou a Instrução Normativa nº 1.131/11 para regulamentar o exercício dos incentivos fiscais nas doações ao referido fundo. Posteriormente, a citada legislação tributária foi alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1196/11, e por fim pela Instrução Normativa RFB nº 1311/12.

Em suma, a regulamentação permite deduzir parte do imposto de renda devido em decorrência de doações realizadas em favor dos fundos municipais, estaduais ou nacional de direito da criança e adolescente.

A Lei nº 12.213 de 2010 instituiu o Fundo Nacional do Idoso e permitiu a dedução do imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas e físicas as doações efetuadas aos fundos municipais, estaduais e nacional do idoso.

A regras existentes para doação e dedução do imposto de renda nas doações ao fundo do idoso são bem semelhantes aquelas existentes quanto ao fundo dos direitos da criança e do adolescente. Há, basicamente, uma repetição dos mesmos dispositivos, não havendo qualquer inovação ou peculiaridade.

A Lei nº 12.715 de 2012 inovou na ordem jurídica brasileira ao admitir a concessão de incentivos fiscais para projetos de combate e prevenção ao câncer e de apoio à atenção da saúde da pessoa com deficiência.

A lei destacada criou o Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica (PRONON) e o Programa Nacional de Apoio à atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência (PRONAS/PCD). Ambos os programas admitem a concessão de incentivos fiscais para hipóteses de apoio as entidades certificadas como beneficentes, organizações sociais e OSCIPs.

A regra legal de incentivo também delimitou um espaço de tempo para sua ocorrência, cessando os seus efeitos para as pessoas físicas no ano calendário de 2020 e para as pessoas jurídicas em 2021. Importante salientar a necessidade de postergação desses prazos diante da importância desses setores para a sociedade brasileira.

As regras que concedem incentivos fiscais para doações realizadas para atividades de interesse da sociedade encontram-se esparsas na legislação brasileira, dificultando o seu conhecimento pela sociedade. Ademais, há uma ausência de divulgação de sua existência, resultando em um maior desconhecimento da população.

O Projeto de lei Nº 3.082 de 2019, de autoria da Deputada Federal Liziane Bayer do Rio Grande do Sul, busca regulamentar os incentivos fiscais em decorrência de doações para entidades filantrópicas que prestam serviços de saúde. O respectivo projeto admite a dedução do imposto de renda de até 6% para as pessoas físicas e de até 2% pelas pessoas jurídicas. O projeto, apesar de louvável, apenas consiste em uma medida paliativa, pois não trata o problema como um todo, mas sim busca apenas instituir um incentivo tributário para determinada área.

O citado projeto de lei ainda não foi apreciado pelo Congresso Nacional, estando ainda pendente de análise. É possível que ocorra uma maior participação popular, através das audiências públicas com o objetivo de trazer maior sistematização dos incentivos por parte do Estado para a filantropia.

O campo para criação de novas lei concedendo incentivos fiscais no direito brasileiro é bastante vasto e necessita de aperfeiçoamento. Os limites impostos para dedução, bem como a burocracia existente são fatores que afastam a sua ocorrência. Outro aspecto bastante relevante para baixa utilização deste instrumento é a ausência de informação acerca da sua existência.

Adiciona-se a tais elementos, o complexo sistema tributário brasileiro e a incidência de dois tributos sobre a renda das pessoas jurídicas, estes que são: a) o Imposto de renda da pessoa jurídica; e b) a Contribuição sobre o Lucro Líquido. Ressalta-se que apesar de possuírem a base

de cálculo muito similar, estas não são idênticas, mas consistem na tributação em face da mesma manifestação de riqueza. São fatores que desestimulam a realização dos incentivos fiscais.

Quanto à CSLL, ausente qualquer previsão de concessão de incentivo fiscal para realização de atividades de fomento público. Cabe salientar que o referido tributo não tem a sua receita repartida entre os demais entes federados, conforme já referendado pelo Supremo Tribunal Federal ao julgar recurso referente à desvinculação de receita do art. 76 do ADCT¹¹⁶ e a repartição do produto dos impostos com o Fundo de Participação dos Estados (FPE).

É importante destacar a necessidade de transparência de utilização desses recursos pelos fundos criados e a dúvida se os recursos foram, de fato, aplicados em alguma medida de aprimoramento da sociedade como elementos que contribuem para o afastamento de doadores. É preciso, decerto, que ocorra uma mudança na gestão pública para divulgação, controle e aperfeiçoamento dos instrumentos existentes, permitindo uma maior participação da sociedade no financiamento das suas atividades essenciais.

O controle social deve ser um norte a ser seguido na concessão de incentivos fiscais, tanto pela Administração Pública, quanto para os beneficiários dos incentivos, sob pena de desvirtuamento do instrumento. Destaca-se que nos dias coevos as ferramentas tecnológicas são de suma importância para propagação deste controle, permitindo uma maior divulgação, acesso e controle dos dados, bem como gerando um sentimento de participação por toda a sociedade.

Dentre as esparsas leis de concessão de incentivos fiscais, pode-se destacar a Lei de Incentivo ao Esporte, como uma das principais experiências existentes no direito brasileiro de aplicação do direito tributário como indutor de uma atividade socialmente relevante. Sendo assim, dedicaremos o próximo tópico para uma análise mais pormenorizada desta legislação.

4.3 Lei de Incentivo ao Esporte

A Lei nº 11.438/2006 foi editada para dispor sobre incentivos e benefícios para fomentar as atividades de caráter desportivo no país. Portanto, o Estado brasileiro editou uma lei para

¹¹⁶ ACO nº 724. Min. Rel. Ricardo Lewandowski. Min. Redator do Acórdão Roberto Barroso. Ementa: Direito Constitucional e Tributário. Ação Cível Originária. Desvinculação de 20% da Cofins e da CSLL. Alteração da base de cálculo do Fundo de Participação dos Estados. Impossibilidade. Precedentes. 1. Nos termos da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a desvinculação parcial da receita da União, constante do art. 76 do ADCT, não transforma as contribuições sociais em impostos, inexistindo alteração para a apuração do Fundo de Participação dos Estados. 2. Ação improcedente. Julgado em 27/04/2021.

incentivar a aplicação direta de recursos oriundos do imposto de renda na atividade esportiva de modo a fomentar tal atividade.

A norma permite que pessoas jurídicas deduzam até 1% do imposto de renda devido, observado o §4º do art. 3º da Lei nº 9.249/95, desde que destinem valores a título de patrocínio ou doação, no apoio direto a projetos desportivos e paraolímpicos, estes que devem ser aprovados pelo Ministério do Esporte.

O mesmo diploma legal também confere o incentivo fiscal da dedução do imposto de renda para doações por pessoa física ao fomento do esporte. O percentual dedutível do imposto de renda para pessoa física é de até 6% do imposto de renda devido.

O incentivo fiscal de dedução do imposto de renda devido pela pessoa física apenas poderá ser utilizado no sistema de declaração completa do imposto de renda, pois no modelo simplificado não há possibilidade de utilização do incentivo fiscal.

A lei que introduziu o incentivo fiscal de dedução do imposto de renda em decorrência da destinação de recursos por intermédio de patrocínio ou doação para entidades ou projetos desportivos não o fez de forma indiscriminada. Isto porque, exigiu a aprovação prévia por parte do Ministério dos Esportes em relação aos projetos que podem ser agraciados com a destinação desses recursos.

Constata-se que, o controle estatal que impõe a limitação quanto às entidades que podem receber os recursos oriundos da Lei de Incentivo ao Esporte se justifica frente a necessidade de verificar a correta utilização de tais recursos de origem semipública.

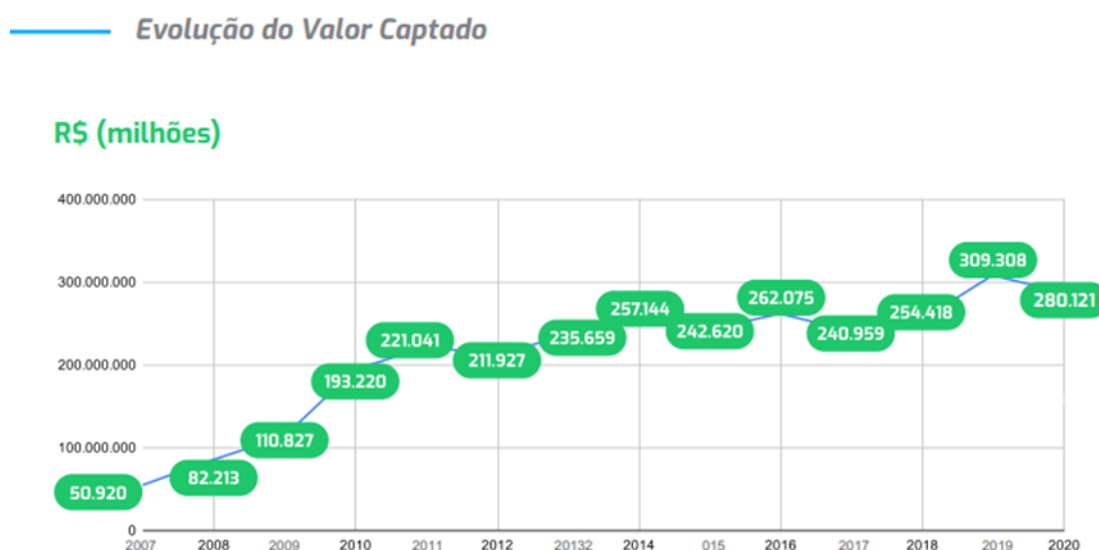
O texto da norma também traz outras preocupações como a impossibilidade de dedução de valores destinados ao patrocínio ou a doação em favor de projetos que beneficiem, direta ou indiretamente, a pessoa física ou jurídica vinculada ao doador ou patrocinador. Desse modo, o §3º do art. 2º proíbe a utilização dos recursos obtidos pela Lei de Incentivo ao Esporte para pagamento de remuneração de atletas profissionais de qualquer modalidade desportiva, consistindo em óbice legal para utilização.

O art. 13 dispõe sobre a necessidade de divulgação na rede mundial de computadores todos os recursos utilizados no apoio direto a projetos desportivos e paradesportivos. A legislação preocupou-se com o controle social da destinação desses recursos, haja vista a concessão de incentivo fiscal.

O estabelecimento de um mecanismo de controle social é de suma importância para aumentar a credibilidade social na destinação de recursos de modo a incentivar a atividade social. Além disso, permite que o cidadão tenha maior percepção de que os seus recursos estão sendo utilizados para persecução de um fim social, sensação esta que é reduzida na aplicação dos tributos.

O relatório anual de gestão do Ministério da Cidadania de 2020 demonstra uma estabilização da captação de recursos através da Lei de Incentivo ao Esporte. Desde 2011 até 2020¹¹⁷, os valores captados são superiores a 200 milhões de reais, mas inferiores a 310 milhões de reais.

Figura 3 – Evolução do Valor Captado - Lei de Incentivo ao Esporte



O relatório gerencial da Secretaria Nacional de Incentivo e Fomento ao Esporte (SENIFE) de 2020 traz também dados dos maiores incentivadores do ano de 2020 e dos esportes mais incentivados.

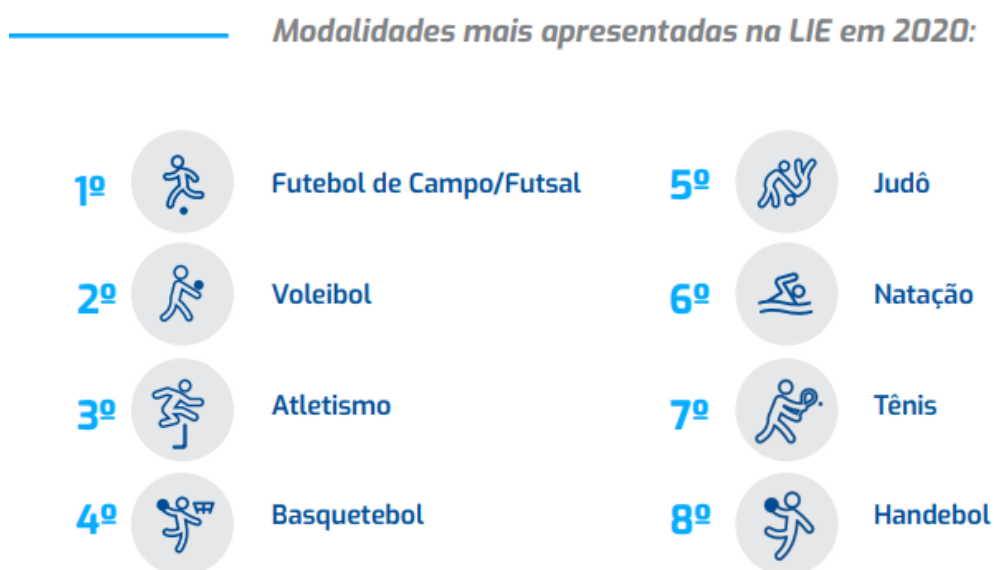
¹¹⁷ Disponível em: <https://www.gov.br/cidadania/pt-br/acoes-e-programas/lei-de-incentivo-ao-esporte/arquivos/RelatorioFeitosversoSENIFE2021parapublicacaonosite_versao14.7.pdf>. Acesso em 22 ago. 2021.

Figura 4 – Maiores incentivadores em 2020- Lei de Incentivo ao Esporte

Maiores incentivadores no ano de 2020:

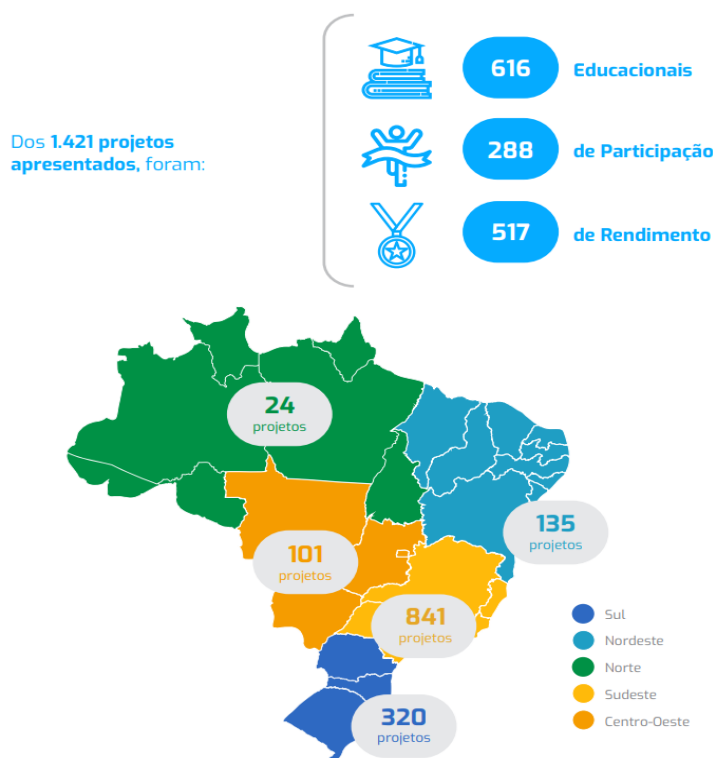
Ranking	Instituição	Valor em R\$ do incentivo
1º	VALE S.A.	28.102.428,00
2º	BANCO DO BRASIL S.A	6.063.568,88
3º	CSN MINERAÇÃO S.A.	4.877.753,00
4º	PETROBRAS DISTRIBUIDORA S.A	4.800.000,00
5º	ITAÚ UNIBANCO S.A	4.408.204,27
6º	SALOBO METAIS S.A	4.207.170,00
7º	COMPANHIA BRASILEIRA DE METALURGIA E MINERAÇÃO	3.971.833,04
8º	AYMORE CRÉDITO, FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO S.A.	3.436.978,00

Figura 5 – Modalidades mais incentivadas: Lei de Incentivo ao Esporte



O relatório anual também teve a preocupação em analisar os projetos e sua distribuição no território nacional, revelando as regiões mais favorecidas pela instituição de projetos de incentivo ao esporte, como forme ilustração abaixo:

Figura 6 – Distribuição dos Projetos incentivados



Os dados acima demonstram uma clara concentração de projetos na região sudeste e sul do país, somados os projetos do centro-oeste, norte e nordeste, estes não correspondem à quantidade de projetos no sul do país, nem mesmo a 35% dos projetos no Sudeste.

Portanto, os dados apresentados pela SENIFE revelam a necessidade de instituição de critérios objetivos para melhor distribuição do incentivo fiscal no território nacional. O Estado do Rio de Janeiro editou a Lei estadual nº 8.266/2018, esta que revogou a Lei estadual nº 1.954/1992, regulamentando os incentivos fiscais para realização de projetos culturais e esportivos no Estado.

A normativa estadual foi editada em observância dos Convênios de ICMS nº 27/2006, 141/2011 e 190/2017, que autorizaram a instituição de incentivos fiscais a estabelecimento situado no Estado do Rio de Janeiro que intensifique a produção cultural e as atividades desportivas por meio de patrocínio ou doação.

A legislação estadual diferencia doações de patrocínios, permitindo um percentual menor de abatimento nas hipóteses de doação. O incentivo fiscal concedido no ICMS pode

corresponder até 3% do imposto devido, conforme critérios definidos nos parágrafos do artigo 1º da lei estadual¹¹⁸.

A lei fluminense também traz restrições à destinação dos recursos, em linha com as regras previstas na legislação da União. Outro aspecto que a lei trata é da necessidade de aprovação do projeto incentivado pela secretaria competente para obtenção de um certificado.

No Município do Rio de Janeiro, foi editada a lei municipal nº 6.568/19 que trata da concessão de incentivos fiscais referentes ao ISS e IPTU na destinação de recursos para patrocínio e doação às entidades desportivas. Ressalta-se que a lei municipal, bem como a lei estadual estão em sintonia com a legislação da União.

Entretanto, na lei carioca houve o veto do Chefe do Poder Executivo dos percentuais dos incentivos fiscais, acarretando no esvaziamento da lei que concedeu incentivos fiscais para o desenvolvimento de investimentos em atividades desportivas na cidade maravilhosa.

A lei do Município do Rio de Janeiro instituiu o incentivo fiscal aos projetos esportivos, mas o percentual do tributo a ser pago (ISS e IPTU) que poderia ser destinado pelo doador ou patrocinador foi vetado pelo prefeito sob fundamento da inobservância das regras previstas na lei de responsabilidade fiscal. Isto porque, estaria ausente a previsão de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deveria iniciar a sua vigência, bem como nos dois seguintes.

Em que pese lastreado em fundamentos jurídicos, o veto acabou por esvaziar o sentido da norma que concedia incentivos fiscais, pois afastou a única contrapartida do poder público. Ressalta-se, também, que os valores contidos no projeto de lei eram exacerbados, pois admitiam

¹¹⁸ “Art. 1º Fica o Poder Executivo, em cumprimento aos Convênios ICMS nº 27/2006 e nº 141/2011, e em atenção ao Convênio ICMS nº 190/2017, todos do CONFAZ, autorizado a reinstaurar incentivo fiscal a estabelecimento situado em seu próprio território que intensifique a produção cultural e as atividades desportivas por meio de doação ou patrocínio. § 1º O incentivo fiscal de que trata o “caput” deste artigo corresponde a até 3% (três por cento) do ICMS a recolher em cada período para patrocínio de projetos culturais e até 3% (três por cento) do ICMS a recolher em cada período para patrocínio de projetos esportivos tais como eventos, produções culturais, de autores e intérpretes nacionais, atividades desportivas, assim como projetos de natureza socioculturais ou socioesportivos, e 1% (um por cento) para patrocínio de produções culturais estrangeiras. § 2º O desconto só terá início após o segundo mês da data da realização do pagamento dos recursos empregados no projeto cultural ou esportivo pela empresa incentivada e findará quando o total dos abatimentos corresponder ao total investido. § 3º No caso de doações, o incentivo fiscal corresponderá a 1% (um por cento) do ICMS a recolher em cada período, e se destinará especificamente à concessão de bolsas de pesquisa ou de trabalho vinculadas à produção cultural e atividades desportivas. § 4º Desde que haja projetos que cumpram os requisitos da presente Lei, o valor a ser fixado em cada exercício pela Secretaria Estadual de Fazenda à concessão de incentivo fiscal para a produção cultural e atividades desportivas não ultrapassará os seguintes limites, sendo obrigatória a concessão de, no mínimo, 0,25% (vinte e cinco centésimos por cento) da arrecadação do ICMS no exercício anterior para cada uma das duas atividades:” I - 2% (dois por cento) para projetos culturais credenciados pela Secretaria Estadual de Cultura; II - 0,5% (cinco décimos por cento) para projetos esportivos credenciados pela Secretaria de Estado de Esporte, Lazer e Juventude ou órgão que vier a sucedê-lo.

a utilização de até 30% do ISS e 90% do IPTU devido, percentuais esses bastantes elevados para realidade municipal.

Portanto, apesar da lei ser tratada como aquela que dispõe sobre a concessão de incentivos fiscais para o fomento ao esporte no Município do Rio de Janeiro, apenas o nome trata dos incentivos fiscais.

As leis de incentivo a destinação de parte de tributos devidos para o desenvolvimento de práticas desportivas no território nacional, consistem em importante instrumento de democratização da destinação dos recursos públicos, pois permitem ao cidadão ou pessoa jurídica decidir em quais atividades parte do seu tributo deve ser investido.

Ressalta-se que o instrumento existente necessita de maiores aperfeiçoamentos, como maior divulgação, melhor distribuição de recursos, mas mesmo assim consiste em uma importante ferramenta a ser utilizada pelo Estado como forma de fomento à atividade desportiva no Brasil, buscando erradicar problemas sociais existentes.

4.3.1 Lei de Incentivo ao Esporte e possível ofensa ao pacto federativo – cortesia com o chapéu alheio

O imposto de renda é um imposto de competência da União, cabendo ao respectivo ente federativo editar normas para instituição e ordenação do citado imposto. Ao tratar da titularidade do produto da arrecadação do imposto de renda, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 regulou a repartição entre todos os entes federativos. Excepcionou, contudo, na hipótese de imposto de renda oriundo de pagamento efetuado pelos Estados ou Municípios, cabendo a estes a titularidade integral da receita deste imposto.

Na edição da Lei nº 11.438/2006, a União não fez qualquer distinção entre a titularidade ou não da receita do imposto de renda para conceder o incentivo fiscal na hipótese de doação por servidor público estadual ou municipal para entidades contempladas com projetos desportivos.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o tema 653 da sistemática da repercussão geral, decidiu que:

“É constitucional a concessão regular de incentivos, benefícios e isenções fiscais relativas ao Imposto de Renda e Imposto sobre Produtos industrializados por parte da

União em relação ao Fundo de Participação de Municípios e respectivas quotas devidas às Municipalidades”¹¹⁹.

No julgamento do recurso paradigma do tema 653 (RE 705.426 – SE), a Corte Constitucional realizou um *distinguishing* entre o citado julgado e o tema 42, julgado no RE-RG 572,762, da relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski.

Posteriormente, no julgamento do RE 705.426, o STF assentou que a discussão travada no tema 42 centrou-se na natureza compulsória ou voluntária das transferências intergovernamentais. E, desse modo, não se trata de hipótese de isenção, mas de diferimento do pagamento. No julgamento do tema 653, por sua vez, discutiu-se a diferenciação entre participação direta e indireta na arrecadação tributária do Estado fiscal por parte do ente federativo.

O julgamento proferido pelo STF centrou-se também na justificativa de que o produto que deve ser partilhado entre os entes federativos consiste no produto arrecado, e não no que poderia ser arrecadado sem a incidência de incentivos fiscais.

A hipótese aventada neste tópico diverge da situação fática decidida pelo Supremo Tribunal Federal. Isto porque, o produto da arrecadação do imposto de renda é de titularidade 100% de outro federativo, ou seja, não há repartição. O Estado ou o Município são titulares da receita, mas não possuem a competência tributária do tributo.

A presente questão pode gerar uma burocracia e inviabilidade de aplicação do incentivo fiscal aos servidores públicos, pois a necessidade de edição de uma lei por cada ente federativo para autorizar a sua aplicabilidade inviabilizaria a sua ocorrência, tendo em vista a existência de mais de 5400 municípios, 26 estados e o distrito federal.

Tal situação também pode ocorrer nas leis de dedução de imposto de renda, das tabelas de tributação dificultando a política fiscal da União. Uma solução de *lege ferenda* seria a edição de uma regra na lei federal obrigando, nessas hipóteses, que a destinação dos recursos deveria ser aplicada em atividades desportivas no âmbito de atuação do servidor, ou seja, sendo o municipal do Município, já o estadual do Estado.

O inc. I do art. 157 e o inc. I do art. 158, dispõem que é da titularidade do Estado e do Município o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos. Portanto,

uma interpretação do dispositivo constitucional pode ser obtida que esses entes federativos são titulares dos valores efetivamente arrecadados, e não dos valores que poderiam ser arrecadados.

Justamente reside na distinção entre competência tributária e capacidade tributária ativa a normativa das isenções fiscais, haja vista que as isenções resultam do não exercício da capacidade tributária ativa, a despeito da manutenção da referida competência. Nesses termos, a ideia de que o poder de isentar é decorrência lógica do poder de tributar, ou, metaforicamente, o verso e o averso de uma mesma moeda.

A matéria novamente será debatida pelo Supremo Tribunal Federal, pois o RE nº 1.288.634/GO, teve a sua repercussão geral conhecida para discutir a concessão de incentivos fiscais no ICMS e seu efeito no repasse de recursos aos Municípios daquele Estado. A decisão judicial buscará uniformizar o entendimento do tribunal compatibilizando as decisões proferidas nos temas 42 e 653, os quais tratam da questão jurídica em análise.

De forma tímida, a legislação brasileira possui mais algumas previsões que permitem a dedução de certos tributos na hipótese de destinação para entidades sem fins lucrativos ou que atendam alguma área de interesse de toda coletividade como saúde, educação, cultura e assistência social.

Os entes estaduais e municipais também possuem lei incentivadoras para investimentos em áreas de interesse de toda a sociedade, em contrapartida admite-se a dedução de certos tributos devidos, como o ICMS e o ISS.

A concessão de incentivos fiscais com o objetivo de utilizar o direito tributário como instrumento de indução de comportamentos pela sociedade não é exclusividade dos tributos federais, podendo os demais entes federados, dentro das limitações constitucionais e legais, instituir políticas de incentivos fiscais como forma de indução de certos comportamentos.

A escassez de políticas de incentivos tributários para doações direcionadas para entidades sem fins lucrativos no Brasil é observada na esfera municipal, estadual e federal. As poucas leis existentes concedem incentivos pontuais para certas atividades, conforme destacado nos tópicos anteriores.

Há um vácuo legislativo e político para implementação de uma política nacional de fomento à participação popular no financiamento das entidades sem fins lucrativos. Diante deste quadro relatado, a pandemia provocada pela COVID-19 buscou mexer com a estrutura vigente, buscando uma reformulação da situação vivida, bem como tentando conferir destaque

e protagonismo ao fomento das entidades sem fins lucrativos aliado a uma política de incentivos tributários, conforme será debatido no tópico seguinte.

4.4 A pandemia da COVID-19 e a filantropia – Aspectos tributários

A pandemia provocada pelo vírus da COVID-19 exigiu uma atuação do Estado frente ao quadro de necessidade enfrentado por toda sociedade. A atuação estatal não pode ser reduzida apenas ao combate direto ao vírus ou atendimento dos acometidos por essa enfermidade. O Estado precisou atuar nos diversos campos para atender as necessidades sociais. Sabe-se que nem todos os Estados foram proativos no combate do vírus. Porém, trata-se de questão política não objeto deste estudo, mas destacada frente às várias omissões estatais.

O direito tributário não ficou imune à discussão dos efeitos da pandemia, bem como o terceiro setor e a filantropia. A tríade composta pelo tributo, pela filantropia e o terceiro setor ganharam destaque nesse período da história mundial, visto a junção do Estado, do mercado e da sociedade para combater o desconhecido.

Esse novo quadrante da história mundial acarretou o surgimento de diversas leis tentando tratar dessa nova sistemática vivida. Institutos jurídicos tentaram se adaptar às urgências necessárias e voltou-se a ter um enfoque na concessão de incentivos tributários para entidades sem fins lucrativos e na importância da filantropia.

O Legislativo brasileiro buscou responder à grave crise provocada pela pandemia com a edição de projetos de lei com objetivos pontuais, visando resguardar a situação de emergência provocada pela COVID-19. As propostas na seara tributária buscaram conceder incentivos fiscais pontuais sem desenvolver uma sistemática para situações de crise, mas com foco em solucionar o problema vivido.

A Lei Complementar nº 173¹²⁰ de 2020 consiste em um grande exemplo da adequação do direito ao quadro de emergência vivida. A norma em comento efetuou severas alterações na lei de responsabilidade fiscal permitindo um afrouxamento de sua rigidez nas hipóteses de calamidade pública reconhecida pelo Congresso Nacional, como, por exemplo, a dispensa de observância de limites e condições para recebimento de transferências voluntárias entre entes federativos.

Outra inovação inserida no art. 65 é a dispensa de observância dos arts. 14, 16 e 17 da LRF na concessão de incentivos tributários destinados ao combate à calamidade pública

¹²⁰ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp173.htm>. Acesso em 09 de jan. 2022.

reconhecida pelo Poder Legislativo. A alteração efetuada na lei de responsabilidade fiscal é de suma importância para adoção de medidas urgentes para combate de questões de necessidade pública. Em que pese um certo afrouxamento da rigidez da responsabilidade fiscal, consiste em medida necessária em momentos de exceção.

O projeto de lei nº 1.208/21¹²¹, de autoria do Deputado Federal Carlos Jordy do Rio de Janeiro, é um exemplo de projeto que buscou incentivar a doação de recursos por empresas para pesquisas sobre a COVID-19 em troca de incentivos fiscais.

A proposta do parlamentar objetiva a concessão de dedução do imposto de renda por empresas optantes pelo sistema de lucro real que doarem para o programa prioritário pró-pesquisa COVID-19. A dedução autorizada pelo projeto de lei é de até 30% do imposto devido, sem exclusão de outras deduções legais.

As instituições contempladas pelos recursos destinados pelas empresas deverão ser previamente habilitadas pelo Ministério da Saúde. A renúncia de receita foi prevista em até 1 bilhão de reais, sendo compensada pelo aumento da alíquota de PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre o lucro obtido com a venda de participações acionárias.

O projeto de lei foi aprovado na Câmara em 15/06/2021 com o substitutivo efetuado pela Deputada Soraya Santos, que manteve a essência do projeto, mas efetuadas alterações pontuais. Encaminhado ao Senado Federal o mesmo foi aprovado com pequenas modificações, como a prorrogação do incentivo para o exercício de 2023. Diante das alterações ocorridas no Senado Federal o projeto retornou à Câmara Federal para análise das mudanças, pendente de apreciação final e encaminhamento ao Presidente da República para sanção ou veto.

A criação de projetos de lei pontuais são soluções paliativas para os problemas enfrentados pela sociedade brasileira. Há necessidade de uma maior sistematização dos incentivos fiscais em momentos de crises, como ocorre no Chile com a Ley nº 16.282 de 1965, que prevê medidas a serem adotadas em caso de catástrofes ou abalos sísmicos, medidas essas que englobam questões tributárias.

O Estado brasileiro deve criar mecanismos para facilitar a atuação da sociedade em questões de relevância da comunidade, incentivando participações mais efetivas de toda sociedade por meio do direito tributário. A concessão de incentivo tributário para a destinação

¹²¹ Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1984861>. Acesso: em 06 jan. 2022

de recursos para pesquisa ao combate da COVID-19 é louvável, mas consiste em uma gota d'água no oceano.

Outro projeto de lei criado neste período foi o de nº 1.010/2021, de autoria do Deputado Federal Dr. Luiz Antonio Teixeira Jr, também do Rio de Janeiro. O referido ato legislativo foi aprovado pelo Legislativo brasileiro e sancionado pelo Presidente da República e convertido na Lei nº 14.147/2021.

O projeto de lei buscou criar uma espécie de financiamento privado de leitos no SUS para combate à pandemia da COVID-19, autorizando a contratação por pessoas físicas e jurídicas de leitos para tratamento da doença, mas sob a administração e gestão do SUS. O projeto de lei tem clara conexão com a sistemática da responsabilidade social das empresas, inserindo-se de forma adequada com o quadrante atual que vivemos.

A proposta legislativa previa a concessão de incentivos tributários para as pessoas físicas e jurídicas que contratassem leitos. Contudo, ao analisar o projeto aprovado nas Casas Legislativas, o Poder Executivo optou pelo veto jurídico dos arts. 3º a 5º da proposta, sob o argumento de ofensa ao art. 113 do ADCT, art. 14 da LRF e os arts. 125 e 126 da Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2021 (Lei nº 14.116, de 2020).

O projeto de lei previa a possibilidade de dedução dos valores empregados para financiamento dos leitos do SUS, observados os valores máximos constantes da tabela de remuneração das operadoras de planos de saúde reguladas pela ANS.

Em que pese o fim altruístico do projeto de lei relatado, o mesmo deixou de observar as regras vigentes para renúncia de receita tributária. Portanto, o manejo do direito tributário como um instrumento indutor de comportamentos favoráveis à sociedade não foi utilizado de forma adequada, implicando na aprovação parcial do projeto.

A lei aprovada permite a participação da sociedade no financiamento de leitos do SUS para combate à pandemia da COVID-19, mas não há qualquer contraprestação ou incentivo pelo Poder Público. Há, apenas, uma autorização genérica para participação, nem ao mesmo uma campanha pública de divulgação ou de incentivo, acabando por prejudicar o fim requerido na edição da lei.

O deputado federal Jose Mario Schreiner do Estado de Goiás apresentou o projeto de lei nº 1016/2020 para regular os incentivos fiscais concedidos para doações destinadas a entidades públicas ou privada, sem fins lucrativos, da área de saúde que atuem no combate da COVID-19. O citado projeto de lei foi destacado como principal, sendo apensado a ele quatorze projetos

de lei (PL 1300/2020, 1733/2020, 1418/2020, 1609/2020, 2127/2020, 533/2021, 1611/2020, 1756/2020, 1965/2020, 3138/2020, 3688/2020, 4451/2020, 319/2021 e 1111/2021).

Os projetos de lei acima relatados, apesar de louváveis, são uma espécie de paliativo, pois buscam apenas regulamentar as doações para o combate ao vírus da COVID-19. Não se busca uma política uniforme para incentivos tributários nas ações filantrópicas, mas sim tentar amenizar uma grave situação existente.

Os incentivos fiscais concedidos nos projetos apresentados, em regra, variam apenas os percentuais de dedução cabível do imposto de renda, alguns sendo mais generosos outros nem tanto. Em suma, os projetos também visam contemplar doações efetuadas para área de saúde, deixando de se preocupar com as demais áreas que poderiam ser incentivadas com recursos oriundos das doações.

Outro problema enfrentado durante a pandemia na seara tributária são as limitações da dedutibilidade do imposto devido em decorrência de doações para entidades sem fins lucrativos. A celeuma existente foi bem tratada por Luís Eduardo Schoueri, concluindo pela necessidade de dedutibilidade dos valores destinados para entidades filantrópicas, pois inexistente capacidade contributiva:

De fato, por constituírem atos de mera liberalidade, doações são um ato de consumo e, portanto, não são dedutíveis. O problema que só assim o são quando feitas em Domínio Econômico. Já no âmbito do Setor Público o mesmo raciocínio não procede, uma vez que não há renda na alocação de recursos para o terceiro setor. Haveria, isso sim, até uma redundância pelo fato de a tributação ser uma forma de o Estado obter recursos para assegurar e construir a liberdade coletiva. Ora, se os recursos já estão sendo destinados para tanto, não há que se cogitar a incidência do Imposto de Renda.

Em conclusão, as doações feitas pelas pessoas jurídicas a entidades do terceiro setor, Setor Público não estatal, em especial àquelas que gozam de imunidade, não podem ser atingidas pela tributação. Feita a alocação, a imunidade é assegurada pelo texto constitucional. Não se operando no Domínio Econômico, não revelam capacidade contributiva. Os limites, previstos pela legislação, para tais doações, refletem a percepção – errônea – de que a dedutibilidade seria mero benefício fiscal. Ao contrário, sendo caso de falta de capacidade contributiva, não há como se impor limite às doações¹²².

¹²² SCHOUERI, Luís Eduardo. Dedutibilidade de doações ao terceiro setor. *Revista Jurídica Unicuritiba*. Curitiba.V.05, n.62, p.443-484, V. Especial Dezembro. 2020. Disponível em: <<https://www.lacazmartins.com.br/wp-content/uploads/2021/01/DEDUTIBILIDADE-DE-DOA%C3%87%C3%95ES-AO-TERCEIRO-SETOR.pdf>>. Acesso em: 09 jan. 2022

As considerações apresentadas por Luís Eduardo Schoueri são de suma importância de modo a trazer o tema para discussão. O autor afasta a concepção de incentivo fiscal para considerar a ausência de capacidade contributiva, fazendo o afastamento dos limites impostos nas leis concessivas.

Em que pese as louváveis considerações efetuadas por Luís Eduardo Schoueri não se pode confundir capacidade contributiva do doador (empresa) com a da donatária (entidade sem fins lucrativos) como forma de pulverizar os limites de dedutibilidade. Trata-se de situações diversas.

Os recursos destinados pela pessoa jurídica com fins lucrativos para entidades sem fins lucrativos são obtidos através do lucro dessa atividade, o que não altera o seu conceito de renda, mas terão uma destinação distinta de remunerar os seus sócios ou o capital. A doação desses recursos consiste em mero ato de liberalidade.

A existência de limites para dedutibilidade deve ser sim alvo de críticas, mas não por ofensa ao princípio da capacidade contributiva, mas sim por consistir em movimento contrário ao incentivo de ações filantrópicas que buscam ajudar a coletividade.

A profusão de projetos de lei, as manifestações doutrinárias e os questionamentos provocados pelas incertezas ocasionadas pela pandemia que se estendeu por um prazo não calculado pela sociedade, continuam pairando sobre o ar. Apesar dos debates teóricos, resultados práticos não foram obtidos, mantendo-se o quadro brasileiro de ausência de fomento público para doações às entidades sem fins lucrativos.

O direito tributário apesar de ser reconhecido como uma importante ferramenta a ser utilizada pelo Poder público para fomento do terceiro setor, não vem sendo utilizado de forma satisfatória para alcançar os fins almejados pela sociedade, seja por entraves políticos, ideológicos ou burocráticos.

A burocracia brasileira também é um importante entrave para realização de políticas públicas de fomento do financiamento do terceiro setor pela sociedade por meio da indução tributária, conforme será abordado no próximo tópico.

4.5 Burocracia estatal e o empecilho à filantropia

Os problemas sociais ultrapassam a capacidade do Estado em solucioná-los. Sendo assim, o Estado se despe de seu reinado e se curva à sociedade para encontrar juntos uma solução para os problemas vividos pela comunidade.

A busca pela eficiência no combate das mazelas sociais encontra forte resistência na burocracia estatal, pois o Estado não está preparado para agir em conjunto com a sociedade para obter uma solução aos problemas sociais.

O termo burocracia tem origem na França por Jean-Claude Marie Vicent¹²³, o qual busca exprimir o controle estatal sobre certas atividades, a necessidade de autorização do Estado para realização de certos atos.

A burocracia traz consigo um sentimento pejorativo, de dificuldade, pois traz a noção do Estado dificultador, que atua em contraposição aos interesses de toda a sociedade, sendo verdadeiramente um obstáculo, e não um instrumento de melhor regulação da vida em sociedade.

Diversas são as matérias jornalísticas que correlacionam a burocracia estatal ao baixo desenvolvimento da filantropia no Brasil, ressaltando a dificuldade enfrentada por pessoas físicas ou jurídicas para realização de doações para entidades sem fins lucrativos.

O portal de notícias Exame, em 18 de junho de 2021, divulgou notícia com a seguinte manchete: “Burocracia impede até o desenvolvimento da filantropia no Brasil”¹²⁴. A notícia reforça que as dificuldades burocráticas aliadas à insegurança jurídica são fatores que afastam doadores da filantropia, exigindo uma melhora no ambiente de negócios nacional e reformas estruturais neste setor.

A folha de São Paulo publicou matéria em 25 de agosto de 2019¹²⁵, na qual ressaltou estudo da FGV que revela que, de 75 países pesquisados, apenas três não possuíam um sistema de incentivo para doações à filantropia, países esses que são: Croácia, Coreia do Sul e Brasil. A matéria também destacou em sua chamada que impostos e burocracia são fatores que desestimulam a doação.

Em 2009, a Faculdade de Direito da USP foi envolvida em uma grande polêmica após duas grandes doações terem ocorrido pelo escritório Pinheiro Neto e pela família de Pedro Conde. As doações foram destinadas à reforma do auditório e da biblioteca. Em contrapartida, a faculdade iria nomear uma sala de aula com o nome de Pedro Conde e outra Pinheiro Neto.

¹²³ SILVA, Deonísio da. *De onde vêm as palavras*: origens e curiosidades da língua portuguesa. Rio de Janeiro: Lexikon, 17ª ed., 2014, p. 76.

¹²⁴ <https://exame.com/blog/instituto-millennium/burocracia-impede-ate-o-desenvolvimento-da-filantropia-no-brasil/> Acessado em 06/01/2022.

¹²⁵ <https://www1.folha.uol.com.br/seminariosfolha/2019/08/impostos-e-burocracia-desestimulam-filantropia-na-cultura.shtml> Acessado em 06/01/2022.

Os estudantes fizeram um grande protesto pela inserção dos referidos nomes nas salas de aula, movimento esse que culminou na revogação do ato de nomeação das salas. Essa curiosa situação acarretou na impossibilidade de novas doações, conforme destacado por José Carlos Madia de Souza¹²⁶, presidente da Associação dos Antigos Alunos da Faculdade de Direito da USP à época, que ressaltou a insegurança jurídica em novas doações à Faculdade.

Infelizmente, a mudança de posicionamento da Universidade foi levada ao Poder Judiciário pela família de Pedro Conde¹²⁷, que reivindicou a devolução dos recursos pelo não cumprimento das obrigações assumidas pela USP no momento da doação. O reitor da Universidade à época, João Grandino Rodas, informou que a instituição educacional iria regulamentar as formas de doação de recursos, em que se busca resguardar eventuais conflitos futuros.

O caso relatado demonstra o quanto a insegurança jurídica, aliada à burocracia estatal, são empecilhos para doação filantrópica de recursos no país, o que resulta no afastamento de pessoas interessadas em contribuir com atividades de colaboração com o bem comum.

A prática acima relatada é comum em universidades mundo a fora e consiste em uma importante fonte de recursos para realização de atividades acadêmicas pelas instituições de ensino, que já contam com baixas provisões orçamentárias para adimplirem com todas as suas obrigações, resultando em grave prejuízo ao setor da pesquisa científica.

Outro fator que muito dificulta a realização de doações para entidades filantrópicas é a complexidade normativa existente no país. A incerteza quanto ao cumprimento regular das normas que disciplinam a forma de doação, a ausência de informação plena e de fácil acesso, aliado à morosidade estatal são fatores que muito contribuem para a baixa incidência de doações para entidades filantrópicas no Brasil.

Os incentivos tributários existentes são diminutos e de difícil compreensão, além de se caracterizarem como grandes exigências para usufruto dos incentivos fiscais. Um exemplo de fácil percepção é a necessidade de declaração de imposto de renda no modelo completo para usufruir de deduções do imposto de renda em certas situações como apoio de instituições de amparo à criança e ao adolescente.

¹²⁶ Disponível em: <<https://g1.globo.com/jornal-da-globo/noticia/2010/05/doacao-de-dinheiro-causa-polemica-em-universidade-de-sao-paulo.html>> Acesso em: 06 jan. 2022.

¹²⁷ Processo tramitando no Tribunal de Justiça de São Paulo, sob o n° 0011162-47.2011.8.26.0053, cuja sentença condenou a Universidade em ressarcir a doação. Decisão que foi mantida em grau recursal pelo Tribunal de Justiça, ainda pendente julgamento definitivo nos Tribunais Superiores.

Luiz Felipe Monteiro Seixas destaca que a complexidade do sistema tributário resulta em um maior custo de conformidade para os contribuintes, gerando gastos para verificação do cumprimento das obrigações legais:

De início, é fácil constatar que quanto mais complexo o sistema tributário, mais custos de conformidade ele gera para os contribuintes. Tanto é assim que a preocupação com a complexidade do sistema tributário é algo que remonta aos princípios da tributação propostos por Adam Smith (no caso, a conveniência no pagamento de tributos) e às características do sistema tributário ótimo propostas pela Economia do Setor Público, em particular a característica da simplicidade.¹²⁸

A forte burocracia e complexidade também é enfrentada pelas pessoas jurídicas ao realizarem doações para entidades sem fins lucrativos, visto a existência de óbice legal para deduzirem em seus impostos os valores doados para entidades filantrópicas, caso a pessoa jurídica não opte pelo regime de tributação do lucro real.

O problema vivido é de fácil percepção, bem como está facilmente diagnosticado, conforme as diversas matérias jornalísticas trazidas neste tópico. Sendo assim, se faz necessário o apontamento de soluções para o problema enfrentado.

A importância do tema exige a edição de um diploma normativo nacional que traga um marco regulatório para doações às entidades sem fins lucrativos, com regras claras e transparentes, que possa contar na sua elaboração com audiências públicas e análise dos sistemas estrangeiras que se compatibilizem com a realidade brasileira.

O Senador Antonio Anastasia apresentou o projeto de lei nº 4.450 de 2020, dispondo sobre a constituição, organização e funcionamento dos fundos filantrópicos emergenciais. A proposta legislativa busca regulamentar de forma minuciosa a existência dos referidos fundos no Brasil, bem como uniformizar o tratamento tributário para os recursos obtidos por essas instituições.

O projeto de lei trata desde a forma de constituição dos fundos, até os órgãos necessários para o seu funcionamento. Ressaltando a competência do Ministério Público para fiscalização das atividades do fundo filantrópico, em conformidade com o disposto no código civil.

A proposta legislativa não se olvidou em tratar dos incentivos tributários para os doadores dos fundos filantrópicos. Buscou o projeto de lei compilar em apenas um instrumento jurídico a reunião de alguns incentivos existentes no sistema jurídico brasileiro, como os arts.

¹²⁸ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. Tributação, Finanças Públicas e Política Fiscal: Uma análise sob a óptica do direito e economia. 1ª ed. – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 178.

260, 260-A e 260-B da Lei n° 8.069/90, arts. 18 e 26 da Lei n° 11.438/2006, arts. 2°-A e 3° da Lei n° 12.213/10 e art. 4° da Lei n° 12.715/12.

A iniciativa parlamentar não objetiva a criação de novos incentivos tributários aos fundos filantrópicos, apenas explicita que os incentivos existentes são aplicáveis aos respectivos fundos.

O projeto de lei foi aprovado no Senado, mas aguardar apreciação da Câmara Federal, tendo sido remetido em 27 de setembro de 2021 para a Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania (CCJC), no qual aguarda a designação de um deputado relator.

Importante salientar que o fundo emergencial a ser criado pelo projeto de lei não se confunde com o fundo patrimonial, ambos são complementares. Porém, o fundo patrimonial possui um caráter de perpetuidade, já o fundo emergencial traz consigo a noção de urgência e transitoriedade.

Não se busca com essa solução reduzir o problema enfrentado, pois a edição de uma lei por si só não é suficiente para solucionar a complexidade do problema enfrentado, mas seria uma espécie de luz no fim do túnel. Heleno Taveira Torres discorre sobre a complexidade dos sistemas jurídicos, bem como a possibilidade destas complexidades trazerem insegurança jurídica, mas também de sua necessidade em situações em que deve ser afastada a sensação de certeza absoluta:

Da complexidade exsurtem inseguranças, exceções contingenciais, indeterminabilidade de resultados, para os quais o direito deve conferir respostas e soluções. Essas são, pois objeto da segurança jurídica, como medida de controle dos valores do ordenamento e dos seus princípios e normas. Porém, como bem observa Edgar Morin, a complexidade parece ser algo negativo ou dotado de indefinições daquilo de que se esperava certeza absoluta, mas “é preciso enterrar esse absoluto”. Na complexidade, a resposta ao desafio de sua superação é um fator de larga importância e que conflui para seu aspecto positivo.¹²⁹

O Estado deve criar mecanismos para incentivar a realização de doações para entidades sem fins lucrativos que prestam serviços essenciais a toda comunidade, devendo prever incentivos tributários para estimular a solidariedade, utilizando a tributação com um aspecto benéfico.

¹²⁹ TORRES, Heleno Taveira, *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 3ª ed., 2019, p. 125

O sistema jurídico brasileiro carece de uma grande reforma para se amoldar aos anseios da sociedade. A reforma tributária desejada pela sociedade não envolve apenas a redução do número de tributos e da complexidade tributária existente, mas também da utilização eficaz dos instrumentos jurídicos dispostos ao poder público para melhor gerir a máquina pública e os recursos públicos.

A história brasileira demonstra a baixa utilização do direito tributário como um instrumento de indução de comportamentos de fomento do terceiro setor, seja por entraves políticos, ideológicos e/ou burocráticos, se faz necessário virar essa chave!

À luz das experiências internacionais exitosas, é possível inserir no direito tributário nacional um viés indutório de fomento às entidades sem fins lucrativos com o escopo de reduzir as grandes desigualdades sociais existentes no país. O caminho não é fácil, mas mudanças são necessárias.

No próximo capítulo serão destacadas algumas contribuições para modificação do quadro nacional, abordando a importância da melhor regulamentação dos fundos patrimoniais e sua importância para o desenvolvimento da filantropia no país.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS SOBRE A FILANTROPIA E A TRIBUTAÇÃO. PROPOSTAS DE MUDANÇAS

A filantropia como ato voluntário de doação de bens e/ou serviços deve ser uma atividade incentivada pelo Estado, pois o doador abre mão de parte de sua riqueza em prol da sociedade, buscando resguardar um melhor bem-estar para toda coletividade.

O ato do doador é de mera liberalidade, mas pode ser efetuado à luz de um comportamento indutivo pelo Estado para obtenção de mais recursos para emprego de das atividades de interesse social.

A indução do comportamento filantrópico pode ser executada por diversos instrumentos pelo Estado, porém, um dos meios mais eficazes consiste na concessão de incentivos fiscais nas doações para filantropia.

O tema não é pacífico entre os economistas, tanto no Brasil, quanto na doutrina internacional. Jesús López Tello, abordando a sistemática na Espanha, revela a existência de posições antagônicas na concessão de incentivos tributários para doações filantrópicas.

Sin embargo, los economistas están divididos en sus valoraciones acerca de si tales incentivos están justificados. Los que se oponen a ellos razonan que las donaciones y auxilios filantrópicos son simplemente una forma de gasto personal, y que no es función de los poderes públicos la de influir en las decisiones individuales de gasto de los ciudadanos.

Aquellos que están a favor de los incentivos contraargumentan diciendo que es injusto que se someta a imposición aquella parte de la renta que los ciudadanos no retienen para su beneficio personal sino que dedican, como substituto o suplemento del gasto público, al beneficio de la sociedade em su conjunto. son muchos los autores que insisten em esta ideia de la renta usada em beneficio del conjunto de la sociedade, por contraposición a su usu em beneficio próprio del filantropo. Así, disse Andrés Jiménez Díaz que <<sería preciso reconhecer espacios de exención o bonificación para los modos de altruísmo o solidaridad voluntaria, encarnados em el mecenazgo. Y en la medida en que éste cienen también a atender necesidades sentdas por el conjunto de la sociedade, la respuesta del Estado no puede ser otra que la de liberar de la obligación de tributar al mecenaz por la parte de renta que éste há destinado a la cobertura de esas necesidades, renunciando a la utilización de esa porción de renta em beneficio próprio>>¹³⁰.

¹³⁰ TELLO, Jesús López. Sobre la filantropía y los impuestos. Disponível em: <https://www.ieaf.es/p/item/download/573_630b9d0cd4941dd2957f0a042b718ac9>. Acesso em: 09 jan. 2022, p. 208.

A opção estatal de concessão de incentivos fiscais pela doação de recursos pela filantropia deve perpassar pela análise da admissão deste procedimento pelo ordenamento jurídico. Deve-se analisar se tal medida seria compatível com os princípios inseridos no texto constitucional e no modelo de Estado utilizado.

O modelo constitucional brasileiro privilegia a promoção dos princípios da solidariedade e da subsidiariedade, ambos que se amoldam perfeitamente na concessão de incentivos fiscais pelo Estado para desenvolvimento de atividades filantrópicas.

O Estado reconhece a sua incapacidade institucional de solucionar todos os problemas suportados pela coletividade e cede espaço à sociedade civil para atuar em conjunto na solução dos problemas. Neste ponto, ao invés de efetuar a subvenção direta, que importaria em uma vinculação ao Estado, até mesmo uma espécie de subordinação, deve-se optar pelo sistema de incentivos fiscais aos doadores, afastando o controle direto estatal no repasse de recursos.

O modelo de concessão de incentivos fiscais possui o objetivo de superar o modelo de subvenções públicas, este bastante vinculado ao Estado de Bem-Estar-Social, no qual o Estado detinha o controle das instituições através do poder financeiro. As atividades eram prestadas de forma descentralizadas, mas a chave do cofre estava com o Estado, bem como as regras do jogo. Sendo assim, a manipulação e controle eram permitidas neste sistema de financiamento.

A concessão de incentivos fiscais aos doadores retira o poder estatal de controle da destinação final dos recursos, sem desprezar o fato de que o Estado ainda continua como o dono da bola, pois as regras são implementadas pelo Estado, mas há uma grande mitigação do poder estatal para destinar tais recursos, implicando em uma observância da democracia direta nas escolhas públicas.

Ultrapassada a análise do dever do Estado em adotar políticas tributárias de concessão de incentivos fiscais para doações endereçadas a entidades filantrópicas, passa-se a análise de outro aspecto relevante nesta seara, o quanto deve ser concedido de incentivo. Deverá o Estado reconhecer integralmente o valor da doação como passível de doação? Ou poderá o Estado instituir um limite para aproveitamento do incentivo fiscal?

Inicialmente, cabe destacar a inexistência de um modelo ótimo tributário para responder a tais perguntas. Defende-se que o único caminho para encontrar as soluções almejadas seria o experimentalismo. Contudo, afasta-se a possibilidade de dedução integral das doações, pois neste caso teríamos apenas a mera substituição do Estado pelo beneficiário da doação (entidade sem fins lucrativos). Em outras palavras, haveria apenas uma mudança de mãos dos recursos.

Ademais, o Estado pode ser, muitas vezes, um mal necessário para defesa dos interesses da coletividade, e necessita de recursos para cumprimento de suas obrigações.

O modelo de incentivos tributários como meio de encorajamento ao apoio a entidades filantrópicas deve ser obtido por intermédio do experimentalismo e acompanhamento de uma pesquisa séria de alocação de recursos e seus resultados. E, ainda, deve-se criar uma política pública de metas, com finalidades para controle da utilização destes recursos. A rede mundial de computadores deve ser uma ferramenta bastante útil nesta situação, pois dá maior publicidade, acesso e dinamismo às informações.

As novas tecnologias devem ser aliadas do Estado no combate à desigualdade social, permitindo o maior controle e participação na aplicação de recursos, além de ser um ótimo instrumento para adoção de projetos de *crowdfunding* e divulgação de projetos filantrópicos.

Os incentivos tributários podem ser concedidos através de três modelos universalmente conhecido, que são: a) o modelo que permite a dedutibilidade do imposto devido pelo doador (*tax deduction versus tax credit*); b) o modelo híbrido de recebimento de recursos (*tax benefit reclaim scheme*); e c) o modelo de recursos designados pelo contribuinte na declaração (*tax designation schemes*).

O primeiro modelo consiste no mais adotado em outros Estados, no qual o contribuinte realiza a doação à entidade filantrópica e, em sua declaração de ajuste do imposto de renda, efetua a compensação e aproveita o incentivo tributário. Trata-se do modelo adotado no Brasil, o qual permite a redução do imposto devido pela existência de atos de doação autorizados na lei como eficazes para dedutibilidade.

O modelo denominado *tax benefit reclaim scheme*, também conhecido como um modelo híbrido, pois em uma doação de dez mil reais, por exemplo, no qual a lei permite uma dedução de até 25% do imposto devido, deveria o doador efetuar a doação de R\$ 7.500,00 para instituição e os demais R\$ 2.500,00 deverão ser reclamados pela instituição filantrópica ao Estado. O modelo apresentado acaba por gerar uma maior burocracia, dificultando a sua aplicação.

O último modelo - *tax designation schemes* - permite ao contribuinte/doador designar ao governo quais entidades devem usufruir de parte do tributo devido, permitindo ao doador a dedução desses recursos do imposto devido. Porém, a destinação é efetuada diretamente pelo governo, ocasionando uma maior burocracia.

Diante dos modelos apresentados vislumbra-se ser o mais adequado o modelo que permite ao doador efetuar diretamente a doação e a dedutibilidade em sua declaração, pois tal sistemática implicaria em menor burocracia e mais eficiência. Além de propiciar uma maior segurança ao doador, este terá a certeza de que os seus recursos tiveram a destinação por ele desejada.

Dentro da lógica da necessidade do experimentalismo e da importação de experiências exitosas no exterior, se faz necessária abordar a inserção da regulamentação dos fundos patrimoniais no direito brasileiro. A importação dessa relevante ferramenta decorreu do direito norte-americano e foi adaptada ao direito brasileiro, conforme será abordada no próximo tópico.

5.1 Fundos Patrimoniais

As organizações sem fins lucrativos são parte integrante do chamado terceiro setor. Tais entidades, como o próprio nome aduz, não são criadas para obtenção de lucros, mas podem gerar um superávit em suas atividades, valor este que deve ser revertido para os fins da sociedade, vedada a distribuição desse superávit entre os administradores da entidade.

As atividades a serem exercidas pelas entidades do terceiro setor necessitam de recursos para sua execução, tendo em vista que vivemos em uma sociedade de mercado, onde se faz necessário recursos para adimplemento de atividades. Tais entidades podem obter recursos a partir de uma tríade composta por: a) fomento estatal; b) prestação de serviços a particulares; e c) doações.

Os fundos patrimoniais foram criados como uma forma de garantir que as entidades sem fins lucrativos tenham recursos para manutenção de suas atividades de forma perene e duradora. Ressalta-se que a administração desses fundos também é realizada por uma entidade sem fins lucrativos.

Esse modelo de fundos patrimoniais filantrópicos, também denominado de *endowment funds* teve grande aceitação nos EUA, utilizado em larga escala nas Universidades de Yale, Havard, Stanford, dentre outros.

A importação deste modelo ao direito brasileiro tem por objetivo criar uma forma de financiamento saudável e eficaz para entidades que executam serviços no terceiro setor. Busca-se abandonar o improvisado e o amadorismo para uma gestão eficiente e sintonizada com a economia de mercado global.

Os fundos patrimoniais consistem na reunião de ativos permanentes, como dinheiro, títulos, imóveis, dentre diversos outros bens mobiliários e imobiliários, administrados com o escopo de preservar o valor doado no longo prazo. Os frutos dos rendimentos desses bens devem ser utilizados na persecução das entidades sem fins lucrativos e de suas finalidades institucionais.

A caracterização como fundos patrimoniais exigem a existência de uma política de investimentos alicerçada em uma estrutura de governança, portanto, não basta a mera existência de recursos para investimento, se faz necessária toda uma estrutura para classificação como fundo patrimonial.

Os bens de propriedade do fundo patrimonial não são consumidos para persecução de seus fins, mas apenas os rendimentos obtidos desses bens é que são utilizados para alcançar as finalidades da criação do fundo.

5.2 Fundos Patrimoniais e a Lei nº 13.800 de 2019

O Presidente da República em setembro de 2018 editou a medida provisória nº 851, instituindo no país o instituto dos fundos patrimoniais. Na exposição de motivos desta espécie normativa, há clara manifestação sobre a dificuldade enfrentada pelas instituições públicas em adimplir com gastos de manutenção, investimento e pesquisa, pois as despesas de custeio são engolidas por despesas de pessoal e encargos sociais.

Avança a exposição de motivos em destacar que a experiência é bastante exitosa mundo afora, destacando que o fundo pertencente à Universidade de Harvard detinha mais de US\$ 37,6 bilhões em 30 de junho de 2015. Destaca que o patrimônio formado foi oriundo de doações e investimentos efetuados pelo próprio fundo, a partir dos recursos obtidos das doações.

A criação de fundos patrimoniais objetiva reduzir a dependência de organizações sociais, universidades, instituições de ensino e culturais de recursos oriundos diretamente do governo. A instituição destes fundos busca trazer maior segurança para o desenvolvimento de atividades de interesse da comunidade, já que com a previsibilidade de recursos é possível um maior planejamento e execução das atividades.

A lei instituidora dos fundos patrimoniais não institui a obrigatoriedade de criação de fundos apenas sob sua sistemática, bem como não exige aos fundos já existentes uma adaptação em certo período de tempo. Deixa-se a cargo dos fundos já existentes se adaptarem ou não às novas regras existentes para eventualmente usufruir de benefícios ou incentivos a serem concedidos.

A estruturação dos fundos patrimoniais implica em uma desvinculação das entidades apoiadas, portanto, o fundo terá a sua gestão contábil, administrativa e financeira distintas das entidades apoiadas. A segregação é importante para maior autonomia na gestão dos recursos e pela busca da eficiência.

Os fundos patrimoniais devem possuir órgãos deliberativos e consultivos. A lei impõe a instituição do conselho de administração e do conselho fiscal nos fundos patrimoniais, devendo os seus integrantes serem remunerados pelo fundo, salvo a existência de mais de 7 conselheiros no conselho de administração. É facultado ao fundo patrimonial a criação de outros órgãos auxiliares. Destaca-se que nos fundos com patrimônio superior à R\$ 5 milhões se faz necessária a instituição de um comitê de investimentos.

Os recursos destinados para investimento dos fundos patrimoniais não podem ser destinados para custeio de despesas correntes de instituições públicas apoiadas, conforme dispões o art. 22 da Lei 13.800/19, salvo nas seguintes hipóteses: a) obras, equipamentos, materiais e serviço/ b) bolsas de estudos e prêmios de destaque na área de pesquisa; c) capacitação e qualificação; e d) auxílios financeiros destinados à execução e à manutenção de projetos decorrentes de doações ou do patrimônio do fundo.

Os fundos patrimoniais irão atuar no mercado financeiro, porém, não se confundem com os fundos de pensão ou fundos de investimentos privados. A atuação no mercado financeiro decorre da necessidade de remuneração do capital para utilização nas finalidades das entidades apoiadas, e não para remunerar o doador ou os administradores do fundo.

A governança e a transparência são dois requisitos básicos para o desenvolvimento das atividades dos fundos patrimoniais. A regulamentação dessas características fundamentais é de suma importância para o bom funcionamento e credibilidade dos fundos patrimoniais.

A edição da medida provisória decorreu do triste acontecimento para história nacional do incêndio sofrido pelo Museu Nacional no Rio de Janeiro, que em decorrência da ausência de recursos para sua conservação encontrava-se em estado deplorável aumentando os riscos para uma catástrofe.

A situação sofrida pelo Museu Nacional e ausência de recursos para sua conservação e também para sua restauração após o incidente sofrido, deixaram patentes a necessidade do estabelecimento de um instrumento jurídico que pudesse servir como meio de financiamento para entidades que prestam serviços de interesse de toda a comunidade.

A medida provisória não tratava de nenhum incentivo fiscal as doações realizadas, enumerando apenas as formas de obtenção de recursos pelos fundos patrimoniais, mas não havendo qualquer incentivo pelo Estado no campo tributário.

O Legislativo brasileiro ao analisar a medida provisória efetuou algumas alterações pontuais ao projeto original, conservando a essência e o objetivo traçado pelo Executivo ao editar a medida provisória. Entretanto, no aspecto tributário houve uma grande inovação no legislativo, pois foi inserido uma espécie de incentivo tributário aos doadores.

A medida efetuada pelo Legislativo deve ser saldada, porém, o Poder Executivo vetou a concessão dos incentivos fiscais pela ausência de previsão do impacto orçamentário-financeiro no exercício de instituição e nos dois seguintes, à luz do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

O tema será melhor aprofundado no próximo tópico, mas consiste em um ponto de grande crítica ao modelo instituído no país. Isto porque, a maior forma de incentivo foi retirada sem qualquer medida compensatória.

5.3 Imunidade dos Fundos Patrimoniais

O instituto dos fundos patrimoniais traz consigo a discussão da incidência da imunidade tributária aos respectivos fundos, bem como as suas unidades gestoras de recursos. A ausência de tratamento da questão tributária na Lei nº 13.800/19, tendo em vista que a única disposição nesse sentido foi vetada pelo Presidente da República por argumentos de inobservância da lei de responsabilidade fiscal.

Em um primeiro momento é importante ressaltar que apesar de atuarem no mercado financeiro para obtenção de recursos a serem convertidos integralmente no objetivo fim do fundo patrimonial. A instituição criada administra os bens obtidos pelo fundo patrimonial e busca através do mercado financeiro maximalizar estes recursos para aplicação no fim social da criação do fundo, podendo ser educacional, assistencialista, pesquisa, dentre diversos outros fins.

O fundo patrimonial busca obter um lucro na aplicação dos recursos financeiros obtidos, mas esse retorno financeiro não possui o escopo de remunerar os “sócios” ou empregados do fundo, mas sim de atingir os fins sociais ao qual foi criado.

O vácuo existente na legislação brasileira sobre a questão tributária dos fundos patrimoniais, aliado a incerteza que ronda os administradores dos fundos criados, que podem

ser eventualmente responsabilizados pela na observância do pagamento de tributos. Somados a esse quadro ainda podemos acrescentar que a dúvida e a incerteza são dois fatores que afastam os doadores em projetos de fundos patrimoniais.

Diante do quadro de incerteza tributária gerado pela Lei nº 13.800/19 o Instituto para o Desenvolvimento Social (IDIS), com apoio da Coalizão pelos Fundos Filantrópicos, efetuou uma consulta tributária a Receita Federal para elucidar a dúvida existente, bem como, para obter um posicionamento oficial sobre a incidência ou não da imunidade tributária aos fundos patrimoniais.

A consulta tem como fundamento a aplicação da imunidade constante no alínea “c”, inc. VI do art. 150, da CRFB/88, o art. 14 do CTN e o art. 12 da Lei nº 9.532/97, as organizações gestoras de fundos patrimoniais. A Receita Federal através da Solução de Consulta nº 178 – COSIT, julgou em 29/09/21 a consulta formulada, no qual rechaçou os argumentos aduzidos pelas instituições de defesa dos fundos patrimoniais.

A Receita Federal ao proferir o julgamento da consulta formulada elencou os seguintes fundamentos para inadmissão da imunidade tributária as organizações gestoras de fundos patrimoniais:

- a) A imunidade disposta na alínea “c”, inc. VI do art. 150 da CRFB/88, consiste em uma imunidade subjetiva, que a qualidade do sujeito é fator preponderante para caracterização da incidência da imunidade;
- b) Ressalta as previsões do art. 9º e 12 do CTN, quanto a configuração das entidades beneficiadas pela imunidade tributária, trazendo os requisitos legais para configuração de entidades sem fins lucrativos;
- c) Destaca que §1º do art. 12 da Lei nº 9.532/97, afasta a imunidade para os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

O fisco federal ao tratar da consulta formulada efetuou uma diferenciação entre o fundo patrimonial e as atividades de interesse social. Portanto, para a Receita Federal uma coisa seria as entidades que irão receber os recursos dos fundos patrimoniais, essas sim teriam a incidência da imunidade tributária, de outro lado teríamos os fundos patrimoniais que são criados para maximizar os recursos das entidades sem fins lucrativos. Porém, estes não teriam a incidência da imunidade tributária, pois não se confundem com as entidades sem fins lucrativos e atuam no mercado financeiro para obtenção de recursos.

Segundo o posicionamento firmado pela Receita Federal a forma autônoma e empresarial criada para gestão dos recursos obtidos pelos fundos patrimoniais são fatores que afastam a incidência tributária. Portanto, meios que foram criados para facilitar o desenvolvimento de atividades sem fins lucrativos são fulminados pela decisão da Receita, trazendo menos recursos para consecução dos fins dessas entidades.

A decisão proferida pela Receita Federal apenas se arvorou em critérios formais, deixando de analisar aspectos finalístico do instituto criado, baseou-se apenas em uma análise em uma redoma de vidro, deixando de perquirir a real criação do instituto, resultando em um balde de água fria nos fundos patrimoniais.

Contudo, sempre há uma luz no fim do túnel! A batalha inicial não obteve êxito, mas a questão ainda deverá ser debatida em diversos outros foros, até mesmo a edição de instrumentos legais para buscar uma melhor regulamentação ao tema.

Uma possível luz no fim do túnel pode ter ocorrido com o Supremo Tribunal Federal que foi instado para decidir sobre a incidência de imunidade tributária do IOF em relação ao art. 150, inc. VI, alínea “c”, da CRFB/88, a matéria foi submetida a sistemática do recurso repetitivo, tema nº 328, através nº RE 611.510, que foi julgado em 13/04/2021.

O recurso julgado pelo STF tratou da incidência de imunidade tributária do sindicato dos conferentes de carga e descarga do porto de Santos, com base no art. 150, inc. VI, alínea “c”, da CRFB/88, mesmo dispositivo constitucional que trata da imunidade das entidades sem fins lucrativos.

O Tribunal Constitucional brasileiro entendeu pela incidência de imunidade tributária do patrimônio, renda e serviços da respectiva entidade envolvida na demanda judicial, reconhecendo a incidência da imunidade do IOF sobre as operações financeiras realizadas pela entidade sindical¹³¹.

¹³¹ RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ART. 150, VI, “c”, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ENTIDADES SINDICAIS, PARTIDOS POLÍTICOS, INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS - IOF.

1. Segundo a pacífica jurisprudência desta Suprema Corte, a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “c”, da Constituição da República alcança o Imposto sobre Operações Financeiras – IOF.

2. Os objetivos e valores perseguidos pela imunidade em foco sustentam o afastamento da incidência do IOF, pois a tributação das operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários das entidades ali referidas, terminaria por atingir seu patrimônio ou sua renda.

3. A exigência de vinculação do patrimônio, da renda e dos serviços com as finalidades essenciais da entidade imune, prevista no § 4º do artigo 150 da Constituição da República, não se confunde com afetação direta e exclusiva a tais finalidades. Entendimento subjacente à Súmula Vinculante 52.

A decisão do STF, em que pese ser específica para um sindicato, ou seja, um dos sujeitos de direito da imunidade descritos no texto constitucional, fator este que poderia reforçar o entendimento exarado pela Receita Federal, traz elementos mais finalísticos da norma constitucional, demonstrando claramente o valor constitucional protegido pela imunidade, e não apenas uma interpretação literal do texto constitucional, em que se pode ter uma esperança de melhor interpretação das imunidades dos fundos patrimoniais.

Outro forte indício que a interpretação poderá favorecer aos fundos patrimoniais em um eventual julgamento nos Tribunais Superiores é a extensão dada ao vocábulo templo na imunidade disposta no art. 150, inc. VI, “b”, da CRFB/88 pelo Supremo Tribunal Federal.

Inicialmente, uma interpretação literal do termo templo abarcaria apenas o local no qual é celebrado o culto religioso, porém, à luz de uma interpretação teleológica, buscando resguardar o valor constitucional da liberdade de religião, o STF entende que a referida expressão abarca qualquer imóvel de propriedade religiosa, utilizado ou não para os fins religiosos. Na situação em que o imóvel esteja destinado para atividades empresariais, os recursos obtidos devem ser integralmente revertidos para os fins da entidade religiosa. Nesse sentido, foram julgados os RE nº 325.822/SP, ARE 694.453 e AgR no RE 1.129.395.

A súmula vinculante nº 52¹³² também pode ser utilizada como argumento de reforço para a incidência de imunidade tributária para os fundos patrimoniais. Isto porque, permite a utilização comercial de imóveis dos sujeitos citados na alínea c, VI, do art. 150 da CRFB/88, desde que o produto da arrecadação seja revertido a finalidade da instituição, demonstrando a interpretação finalística da norma constitucional.

A criação dos fundos patrimoniais como uma entidade fora da estrutura das instituições sem fins lucrativos teve o intuito apenas de profissionalizar a gestão dos recursos, e não criar uma estrutura com fins meramente econômicos. Buscou-se a criação de uma estrutura que possa

4. Presume-se a vinculação, tendo em vista que impedidas, as entidades arroladas no art. 150, VI, “c”, da Carta Política, de distribuir qualquer parcela do seu patrimônio ou de suas rendas, sob pena de suspensão ou cancelamento do direito à imunidade (artigo 14, I, e § 1º, do Código Tributário Nacional). Para o reconhecimento da imunidade, basta que não seja provado desvio de finalidade, ônus que incumbe ao sujeito ativo da obrigação tributária.

5. Recurso extraordinário da União desprovido, com a fixação da seguinte tese: A imunidade assegurada pelo art. 150, VI, ‘c’, da Constituição da República aos partidos políticos, inclusive suas fundações, às entidades sindicais dos trabalhadores e às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, que atendam aos requisitos da lei, alcança o IOF, inclusive o incidente sobre aplicações financeiras. (RE nº 611.510/SP. Min. Rel. Rosa Weber, j. em 13/04/2021).

¹³² Súmula Vinculante nº 52: Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas.

maximalizar os recursos, adotando as práticas usuais do mercado financeiro, mas para o fim exclusivo de remunerar o capital para o investimento em fins sociais.

Portanto, a estrutura criada deve ser interpretada à luz do fim para a qual foi criada, afastando-se de uma visão meramente formalista e que não atende aos fins protegidos pela constituição. Ressalta-se que tal interpretação não consiste em um salvo conduto absoluto, meios de fiscalização e controle devem ser criados para verificar a utilização correta do instituto.

A fiscalização deve ser efetuada de forma firme e rígida, através do Ministério Público¹³³, da CVM, da própria sociedade, pois políticas de transparência devem ser adotadas pelos fundos patrimoniais. A utilização inadequada dos fundos patrimoniais como forma de remuneração ou de obtenção de vantagens indevidas deve ser coibida de forma enérgica pelos órgãos e entidades de controle estatal.

A inserção no direito brasileiro dos fundos patrimoniais consiste em medida louvável, porém, o principal instrumento de fomento ao financiamento social foi vetado pelo Poder Executivo, à luz de uma fundamentação pragmática, que merece uma maior reflexão, conforme será debatido no próximo tópico.

5.4 A concessão de incentivos fiscais em favor de entidades sem fins lucrativos seria uma renúncia de receita?

Os incentivos fiscais encontram muitas vezes a barreira da renúncia fiscal como um empecilho para sua implementação, porém, este deve ser superado à luz de uma interpretação finalística da norma, bem como, verificando os benefícios trazidos pela concessão destes benefícios a sociedade. O tributo não deve ser visto com a única forma de custeio das atividades de interesse público, a filantropia seria uma forma de demonstração da sociedade civil de sua capacidade de gerir de forma eficiente os recursos para implementação de políticas públicas que defendam os interesses sociais.

Inicialmente, se faz necessário a classificação dos incentivos fiscais na estrutura jurídica brasileira, sua definição à luz das despesas públicas, bem como a sua classificação. Esse estudo inicial é de suma importância para verificar as regras incidentes no campo financeiro dos incentivos fiscais e sua delimitação.

¹³³ Código Civil - Art. 66. Velará pelas fundações o Ministério Público do Estado onde situadas.

Os incentivos fiscais podem ser classificados como gastos tributários, pois consiste em instrumento utilizado pelo poder público na instituição de políticas públicas buscando lograr objetivos de interesse na sociedade ou estimular determinados comportamentos.

A expressão gastos tributários surgiu para designar as reduções de receitas ocasionadas pela instituição de incentivos fiscais. O referido termo foi inicialmente alcunhado por Stanley S. Surrey na Secretaria do Tesouro nos EUA em 1967, conforme destaca Emerson Cesar da Silva Gomes.

O conceito surgiu inicialmente nos Estados Unidos com os estudos de Stanley S. Surrey na Secretaria do Tesouro (*Department of the Treasury*), tendo como pano de fundo a precária situação financeira do Governo Americano em setembro de 1967, que consistia de um déficit orçamentário crítico e de aumento da inflação (HENRIQUES, 2010). Stanley S. Surrey foi também quem alcunhou a expressão “*tax expenditures*” (gastos tributários) para designar as reduções de receita pública causadas pelos benefícios fiscais (HENRIQUES, 2010)¹³⁴.

A legislação brasileira não traz uma classificação dos incentivos fiscais na Lei nº 4.320/64, exigindo do intérprete uma associação a classificações existente para configurar o incentivo fiscal como despesa pública. Luís Eduardo Schoueri¹³⁵ defende, à luz do viés financeiro, que os incentivos fiscais seriam uma espécie de subvenção, devendo se submeter as regras existentes a este instituto.

A posição de inclusão dos incentivos fiscais como despesa de capital na modalidade subvenção não é imune a críticas, conforme destaca Gilson Bomfim que defende a afastabilidade desta classificação por ausência de compatibilidade e até mesmo conflito ao se interpretar o art. 14 da LRF – que trata da renúncia de receita dos incentivos tributários, e os arts. 16 e 17 da LRF – que tratam das regras para concessão de subvenções. Ademais, sustenta que nas subvenções haveria dispêndio de recursos pelo Estado, já nos incentivos fiscais haveria uma atuação passiva do Estado.

De início, ao contrário das subvenções, onde o Estado atribui a um particular uma quantia em dinheiro destinada a cobrir os custos de uma atividade de interesse público, que consubstanciam, por conseguinte, uma prestação ativa direta, os incentivos tributários não importam em prestações ativas diretas, mas tão-somente em prestações passivas. (...)

¹³⁴ GOMES, Emerson Cesar da Silva. Direito dos gastos públicos no Brasil – São Paulo: Almedina, 2015. P. 62.

¹³⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 57.

Em segundo lugar, subvenções e incentivos tributários são figuras submetidas a regimes jurídicos distintos. Por certo, enquanto as subvenções são institutos típicos de direito financeiro, que não se enquadram no campo do direito tributário, os incentivos tributários são espécies de desoneração tributária, que, além de estarem submetidos aos princípios e limites atinentes ao direito tributário, também estão submetidos aos princípios e limites da ordem econômica¹³⁶.

As ponderações efetuadas por Gilson Bomfim são pertinentes e trazem um enfoque necessário sobre a temática dos incentivos tributários e sua classificação, ressaltando a correta divisão entre subvenções e incentivos fiscais no direito brasileiro.

A identificação dos incentivos fiscais pode ser verificada à luz de critérios objetivos ou da finalidade da instituição destes incentivos, no qual deve-se verificar a incidência de indução para execução de determinado comportamento pelo contribuinte uma análise da vontade do legislador, nesse sentido Aurélio Pitanga Seixas Filho¹³⁷.

Outro critério existente resulta na análise da capacidade contributiva. Nesta concepção há um afastamento da incidência de extrafiscalidade nos incentivos fiscais, pela sua relação com elementos fiscais que pressupõe uma capacidade contributiva, por isso afastada a incidência da extrafiscalidade nas normas instituidoras de benefícios ou incentivos fiscais, nesse sentido Klaus Tipke e Douglas Yamashita¹³⁸.

A última classificação é construída sob a visão jurídico-formal do incentivo tributário, no qual o identifica como uma derrogação das regras gerais de tributação, ou seja, um afastamento da aplicabilidade da incidência tributária, com finalidades extrafiscais delimitadas pelo legislador.

Adota-se para fins metodológicos a última classificação apresentada, uma visão jurídico-formal dos incentivos fiscais, pois é aquela que melhor se adequa ao instituto jurídico existente, analisando o critério objetivo aliado a finalidade da norma.

A concessão de incentivos fiscais no direito tributário brasileiro está alinhada a uma política de extrafiscalidade, de obtenção de determinado fim almejado pelo legislador, fim este

¹³⁶ BOMFIM, Gilson Pacheco. Incentivos tributários: conceituação, limites e controle – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. P. 72-73.

¹³⁷ FILHO, Aurélio Pitanga Seixas. Teoria e práticas das isenções tributárias. 2ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2003. P. 114.

¹³⁸ TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Dougals. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002. P. 64.

que deve encontrar guarita na Constituição, sob pena de se transfigurar na concessão de um privilégio odioso.

Feita essa breve análise sobre a classificação dos incentivos fiscais passa-se a analisar a regra imposta pelo art. 14 da Lei Complementar nº 101/00 (LRF), que exige na concessão de incentivos fiscais que impliquem em renúncia de receita a estimativa de impacto orçamentário-financeiro no exercício em que irá iniciar a sua vigência e nos dois seguintes, bem como o respeito a lei de diretrizes orçamentárias.

A verificação do impacto orçamentário-financeiro não é algo trivial ou desnecessário, pois se insere dentro de uma política de responsabilidade fiscal muito importante para o desenvolvimento do país e da credibilidade frente ao mercado internacional.

São três as principais teorias para se calcular a quantificação dos incentivos tributários, essas que são: a) a sistemática da perda de arrecadação pela instituição do benefício; b) o método do ganho de renda; e c) método da equivalência ou despesa equivalente.

A primeira classificação leva em conta a manutenção de todo o cenário de arrecadação, ou seja, não haveria qualquer mudança de arrecadação de tributos pelos contribuintes, por isso, estima-se a perda de arrecadação pelo incentivo fiscal à luz dos recursos que deixaram de ser recolhidos. Portanto, para sistemática da perda de arrecadação haveria uma redução dos recursos obtidos na mesma proporção dos incentivos concedidos.

O método de ganho de renda funda-se na concepção do aumento da arrecadação caso o benefício fosse excluído do sistema jurídico. Esse pensamento também adota o critério ideal para sua análise, mantendo o comportamento dos contribuintes de forma igual.

Por último, o método da despesa equivalente, que consiste na verificação da despesa pública necessária para execução do fim extrafiscal a ser obtido pela concessão do incentivo fiscal.

A última classificação é de suma relevância para análise dos incentivos fiscais concedidos para doações de recursos ao terceiro setor, visto que sua instituição busca resguardar o interesse público a partir do espaço público não estatal.

A dificuldade na quantificação do impacto financeiro-orçamentário é cristalina na história brasileira, pois diversos projetos de leis que instituíam incentivos tributários para doações destinadas a entidades filantrópicas ou ações de assistência social foram vetadas pelo Poder Executivo por ausência de observância do art. 14 da LRF.

A restrição imposta pela lei de responsabilidade fiscal deve ser lida à luz das finalidades a serem obtidas pela instituição do incentivo fiscal, e não uma exegese literal do disposto no art. 14 da LRF como forma de impedir a concessão de qualquer incentivo tributário na área de interesse dessa sociedade.

O Fórum Nacional das Instituições Filantrópicas (FONIF) realizou em conjunto com a consultoria Dom Strategy Partners, e auditada pela AUDISA, uma pesquisa sobre a contrapartida do setor filantrópico no Brasil. A partir de dados públicos fornecidos pelo governo federal o referido estudo faz uma verificação do retorno a sociedade dos tributos que deixaram de ser recolhidos pela incidência da imunidade das instituições filantrópicas.

O último estudo foi publicado no ano de 2018¹³⁹, referente aos dados de 2016 e 2017. A pesquisa faz uma análise divididas em três áreas: a) saúde; b) educação; e c) assistência social.

Segundo o relatório apresentado pela empresa de consultoria a cada R\$ 1,00 de renúncia fiscal efetuada pelo governo houve um retorno médio de R\$ 8,26 nas instituições de saúde, demonstrando uma grande maximização da aplicabilidade dos recursos.

No tocante a educação, o relatório apresentou um retorno médio de R\$ 4,66 para cada R\$ 1,00 oriundo de renúncia fiscal, demonstrando também uma maior efetividade na aplicação dos recursos.

Na assistência social a consultoria apresentou números espetaculares para o retorno à sociedade das renúncias fiscais, pois para cada R\$ 1,00 fruto da renúncia fiscal houve o retorno de R\$ 12,02 em serviços para sociedade.

Os números acima demonstram o quanto medidas de apoio e de incentivos tributários são eficazes para realização de atividades por instituições sem fins lucrativos. Claro que não se pode fechar os olhos para irregularidades ou deficiências, mas os números demonstram o quanto eficaz pode ser esse modelo de financiamento público.

Outro aspecto que deve ser enfatizado é a metodologia utilizada pela consultoria, pois busca analisar a partir de dados oficiais valorização de bens intangíveis, fato que pode abrir margem para subjetividades, porém, a metodologia utilizada foi bem discriminada pelos produtores do estudo.

¹³⁹ https://fonif.org.br/wp-content/uploads/2020/06/PESQUISA_FONIF_2019_compressed.pdf Acessado em 06/01/2022.

Em que pese as considerações efetuadas, o estudo serve de parâmetro para demonstrar a eficiência do modelo de exoneração fiscal em favor de entidades filantrópicas, buscando otimizar recursos sociais para redução de desigualdades e lograr o bem comum, exigindo do Poder Executivo uma análise finalística da norma, e não apenas fundada em aspectos literais.

Portanto, a análise do impacto financeiro-orçamentário das leis que instituem incentivos fiscais deve ser mais ampla que a mera concepção de renúncia de receita, cabendo ao Poder Executivo uma atuação mais finalística.

Outro fato de grande relevância no ordenamento jurídico brasileiro é a necessidade da edição de uma norma geral tratando da filantropia e seus aspectos tributários, analisando aspectos referentes ao crédito tributário, em que pese a previsão genérica no CTN, a importância da matéria necessita de um cuidado mais aprofundando do legislador, conforme será debatido no próximo tópico.

5.5 Crédito tributário. Lei complementar. Necessidade de lei regulamentando a filantropia no Brasil

A importância da filantropia para combate às desigualdades sociais foi amplamente demonstrada neste trabalho, ressaltando a relevância da adoção de medidas de fomento público para incremento das iniciativas voluntárias de doação.

O direito tributário foi demonstrado como uma importante ferramenta para operacionalização deste fomento público, pois através da concessão de incentivos fiscais há um estímulo público a sociedade para contribuir com a redução das desigualdades. Em contrapartida o cidadão pode diretamente observar resultados da sua contribuição, bem como gozar de incentivos fiscais pela ação praticada.

A concessão de incentivos fiscais exige a adoção de regras claras e de fácil compreensão, buscando evitar conflitos entre a Fazenda Pública e o cidadão, sob pena da ineficácia da medida a ser adotada.

A legislação que concede isenções ou que autorize deduções deve ter sua regulamentação bem acessível e de fácil compreensão ao fisco e ao contribuinte, buscando evitar a utilização inadequada do instituto pelo cidadão ou pelo Estado.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 dispõe no artigo 146 matérias atinentes a lei complementar. O inciso III do citado artigo ressalta que cabe a lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição

de tributos e suas espécies; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência; e c) definição e tratamento diferenciado de cooperativa e microempresas.

Portanto, diante do quadro apresentado faz-se necessária a edição de uma norma geral que venha regulamentar a utilização da filantropia como instrumento público de fomento ao combate às desigualdades sociais. Isto porque, ao conceder incentivos fiscais trata-se de matéria afeta ao crédito público, que exige a edição de uma lei complementar para regulamentar o assunto, conforme preceituado na Constituição.

Em 16 de dezembro de 2021 foi editada a Lei Complementar nº 187, que dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes e regula procedimentos referentes à imunidade de contribuições à seguridade social e dá outras providências. A novel legislação serve como um norte para delimitação e classificação das entidades sem fins lucrativos, pois em seu artigo 2º há uma definição das entidades beneficentes¹⁴⁰.

A lei editada no final de 2021 traz requisitos claros e objetivos para classificação de uma entidade sem fins lucrativos, podendo ser utilizada no vácuo de uma legislação específica que trate do crédito público no fomento a doações a entidades sem fins lucrativos. A lei específica três grandes áreas de atuação dessas entidades, que são: a) saúde; b) educação; e c) assistência social.

A necessidade da edição de uma norma geral para tratar do crédito público em relação aos incentivos fiscais decorrentes das doações as entidades sem fins lucrativos não pode ser um argumento paralisante do Poder Público, pois a existência de uma norma específica não pode ser justificativa para inércia estatal, cabendo utilizar as demais normas do ordenamento jurídico como instrumento para legitimar medidas de fomento a esta atividade como o próprio Código Tributário Nacional, e a recente Lei Complementar nº 187/2022.

A movimentação legislativa deve ser acompanhada da busca de outras fontes de financiamento da filantropia, outros meios de viabilizar a realização de trabalho que permita a redução das desigualdades existentes na sociedade. Portanto, a busca por mais fontes de financiamento das entidades sem fins lucrativos deve ser um norte presente no debate público e da sociedade.

¹⁴⁰ Art. 2º Entidade beneficente, para os fins de cumprimento desta Lei Complementar, é a pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, que presta serviço nas áreas de assistência social, de saúde e de educação, assim certificada na forma desta Lei Complementar.

Dentre as diversas formas de se obter recursos para o financiamento da filantropia a tecnologia ganha um relevo de primazia na sociedade atual, pois a velocidade imprimida pela revolução tecnológica acarreta a necessidade constante de atualização e da busca pelos instrumentos criados para melhor desenvolvimento da sociedade. Nesta seara se encontra o sistema de *crowdfunding* e sua importância para financiamento das entidades sem fins lucrativos.

No próximo tópico será tratado a questão do *crowdfunding* e a incidência ou não do ITCMD como forma de desencorajamento da utilização dessa ferramenta.

5.6 O sistema de *Crowdfunding* para financiamento de entidades filantrópicas e o ITCMD

O mundo em constante revolução tecnológica acaba por trazer novos instrumentos a disposição da sociedade para execução dos anseios da coletividade. As novas tecnologias geram a necessidade de adaptação e releitura de velhos institutos jurídicos existentes.

O direito tributário não está excluído da influência das novas tecnologias. Sendo assim, a cada dia se faz necessário a reinterpretação ou readequação de institutos jurídicos existentes para as novas relações sociais realizadas.

O termo *crowdfunding* pode ser traduzido como uma forma de financiamento coletivo, ou seja, buscando atingir determinado objetivo é criado um instrumento público para que pessoas em qualquer lugar do planeta possam efetuar contribuições para alcançar a meta traçada.

Esse sistema de investimento coletivo consiste no estabelecimento de metas de arrecadação em determinado período de tempo. As campanhas podem ser instituídas através de alguns modelos como: a) “tudo ou nada”, onde o criador da campanha apenas receberá os recursos se houver cumprimento ou superação da meta; e b) flexível, quando o criador da campanha recebe os recursos mesmo que a meta não tenha sido alcançada.

As novas tecnologias, mais precisamente plataformas digitais, servem de instrumento para realização das contribuições desse sistema de financiamento coletivo, que pode ser utilizado para fins de investimento, sociais, culturais, musicais e filantrópicos, dentre diversos outros objetivos.

O doador pode efetuar a sua contribuição a partir de uma plataforma digital armazenada em qualquer lugar do mundo. A contribuição pode ser realizada através de diversos meios de pagamento, como depósito em conta, pix ou cartão de crédito. Outras formas de contribuição

podem ser instituídas pelo organizador do investimento coletivo, como a criação de um site próprio, veiculação de uma conta para depósito, dentre outras ferramentas existentes.

As plataformas digitais são, frequentemente, organizadas como sociedade com fins lucrativos, no qual auferem um valor a título de contraprestação pelo serviço prestado, essa intermediação é passível de tributação pelo imposto municipal de serviços.

Os modelos de financiamento coletivo podem possuir ou não uma recompensa ao doador, situação essa que será estabelecida pelo criador do projeto de financiamento coletivo. Um exemplo de recompensa pode ser o recebimento pelo doador de um ingresso de show em um financiamento de uma turnê de um músico.

A facilidade e capilaridade da internet são fatores que ajudam a propagação da utilização de financiamentos coletivos para projetos de entidades filantrópicas. A possibilidade de divulgação do trabalho dessas entidades em todo o globo terrestre, bem como a possibilidade de se receber pequenas doações facilitam a participação de toda a sociedade, estimulando a solidariedade.

A pulverização das doações evita a dependência das grandes instituições econômicas, podendo ser um fator de maior independência das entidades filantrópicas frente ao capital na escolha das áreas a serem atingidas pelo trabalho filantrópico, concentrando em regiões mais necessitadas.

No Brasil dois projetos de lei foram criados para tentar regulamentar o uso de financiamento coletivo no país, o PL n° 6590/2013 (arquivado na Câmara) e o PL n° 3883/2020, este último tramitando no Senado. É importante destacar que ambos os projetos não versam sobre matéria tributária, mas sim buscam regulamentar o instituto no Brasil.

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) editou a Instrução n° 588, que trata das ofertas de valores mobiliários, no qual regulamentou a utilização de crowdfunding no investimento coletivos em empresas em expansão.

Entretanto, nem tudo são flores na seara do financiamento coletivo e a tributação. Isto porque, o ordenamento jurídico nacional prevê a incidência do imposto de transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD)¹⁴¹.

¹⁴¹ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

A possibilidade constitucional de incidência do imposto estadual nas doações realizadas para financiamentos coletivos acarreta certa insegurança, principalmente nas campanhas organizadas por pessoas físicas em que os recursos posteriormente serão destinados a instituições sem fins lucrativos.

Ressalta-se que conforme destacado no tópico 3.1 não há que se falar em incidência do ITCMD quando o donatário é diretamente a entidade sem fins lucrativos, pois incide em tal situação a imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea “c” e §4º da CRFB/88.

Um caso hipotético da criação de uma campanha para financiamento coletivo de um projeto de pesquisa de um professor ou de financiamento de um estudante em uma universidade estrangeira pode ensejar consequências tributárias ao beneficiário dos recursos ou ao doador. Isto porque, tal situação não estaria abrangida pela imunidade constitucional.

A ausência de uma lei complementar que trate da regulamentação do ITCMD pode gerar mais um cenário de indefinição tributária nesta seara. Contudo, deve-se aplicar o código tributário nacional em situações em que o mesmo não conflite com o texto constitucional. Isto porque, o CTN foi editado antes da criação do ITCMD, portanto, não traz dispositivos específicos sobre esse tributo, conforme demonstra Regina Helena Costa:

“O Código Tributário Nacional não disciplina especificamente o ITCMD, porquanto, à época de sua edição, a Constituição de 1946 não contemplava imposto com tal perfil, mas somente o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos, de competência estadual, em seus arts. 35 a 42. Como anteriormente assinalado, a Constituição de 1988 repartiu a tributação sobre a transmissão de bens e direitos entre Estados-membros e Municípios. (...)

Desse modo, nem todas as normas contidas no Código são aplicáveis ao ITCMD”¹⁴².

O CTN no art. 42¹⁴³ dispõe que o contribuinte do ITCMD é qualquer das partes na operação tributada, portanto, podendo ser o doador e/ou o donatário, conforme dispuser a legislação estadual.

Outro aspecto bastante relevante nesta situação consiste na existência de leis estaduais que conferem isenção do ITCMD até determinados valores recebidos pelo donatário no ano fiscal. Portanto, todas as doações realizadas no mesmo exercício devem ser somadas para verificação da incidência da isenção do ITCMD.

¹⁴² COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional – 11ª Ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2021. Pág. 402.

¹⁴³ Art. 42. Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.

Um fator complicador para verificação da incidência tributária do ITCMD na doação no caso hipotético consiste na verificação do Estado competente para tributação. A CRFB no inc. I, do §1º do art. 155, dispõe que o Estado competente será o domicílio do doador, salvo na hipótese de o doador possuir domicílio no exterior, nesta última situação caberá a lei complementar a sua definição, porém, até os dias atuais não há a edição da referida norma.

O STF, em 01/03/2021, julgou o tema nº 825, referente ao RE nº 851.108/SP, que tratava da impossibilidade de o Estado exercer a competência plena para suprir a inércia da União em editar lei complementar sobre o ITCMD oriundo de doador domiciliado no exterior. O Tribunal Constitucional decidiu pela impossibilidade de o Estado exercer tal competência, sendo proferida a seguinte tese: "É vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional".

A possibilidade de recebimento de doações por diversas pessoas domiciliadas nos mais diversos Estados ou países dificulta de forma sobrenatural o cumprimento de eventual obrigação tributária existente, além de dificultar a verificação ou não da incidência de norma isentiva a operação.

Outro fator que pode ensejar discussão na tributação do ITCMD nessa hipótese de financiamento coletivo seria a base de cálculo do tributo. O imposto devido deveria considerar ou não as despesas, caso existentes, da plataforma? Ou os valores a serem considerados na base de cálculo seriam todos os recursos doados?

São diversas perguntas relacionadas ao problema, sem nenhuma resposta concreta pelo ordenamento jurídico nacional, exigindo do interprete um trabalho de racionalização de todo o sistema jurídico, bem como a necessária atuação do legislador para suprir as lacunas existentes.

O financiamento coletivo direto de pessoas físicas ou de entidades com fins lucrativos não traz consigo a incidência do instituto da imunidade, mesmo que os recursos sejam alocados em atividades sem fins lucrativos, pois a imunidade não é em razão do objeto, mas sim da pessoa que recebe os recursos.

Ademais, o arcabouço jurídico brasileiro não possui uma resposta adequada para esse sistema de financiamento coletivo, principalmente nos projetos para financiamento de atividades voltadas a coletividade, mas desenvolvidas de forma individual, ausente qualquer tratamento jurídico favorável.

No tocante aos projetos de financiamento coletivo de entidades sem fins lucrativos, a tributação do ITCMD deve ser afastada pela incidência da imunidade constitucional para entidades sem fins lucrativos, permanecendo apenas o cumprimento das obrigações acessórias de ciência do Fisco quanto à realização dos procedimentos de doação.

5.7 Outras formas de financiamento da filantropia

As entidades sem fins lucrativos devem cada vez mais buscar formas de financiamento de sua atividade, já que a necessária aproximação ao mercado exige a adoção de instrumentos como meio para realização dos objetivos sociais das entidades.

Considerando os escassos incentivos fiscais pelo poder público, as entidades sem fins lucrativos dependem da necessária busca por instrumentos privados de financiamento, atuando verdadeiramente com agentes no mercado para obtenção de recursos.

A Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) editou em 2020 a Resolução nº 384¹⁴⁴, que trata dos títulos de capitalização. A entidade federal inovou na criação do título de capitalização na modalidade filantropia premiável.

O referido título permite que o subscritor interessado contribua com entidades sem fins lucrativos, cabendo a sociedade de capitalização verificar se a entidade indicada atende aos requisitos legais para configuração como sem fins lucrativos. Nesta modalidade o comprador cede o direito de resgate do título a uma entidade sem fins lucrativos previamente designada, porém, mantém o direito de concorrer a prêmios do título de capitalização.

O título de capitalização na modalidade filantropia premiável não goza de nenhum incentivo tributário, mas consiste em uma demonstração da atuação do Estado no fomento de iniciativas que contribuam para o desenvolvimento da atividade filantrópica no país. Em que pese a ausência de incentivos tributários, trata-se de uma medida louvável para maior captação de recursos para essas entidades que trabalham em prol da sociedade.

¹⁴⁴ Disponível em: <<https://www.in.gov.br/web/dou/-/resolucao-n-384-de-9-de-junho-de-2020-261041184?inheritRedirect=true&redirect=%2Fconsulta%3Fq%3Dcomiss%26start%3D112%26publish%3Dpast-month%26delta%3D3>>. Acessado em 07 jan. 2022

BIBLIOGRAFIA

ABRAHAM, Marcus. Curso de direito financeiro. Rio de Janeiro: Forense, 5ª ed., 2018.

ADAMY, Pedro. Adolph Wagner in Leituras clássicas de direito tributário – Coordenadores Carlos Alexandre de Azevedo Campos, Denise Lucena Cavalcante, Paulo Caliendo – Salvador: Editora JusPodivm, 2018.

ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base na solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.). Solidariedade Social e Tributação, 2005.

AVRITZER, Leonardo. Modelos de deliberação democrática: uma análise do orçamento participativo no Brasil. In: SANTOS, Boaventura S. (Org.). *Democratizar a democracia: os caminhos da democracia participativa*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 3ª ed., 2005, p. 561-597.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 18ª ed., rev. e atualizado por Hugo de Brito Machado Segundo, 2012.

BARCELLOS, Ana Paula de, 30 anos da Constituição de 1988: direitos fundamentais, políticas públicas e novas questões. In: BARROSO, Luís Roberto; MELLO, Patricia Perrone Campos, A República que ainda não foi: trinta anos da Constituição na visão da Escola de Direito Constitucional da UERJ, 2018, p. 55-67.

BARCELLOS, Ana Paula de. *Curso de direito constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva Educação, 8ª ed., 2019.

BARROSO, Luís Roberto. Revolução tecnológica, crise da democracia e mudança climática: Limites do direito num mundo em transformação. *Revista Estudos Institucionais*, v. 5, n. 3, set./dez. 2019, p. 1262-1313.

BARROSO, Luís Roberto. Revolução tecnológica, crise da democracia e Constituição: direito e políticas públicas num mundo em transformação – Belo Horizonte: Fórum, 2021.

BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário* – São Paulo: Saraiva, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário* – 7ª ed. – São Paulo: Noeses, 2018.

BÖHM, Lucie. *Das Zweckproblem in der Besteuerung*, Breslau, Anton Schreiber, 1932.

BOMFIM, Gilson Pacheco. Incentivos tributários: conceituação, limites e controle – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

BONAVIDES, Paulo. Curso de direito constitucional. São Paulo: Malheiros, 28ª ed., 2013.

BORBA, José Edwaldo Tavares. Direito Societário – 16 ed. – São Paulo: Atlas, 2018.

CALIENDO, Paulo. Curso de direito tributário – 3ª Ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo Campos. Adam Smith In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Leituras clássicas de direito tributário/ Coordenadores Carlos Alexandre de Azevedo Campos, Denise Lucena Cavalcante, Paulo Caliendo – Salvador: Editora JusPodivm, 2018 – Pág. 49 – 96.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Interpretação do sistema constitucional tributário in Estado fiscal e tributação / organização Luís Cesar Souza de Queiroz, Marcus Abraham, Carlos Alexandre de Azevedo Campos – 1ª ed. – Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário – 32ª Ed – São Paulo: Malheiros, 2019.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro – 16ª ed. Ver. E atual – Rio de Janeiro: Forense, 2018.

COMPARATO, Fábio Konder. COMPARATO, Fábio Konder. Estado, empresa e função social. Revista dos Tribunais, Fascículo 1: matéria civil, ano 85, vol. 732, out. 1996 – Pág. 38 – 46.

COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional – 11ª Ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

DEGASPERI, Nivea Coelho. MAINARDES, Emerson Wagner. Whats motivates Money donation? A study on external motivators” Revista de Administração da USP nº 52 – 2017. P. 263-373.

DOMINGUES, José Marcos. Atividade financeira e direitos sociais. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; GOMES, Marcus Lívio (Org.). *Finanças públicas, tributação e desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015, p. 99-128.

FERNANDES, Rubem Cesar. Privado porém Público. Rio de Janeiro: Relume Dumará. 1994

FILHO, Aurélio Pitanga Seixas. Teoria e práticas das isenções tributárias. 2ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2003.

FLEISCHER, Miranda Perry. Theorizing the Charitable Tax Subsidies: The Role of Distributive Justice. *Washington University Law Review* nº 87 (3), 2010, p. Illinois Law and Economics Research Papers Series Research Paper nº LE 09-006. p. 505-566

FRANCO, Renato. O privilégio da caridade: comerciantes na Santa Casa de Misericórdia do Rio de Janeiro (1750-1822) – in *Filantropos da nação: sociedade, saúde e assistência no Brasil e em Portugal*. Gisele Sanglard... (et. Al.) – Rio de Janeiro: Editora FGV, 2015.

GIRIDHARADAS, Anand. Os vencedores levam tudo: a farsa de que a elite muda o mundo – traduzido por Cibelle Ravaglia – Rio de Janeiro: Alta books, 2019.

GODFRANK, Benjamin. Lessons from Latin America's Experience with Participatory Budgeting. In: SHAH, Anwar. (ed.). *Participatory budget*. Washington, D.C.: World Bank, 2007.

GOMES, Emerson Cesar da Silva. Direito dos gastos públicos no Brasil – São Paulo: Almedina, 2015.

KINSEL, Fabio. Filantropia e tributação: razão e sensibilidade na análise da imunidade tributária das entidades beneficentes e sem fins lucrativos no Brasil – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

KONDER, Carlos Nelson. BANDEIRA, Paula Greco. TEPEDINO, Gustavo. Fundamentos de Direito Civil – Volume 3 – Contratos. 1ª Ed – Rio de Janeiro: Forense, 2020.

LANDIM, Leilah. Para Além do Mercado e do Estado? Filantropia e Cidadania no Brasil. Rio: ISER, Núcleo de Pesquisa. 1993.

LIMA, Maurilio Cesar de. Breve história da Igreja no Brasil – Rio de Janeiro: Restauero, 2001.

MACEDO, Marco Antonio Ferreira. A natureza jurídica do orçamento público e suas implicações para o seu processo decisório: um problema concreto da “Constituição Orçamentária” brasileira? *In* Direitos Fundamentais e estado fiscal: estudo em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres – Coordenadores Carlos Alexandre de Azevedo Campos, Gustavo da Gama Vital de Oliveira, Marco Antonio Ferreira Macedo – Salvador: Editora JusPodivm, 2019.

- MACHADO, Hugo de Brito. Teoria geral do direito tributário – São Paulo: Malheiros, 2015.
- MEDEIROS, Eduardo Luís de. História da Igreja no Brasil. UNIASSELVI, 2016.
- MENDONÇA, Eduardo Bastos Furtado de. *A constitucionalização das finanças públicas no Brasil: devido processo orçamentário e democracia*. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.
- MESTRINER, Maria Luiza. O Estado entre a Filantropia e assistência social – 4ª ed. – São Paulo, Cortez, 2008.
- MITA, Enrico de. O Princípio da Capacidade Contributiva. In: FERRAZ, Roberto (Coord.) Princípios e Limites da Tributação, 2005, p. 223-256.
- MONTSERRAT, Casanellas Chuecos. «Nuevos marcos de apoyo fiscal al mecenazgo en España: perspectiva jurídica estatal y autonómica». Revista catalana de dret públic, Núm. 52 (junio 2016), p. 43-66, DOI: 10.2436/20.8030.01.65.
- MORAIS JUNIOR, Victor Hugo Cabral de. Fundamentos para uma tributação ideal – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.
- MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Direito da participação política: legislativa, administrativa, judicial (fundamentos e técnicas constitucionais de legitimidade). Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 1992.
- MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Curso de direito administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial – Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2009.
- MUSGRAVE, Richard Abel; MUSGRAVE, Peggy B. Finanças públicas: teoria e prática. Rio de Janeiro: Campus; São Paulo: Edusp, 1980.
- NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo – Almedina, 2015
- NABAIS, José Casalta. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.). Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Dialética, 2005.
- OLIVEIRA. Rafael Carvalho Rezende. Fundos patrimoniais filantrópicos e a Lei nº 13.800/2019: a busca da sustentabilidade financeira do terceiro setor. Revista de Direito Público de Economia – RDPE, Belo Horizonte, ano 17, nº 66

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Curso de direito financeiro. São Paulo: Malheiros, 8ª ed., 2019.

PAES, José Eduardo Sabo. Fundações, associações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários – 11ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2021.

PECES-BARBA MARTÍNEZ, Gregorio. Curso de derechos fundamentales, 1995.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de direito civil. Rio de Janeiro, Editora Forense, 2009.

PINTO JUNIOR, Mario Engler. Empresa estatal: função econômica e dilemas societários – São Paulo: Atlas. 2010.

PIVA, Sílvia Helena Gomes. Incentivos fiscais: uma visão normativa – Salvador: Editora JusPodivm, 2018.

PULIDO, Carlos Bernal, O caráter fundamental dos direitos fundamentais. Revista de Direito do Estado, 2010, p. 17-35.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Desigualdade e tributação: na Era da austeridade seletiva – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

SANTIAGO, Julio Cesar. Solidariedade: como legitimar a tributação? – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

SAVIANI, D. Vicissitudes e perspectivas do direito à educação no Brasil: abordagem histórica e situação atual. Revista Educação e Sociedade, Campinas, v.34 n. 124, p. 746. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?pid=s0101-73302013000300006&script=sci_abstract&tlng=pt – Acessado em 04/01/2022

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário – 10ª ed. – São Paulo: Saraiva educação, 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Dedutibilidade de doações ao terceiro setor. In: Revista Jurídica Unicuriitiba. Curitiba. V.05, n.62, p.443-484, V. Especial Dezembro. 2020

SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. Tributação, Finanças Públicas e Política Fiscal: Uma análise sob a óptica do direito e economia. 1ª ed. – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

SILVA, Deonísio da. De onde vêm as palavras: origens e curiosidades da língua portuguesa – 17ª Ed – Rio de Janeiro: Lexikon, 2014.

SPALDING, Erika. Os fundos patrimoniais *endowment* no Brasil. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito) – Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas (FGV DIREITO SP), São Paulo, 2016 Disponível em: https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/16554/disserta%C3%A7%C3%A3o_erika_spalding_vfinal1.pdf Acesso 15/12/2021.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. *Constitucionalismo democrático e governo das razões: estudos de direito constitucional contemporâneo*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

TELLO, Jesús López. Sobre la filantropía y los impuestos. https://www.ieaf.es/p/item/download/573_630b9d0cd4941dd2957f0a042b718ac9 Acessado em 09/01/2022.

TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Heleno Taveiro, Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário – 3ª ed. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol IV – Os tributos na Constituição – Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 3ª ed., vol. V, 2008.

VIEIRA, Dilermando Ramos. História do catolicismo no Brasil (1500-1889): volume I – Aparecida, SP: Editora Santuário, 2016.

VIEIRA, Dilermando Ramos. História do catolicismo no Brasil (1889-1945): volume II – Aparecida, SP: Editora Santuário, 2016.

WESTPHAL, Vera Herweg. Diferentes matizes da ideia de solidariedade. Rev. Katál. V. 11 n. 1, 2008.