

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO**

Luma Cavaleiro de Macêdo Scaff

DOAÇÃO DE DIREITO PÚBLICO E DIREITO FINANCEIRO

**SÃO PAULO
2015**

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

Luma Cavaleiro de Macêdo Scaff

DOAÇÃO DE DIREITO PÚBLICO E DIREITO FINANCEIRO

Tese apresentada à Banca Examinadora do Departamento de Direito Econômico Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutora em Direito.

Área de concentração: Direito Financeiro, Tributário e Econômico.

Orientador: Professor Titular Doutor REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA.

SÃO PAULO
2015

Ficha catalográfica elaborada Biblioteca de Direito da USP

Cavaleiro de Macêdo Scaff, Luma
Doação de Direito Público e Direito Financeiro /
Luma Cavaleiro de Macêdo Scaff; orientador Prof.
Regis Fernandes de Oliveira -- São Paulo, 2015.
276 p.

Tese (Doutorado - Programa de Pós-Graduação em
Direito Econômico, Financeiro e Tributário) -
Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2015.

1. Incentivo Fiscal. Brasil - Estados Unidos.. 2. Doação.
Doação de Direito Público. Pessoa Física. . 3. Leis de
Incentivo. 4. Direito Comparado. Direito Financeiro.. 5.
Financiamento Privado dos Direitos Humanos. I. Fernandes de
Oliveira, Prof. Regis, orient. II. Título.

Banca Examinadora

Aos meus pais, MARIANA (*in memoriam*) e LUIZ, como sempre foi e como sempre será. Recebam essa singela homenagem com todo meu amor e gratidão por me ensinarem os valores sobre o tempo e a vida.

AGRADECIMENTOS

O escrever da tese me trouxe muitas reflexões sobre o direito, o tempo e a vida.

Exigiu-me muitas horas de refúgio solitário e, muitas outras, na companhia de pessoas com quem muito aprendi na troca de ideias. Claro, é um texto datado. Afinal, as normas, em geral, são datadas porque existem em um determinado momento histórico. Não é diferente o que ocorre com as regras jurídicas. Do dia em que idealizei este projeto ao dia de hoje que vejo o sonho concretizado, não deixo de notar as mudanças pelas quais passei, as renovações de vida e, sem dúvida, o constante aprendizado a inovar e reinventar ideias.

É muito curioso enxergar as diferentes formas com que o tempo toca nossas vidas. Afinal, nas palavras de Mario Quintana, “se me fosse dado um dia, outra oportunidade, eu nem olhava o relógio. Seguiria sempre em frente e iria jogando pelo caminho a casca dourada e inútil das horas”.

É com o tempo, tempo inventivo, tempo de mudança que o homem deve ser reinventado a cada dia, que o direito também pode ser reinventado a cada tempo, o que motiva o constante aprendizado.

Foi nesse tempo, que escrevi estas linhas que hoje tenho a honra de partilhar, afinal, *happiness only real when shared*.

Receba meus agradecimentos, **Prof. Regis Fernandes de Oliveira**, pela orientação firme, sincera e transparente ao longo da produção científica da pesquisa, especialmente, por ter me ensinado a face humanista do direito financeiro. Incontáveis as lições, jurídicas e não jurídicas, que aprendi contigo, certamente, eu as levarei para minha vida.

Sou grata ao **Prof. José Mauricio Conti**, ao **Prof. Helena Taveira Torres** e ao **Prof. Alberto do Amaral Júnior** – em nome dos quais agradeço

a todos os professores da Universidade de São Paulo com quem tive a oportunidade de aprender e de partilhar dos ensinamentos ao longo da minha trajetória, sejam pelas conversas nos corredores da *SanFran*, sejam nas aulas, seminários ou conferências.

A **Profa. Walküre Lopes Ribeiro da Silva**, muito obrigada, por ter acreditado em mim e nas minhas ideias, logo no início quando fiz a primeira entrevista de seleção ao mestrado, ainda, sem ter a noção do quanto a academia expandiria minha visão de mundo.

Agradeço a todos os integrantes do escritório **Silveira Athias Soriano de Mello Guimarães Pinheiro & Scaff Advogados**. Agradeço a oportunidade de trabalhar com profissionais de excelência cujo labor diário é pautado em ditames éticos e morais.

A “espalhar o vento do mundo”, agradeço aos meus amigos de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, da velha e sempre nova academia, **Katia Cezar, Marco Aurélio Serau Junior, L’Inti Faihad, Ricardo Macau, Ingrid Leão, Jannice Amorás e Carolina Martins**.

É justamente porque “venho da minha terra fazer barulho na terra alheia”, para os que vivem entre o peixe-frito com açaí em Belém e o pastel de feira em Sampa, aos amigos de hoje e de amanhã, **Daniel Athias, Danielle Mello, Isabela Morbach, Alexandre Silveira, Bruna Braga da Silveira e Marcelo Silveira**.

Foi durante esse movimento frenético e aparentemente infinito, nesse tempo, que cruzaram minha vida pessoas de inestimável valor com quem ainda hoje divido bons momentos na minha estadia na *cidade cinza*. Para meus amigos, o meu muito obrigada a **Vanessa Teixeira, Laura Britto, Mario Cesar Vilhena, Caroline Rocha, Júlia Nobre, Juliana Ranzani e Luisa Helena Marques**. Cada um, com o seu jeito peculiar, teve uma parcela de colaboração nesse tempo em minha vida ao longo da produção da pesquisa. E como o tempo já deixa suas marcas, meus agradecimentos a

todos aqueles que, de uma forma ou de outra, contribuíram para o dia de hoje.

Em meio a igualdade e à diferença; às amigas, desde “*calça curta*”, **Kelly Beatriz** e **Manuela Bittar** porque a amizade é um amor que nunca morre.

A **Fernando Facury Scaff**, “*égua!*”, por fazer parte da minha vida.

A minha família, os *Scaff's*, **Lidia**, **Denise**, **Lucas**, **Heitor**, **Sofia** e **Artur**, pela sólida base de respeito e admiração, com quem tenho a sorte de partilhar esta vida.

A minha família **Cavaleiro de Macêdo**, nominalmente, a “*Vó Ita*”, por me mostrar a cada dia o valor e a força de lutar pela vida, sejam pelas pequenas vitórias do dia a dia ou pelas grandes conquistas.

Aos meus pais, que significam minha fonte inesgotável de inspiração porque hoje compreendo com afeto as palavras de John Dryden, “o amor calcula as horas por meses e os dias, por anos; e cada pequena ausência é uma eternidade”.

A **Ele**, pelo tempo da vida, pela vida do tempo; uma ode à vida!

Da *Terra das Magueiras* para a *Terra da Garoa*,

Numa sexta feira; em 05 de dezembro de 2014.

LUMA

Valeu a pena? Tudo vale a pena se a alma não é pequena. Quem quer passar além do Bojador, tem que passar além da dor. Deus ao mar o perigo e o abismo deu, mas nele é que espelhou o céu. (Fernando Pessoa).

E a vida? E a vida o que é, diga lá, meu irmão? Ela é a batida de um coração? Ela é uma doce ilusão? Mas e a vida? Ela é maravilha ou é sofrimento? Ela é alegria ou lamento? Há quem fale que a vida da gente é um nada no mundo. É uma gota, é um tempo, que nem dá um segundo. Há quem fale que é um divino mistério profundo. Você diz que é luta e prazer. Ele diz que a vida é viver. (O que é, o que é. Gonzaguinha)

Quem me dera ao menos uma vez, ter de volta todo ouro que entreguei a quem, consegui me convencer que era prova de amizade, se alguém levasse embora até o que eu não tinha. (Índios. Legião Urbana)

RESUMO

Apresenta-se uma mudança de paradigma para o instituto jurídico da doação no Brasil. Se a doação tem origem no altruísmo e na benevolência, hoje também pode ser considerada um instrumento estratégico de promoção social. Em tempos ditos de crise, enquanto não faltam projetos sociais e pessoas carentes de direitos mínimos, também existem pessoas dispostas a doar dinheiro para causas sociais. Pela perspectiva do doador, analisar-se-á quais os mecanismos jurídicos existentes de incentivo à doação em dinheiro por pessoa física para fins públicos, ou seja, quais os benefícios do investidor social. A partir da análise de direito comparado entre Brasil e Estados Unidos, examinar-se-á que o ato de doar dinheiro por pessoa física às finalidades públicas por meio das leis de incentivo gera uma contrapartida fiscal ao doador. Evidencia-se, portanto, uma nova modalidade de negócio jurídico que apresenta características mistas de direito privado e de direito público, irradiando efeitos financeiros: a doação de direito público.

Palavras-chaves: Doação. Dinheiro. Pessoa Física. Leis de Incentivo. Incentivos Fiscais.

ABSTRACT

The study presents a changing paradigm for the legal institution of Donation in Brazil. If the donation stems from altruism and benevolence, it can now also be considered as a strategic instrument of social advancement. In times of crisis, while there are many social projects and destitute people of minimum rights, there are also people willing to donate money to social causes. From the perspective of the donor, the thesis will analyze which are the legal mechanisms to encourage donation in cash by an individual in the public interest, ie what benefits for the social investor. From the analysis of comparative law between Brazil and the United States, will be considered that the act of donating money by individual for public purposes through a legal incentives system generates a tax return to the donor. Therefore, it can be pointed a new type of legal institute which presents mixed private law and public law characteristics, radiating financial effects: the donation of public law.

Keywords: Donation. Money. Social Investor. Legal Incentive System. Tax Expenditure.

ABSTRACT

Lo studio presenta un cambiamento di paradigma per l'istituto giuridico della donazione in Brasile. Se la donazione deriva da altruismo e benevolenza, ora può anche essere considerato come uno strumento strategico di promozione sociale. Detto in tempi di crisi, pur non mancando i progetti sociali e persone indigenti diritti minimi, ci sono anche persone disposte a donare soldi per cause sociali. Dal punto di vista del donatore, analizzerà quali meccanismi giuridici esistenti per incoraggiare la donazione in denaro da parte di un individuo di interesse pubblico, vale a dire ciò che va a favore dell'investitore sociale. Dall'analisi di diritto comparato tra il Brasile e gli Stati Uniti si ritiene che l'atto di donare soldi per i singoli scopi pubblici attraverso incentivi legali genera una dichiarazione dei redditi per il donatore. E' evidente, quindi, un nuovo tipo di negozio giuridico che presenta diritto privato misto e le caratteristiche di diritto pubblico, che irradia effetti finanziari: la donazione di diritto pubblico.

Parole chiave: Donazione. Denaro. Investitore sociale. Leggi di incentivazione. Incentivi fiscali.

SUMÁRIO

LISTA DE ABREVIATURAS.....	17
INTRODUÇÃO	19
i. Indicadores da doação. O personagem do “investidor social”	24
ii. Doação: mudança de paradigma	28
a. Justificativa e delimitação do objeto de estudo	30
Capítulo 1– DOAÇÃO. ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO. FISCALIDADE. EXTRAFISCALIDADE. RENÚNCIAS FISCAIS	34
1.1 Atividade financeira do Estado.....	34
1.2 Entre a fiscalidade e a extrafiscalidade: as renúncias fiscais.....	38
1.3 Conceito e conteúdo de renúncias fiscais.....	42
1.3.1 Modalidades de renúncias de receitas: o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal	49
1.4 Leis de incentivo	53
1.5 Doação: a transposição de um conceito de direito civil para o direito financeiro.....	57
1.5.1 Doação. Contrato. Ato jurídico unilateral ou negócio jurídico bilateral.....	59
1.5.2 Manifestação de vontade. Atos de liberalidade.....	62
1.5.3 Elementos constitutivos do contrato de doação. Aspecto objetivo: transferência de dinheiro ao donatário. Aspecto subjetivo: animus donandi.....	63
1.5.4 Gratuidade da doação.....	63
1.5.5 Revogação da doação: o caso Pedro Conde Filho vs. Universidade de São Paulo.....	65
1.6 Doação: amor, dominação, benevolência e investimento.....	68
1.7 Investidor social. Pessoa física. O ser humano e os afetos	77
Capítulo 2 – O TERCEIRO SETOR NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO	81
2.1 O conteúdo e das características para o terceiro setor: o art. 44 do Código Civil.....	81
2.2 O controle pelo estado na busca de homogeneidade no terceiro setor. Certificação de organização sem fins lucrativos: selos, títulos e certificados.....	97

2.2.1	Certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS). Lei n. 8.212/91	98
2.2.2	Certificado de utilidade pública (UT). Lei n. 91/35. Decreto n. 50.517/61	104
2.2.3	Organização social (OS). Lei n. 9.637/1998.....	106
2.2.4	Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP). Lei n. 9.790/99	110
Capítulo 3 – MECANISMOS DE INCENTIVO À DOAÇÃO EM DINHEIRO POR PESSOA FÍSICA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.....		116
3.1	Estatuto da Criança e do Adolescente (ECA): O art. 260 da Lei n. 8.069/90	116
3.1.1	A disciplina jurídica da criança e do adolescente. O conselho dos direitos da criança e do adolescente e o fundo dos direitos da criança e do adolescente	116
3.1.2	Subsistema de incentivo à doação por pessoa física para financiar a proteção à criança e ao adolescente	125
3.2	Estatuto do Idoso: o art. 115 da Lei n. 10.741/2003.....	128
3.2.1	A disciplina jurídica do envelhecimento na Política Nacional do Idoso (PNI). Conselho Nacional do Idoso e o Fundo Nacional do Idoso	128
3.2.2	Subsistema de incentivo à doação por pessoa física para financiar a proteção ao idoso.	132
3.3	Lei do Audiovisual. Lei n. 8.685/93 e Lei n. 9.323/96.....	134
3.3.1	A disciplina jurídica das atividades do audiovisual.....	134
3.3.2	Subsistema de incentivo à doação por pessoa física para financiar as atividades de audiovisual.....	137
3.4	Cultura: a Lei Rouanet	141
3.4.1	A proteção jurídica da cultura e o programa nacional de apoio à cultura	141
3.4.2	Subsistemas de incentivo à doação por pessoa física para financiar a cultura. O art. 18 e o art. 26 da Lei n. 8.313/91	146
3.5	Esporte: o desporto e o paradesporto: a Lei n. 11.438/2006	151
3.5.1	A disciplina jurídica do esporte.....	151
3.5.2	Subsistema de incentivo à doação por pessoa física para financiar o esporte.....	156

3.6	Saúde: Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica (Pronon). Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência (Pronas/PCD). Lei n. 12.715/2012	157
3.6.1	Subsistema de incentivo à doação por pessoa física para financiar o direito à saúde	159
Capítulo 4	– MECANISMOS DE INCENTIVO À DA DOAÇÃO EM DINHEIRO POR PESSOA FÍSICA NO SISTEMA NORTE-AMERICANO	161
4.1	<i>Planned giving</i> ou <i>charitable giving</i> nos Estados Unidos	161
4.2	O que são <i>charitable contributions</i> ? doação. Ato voluntário e gratuito. <i>Donative intent</i>	168
4.2.1	Caso <i>Commissioner vs. Duberstein</i>	172
4.3	Mecanismos de incentivo à doação por pessoa física nos Estados Unidos.....	173
4.4	Características das entidades beneficiárias.	175
4.5	Qualificação da entidade beneficiária	177
4.5.1	Caso <i>Bob Jones vs. USA</i>	181
4.6	<i>Private benefit doctrine</i> e <i>private inurement doctrine</i> : evolução jurisprudencial a proibição dos privilégios na concessão dos benefícios fiscais.....	184
4.7	<i>Itemized deductions</i> : a demonstração da doação na declaração de imposto de renda	191
4.8	<i>Written acknowledge</i> : a comprovação da doação.....	194
4.8.1	Caso <i>Durden vs. Commissioner</i>	196
4.9	Charitable contribution deduction: as deduções fiscais da doação para a caridade	196
4.10	Excesso de doação ou <i>carryovers</i> ou <i>carryforwards</i>	199
Capítulo 5	– MECANISMOS DE INCENTIVO À DOAÇÃO EM DINHEIRO POR PESSOA FÍSICA NO BRASIL E NOS ESTADOS UNIDOS: UMA ABORDAGEM DE DIREITO COMPARADO E A DOAÇÃO DE DIREITO PÚBLICO	201
5.1	Análise de direito comparado entre Brasil e Estados Unidos sobre os mecanismos de incentivo à doação em dinheiro por pessoa física.....	201
5.1.1	Estruturas normativas de financiamento e as leis de incentivo	204
5.1.2	Leis de incentivo e a destinação da doação como fator determinante do incentivo fiscal	206

5.1.3	Controle estatal: as características e a qualificação das entidades beneficiárias. o credenciamento e a aprovação de projetos.	208
5.1.4	Requisitos formais de comprovação da doação para a dedução do imposto de renda.....	210
5.1.5	Aspectos subjetivos da doação.....	211
5.2	Doação de direito público: a doação de dinheiro privado para finalidades públicas por ato de mera liberalidade	212
5.2.1	Elementos característicos: sujeitos, objeto e natureza jurídica	213
5.2.2	O elo entre os envolvidos: leis de incentivo e a destinação da verba. a relativização da gratuidade do contrato de doação	214
5.2.3	Obrigações dos sujeitos e o efeito financeiro e patrimonial	216
5.3	Doação direta a entidade do terceiro setor: a necessidade de aplicação do art. 13, § 2º, III, da Lei n. 9.249/95 para as pessoas físicas no Brasil	217
	CONCLUSÃO	219
	REFERÊNCIAS.....	223
	ANEXOS	257
	ANEXO A.....	257
	ANEXO B.....	261
	ANEXO C	265
	ANEXO D	266

LISTA DE ABREVIATURAS

ACGA	American Council on Gifts Annuities
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AFR	Applicable Federal Rate
AGI	Adjusted Gross Income
AMT	Alternative Minimum Tax
ANCINE	Agência Nacional do Cinema
CGA	Charitable Gift Annuity
CC	Código Civil
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
CNPJ	Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas
CEMPRE	Cadastro Central de Empresas
CONANDA	Conselho Nacional dos Direitos da Criança e do Adolescente
COPNI	Classificação dos Objetivos das Instituições sem Fins Lucrativos a Serviço das Famílias
CEBAS	Certificado de entidade beneficente de assistência social
DIFE	Departamento de Incentivo e Fomento ao Esporte
FASFIL	Fundações Privadas e Associações sem fins lucrativos
FNCA	Fundo Nacional para Criança e Adolescente
FNI	Fundo Nacional do Idoso
FNC	Fundo Nacional de Cultura
FICART	Fundo de Investimento Cultural e Artístico
GIFE	Grupo de Institutos Fundações e Empresas
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IR	Imposto de renda
IRA	Individual Retirement Arrangement
IRC	Internal Revenue Code
ITCMD	Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação
IRS	Internal Revenue Service
LTCG	Long Term Capital Gain
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MP	Ministério Público
MJ	Ministério da Justiça
Minc	Ministério da Cultura
NICRUT	Net Income Charitable Remainder Unitrust
NUMCRUT	Net Income with Makeup Charitable Remainder Unitrust
ONU	Organização das Nações Unidas
ONG	Organização Não Governamental
OS	Organização Social
OSCIP	Organização da Sociedade Civil de Interesse Público
PRONON	Programa Nacional de Apoio à atenção oncológica
PRONAS	Programa Nacional de Apoio à atenção da saúde da pessoa com deficiência
PNE	Plano Nacional de Educação
PNI	Política Nacional do Idoso
PRONAC	Programa Nacional de Apoio à Cultura
PLR	Private Letter Ruling
PIB	Produto Interno Bruto
PNE	Plano Nacional de Educação
SUS	Sistema Único de Saúde
SUAS	Sistema Único de Assistência Social
SCRUT	Standard Charitable Remainder Unitrust
STCG	Short Term Capital Gain
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
SLIE	Sistema da Lei de Incentivo ao Esporte
TJ/SP	Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo
TC	Tribunal de Contas
USP	Universidade de São Paulo
UBI	Unrelated Business Income
UBIT	Unrelated Business Income Tax
UBTI	Unrelated Business Taxable Income
UT	Certificado de Utilidade Pública

INTRODUÇÃO

Se a doação teve por objetivo precípou o altruísmo,¹ hoje também pode ser vista como uma forma estratégica de investimento privado em atividades inicialmente consideradas de responsabilidade exclusiva do Estado.

A partir dessa mudança de paradigma na doação, analisar-se-á os mecanismos de incentivo à doação por pessoa física em dinheiro para o interesse comum e quais os eventuais benefícios fiscais para o doador.

A pesquisa está focada na interface entre o direito público e o direito privado, além do cunho multidisciplinar por envolver o direito financeiro, o direito constitucional, os direitos fundamentais, a filosofia, a sociologia e outros campos do conhecimento no escopo de reconhecer o benefício à iniciativa privada que pretenda doar dinheiro à satisfação do interesse social.

Trata-se de estudo jurídico e normativo no âmbito do direito brasileiro, exame este a ser aprofundado por meio de análise comparada com os Estados Unidos. A escolha por este país se justifica pela tradição da “cultura da doação”² como ocorre por exemplo do *The Giving Pledge*³ que consiste em um compromisso dos indivíduos e das famílias mais ricas do mundo⁴ para que sua riqueza seja direcionada à filantropia.

¹ No sentido de doar dinheiro aos menos favorecidos sem receber nada em troca; a prática da filantropia.

² Entende-se por “cultura da doação” o conjunto de instrumentos capazes de incentivar a doação ao longo das gerações, tornando-a um hábito.

³ THE GIVING PLEDGE. Disponível em: <http://givingpledge.org/#warren_buffett>. Acesso em: 1º out. 2011. O *The Giving Pledge* é um compromisso firmado entre indivíduos e famílias ricas de diversas partes do mundo com a finalidade de dedicar sua riqueza à filantropia.

⁴ Os mais ricos do Brasil, segundo a Forbes. *Revista Época*. Disponível em: <<http://epoca.globo.com/tempo/noticia/2014/08/os-bmais-ricosb-do-brasil-segundo-forbes.html>>. Acesso em: 30 ago. 2014.

Outra justificativa que motiva o presente estudo é o “Dia de Doar”,⁵ uma campanha brasileira para incentivar a cultura da doação que foi inspirada no *Giving Tuesday*.⁶ A ideia é bastante simples e consiste em conclamar pessoas para realizar doações à caridade em um único dia, que atualmente encontra na internet uma importante ferramenta de difusão da cultura da doação.⁷ Com isso, outras iniciativas como a criação do portal www.diadedoar.net⁸ cujo objetivo é trazer relatos de pessoas que praticam a doação, gerando um ambiente para a troca de experiências sobre o assunto. Uma das diferenças entre o *Giving Tuesday* e o Dia de Doar é que no primeiro o foco principal é o incentivo a doação em dinheiro, ao passo que no segundo, o enfoque é difuso porque se pretende também outras espécies de doação tais como sangue, móveis, imóveis e, dentre outros, o voluntariado.

As organizações de investimentos privados em setores públicos⁹ vêm se desenvolvendo não apenas no Brasil, mas também em outros países como Espanha,¹⁰ Holanda,¹¹ França,¹² Inglaterra¹³ e, principalmente, Estados

⁵ INSTITUTO PARA O DESENVOLVIMENTO DO INVESTIMENTO SOCIAL. IDIS. Brasil realiza Dia de Doar para incentivar a cultura da doação. Disponível em: <<http://www.idis.org.br/acontece/noticias/brasil-realiza-dia-de-doar-para-incentivar-a-cultura-da-doacao/view>>. Acesso em: 30 ago. 2014.

⁶ GIVING TUESDAY. Disponível em: <<http://www.givingtuesday.org/>>. Acesso em: 30 ago. 2014.

⁷ FACEBOOK. Dia de doar. Disponível em: <<https://pt-br.facebook.com/diadedoar>>. Acesso em: 30 ago. 2014.

⁸ DIAR DE DOAR. Disponível em: <<http://www.diadedoar.net/>>. Acesso em: 30 ago. 2014.

⁹ Em outras palavras, as diversas formas de participação financeira da sociedade em setores públicos de forma ampla, seja por meio de doações a ONG's, a financiamento de fundações ou pela responsabilidade social; para as pessoas ou organizações que desejam investir recursos privados em setores públicos.

¹⁰ FUNDACIÓN VICENTE FERRER. Disponível em: <<http://www.fundacionvicenteferrer.org/es/origen-de-los-recursos>>. Acesso em: 1º out. 2011. “[...] el legislador actual [...] há optado por hacer uso de um único término para definir el conjunto de actuaciones que suponen la participación privada em actividades de interés general: el término mecenazgo. La simplificación terminológica de la Ley 49/2002 deriva en una clara ruptura com la tradicional asociación del término mecenazgo a las aportaciones o donaciones en favor de un tercero AL que busca enriquecer e coadyuvar, así, en sus actividades propias, para incluir bajo la misma denominación supuestos en los que es la propia empresa la que invierte directamente cantidades en la realización de fines de interés general, sin que exista intermediario alguno que canalice la aportación.” CHUECOS, Montserrat Casanellas. *El nuevo régimen tributario del mecenazgo*. Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales Marcial Pons, 2003. p. 35.

¹¹ BEKKERS, René; WIEPKING, Pamela. A literature review of empirical studies of philanthropy: Eight mechanisms that drive charitable giving. Center for Philanthropic Studies, Faculty of Social Sciences, VU University Amsterdam De Boelelaan 1081, 1081 HV Amsterdam the

Unidos, daí a relevância do estudo de direito comparado entre Brasil e Estados Unidos.

É curioso observar que em tempos de crise, diversas pessoas estão dispostas a doar dinheiro.

A insuficiência do Estado em atender a todos os apelos sociais contribuiu para aproximar as esferas *pública* e *privada*,¹⁴ ganhando relevo o desenvolvimento do terceiro setor.¹⁵ Nos anos de 80 e 90, houve uma proliferação das entidades das mais variadas matizes voltadas ao desempenho de atividades sociais sem finalidade lucrativa. Desde a instituição de assistência social, passando por institutos culturais, entidades de pesquisa científica e tecnológica, proteção ao meio ambiente, o apoio às populações indígenas; uma série de organizações foi desabrochando,

Netherlands. Disponível em: <http://dare2.uvu.nl/bitstream/handle/1871/33145/Bekkers_Wieping_11_NVSQ_postprint.pdf?sequence=2>. Acesso em: 23 maio 2014.

- ¹² Charitable giving and tax policy: a historical and comparative perspective. Conference Volume. CEPR conference. Maio 2012. Paris School of Economics. Editors Gabrielle Fack and Camille Landais. Este volume foi a apresentado na Conferência *Altruism and Charitable Giving* organizado pelo *Center for Economic Research and its Applications (CEPREMAP)* e pelo *Public Policy Group* do *Center of Economic Policy Research (CEPR)* na *Paris School of Law*. Disponível em: <file:///C:/Users/Luma%20pc/Downloads/full_volume.pdf>. Acesso em: 8 jun. 2014.
- ¹³ SMITH, Sarah; SCHARF, Kimberley. *Charitable donations and tax relief in the UK*. In Charitable giving and tax policy: a historical and comparative perspective. Conference Volume. CEPR conference. Maio 2012. Paris School of Economics. Editors Gabrielle Fack and Camille Landais. Disponível em: <file:///C:/Users/Luma%20pc/Downloads/full_volume.pdf>. Acesso em: 8 jun. 2014.
- ¹⁴ SARMENTO, Daniel Antonio de Moraes. *Direitos fundamentais e relações privadas*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006; SARMENTO, Daniel Antonio de Moraes (Org.). *Interesses públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. p. 246. SCAFF, Fernando Facury. O jardim e a praça ou a dignidade da pessoa humana e o direito tributário e financeiro. *Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica*, v. 4, p. 97-110, 2006.
- ¹⁵ OLIVEIRA, Gustavo Justino de. Terceiro setor, empresas e estado. In: _____ (Coord.). *Novas fronteiras entre o público e o privado*. Belo Horizonte: Fórum, 2007. Explica Leandro Souza que o terceiro setor “tem fundamento de existência em princípios ínsitos à qualidade humana, como o são a solidariedade, a filantropia, a benemerência, o auxílio mútuo, a caridade, o amparo aos desvalidos, e tantos outros que não se apagam num simples fechar de olhos” (SOUZA, Leandro Marins de. *Tributação do terceiro setor no Brasil*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 319).

portanto, exigindo, não apenas a criação de legislação específica,¹⁶ mas também de fontes de financiamento.¹⁷

Considerando que as necessidades sociais são infinitas e que os recursos públicos são finitos, é imprescindível alocá-los de maneira ótima,¹⁸ portanto, para que o maior número de pessoas seja beneficiado São as escolhas trágicas;¹⁹ também conhecidas como escolhas políticas que devem ser operacionalizadas em um sistema economicamente possível.²⁰ Neste sentido, é possível dizer que os direitos possuem custos,²¹ os quais são financiados por toda a sociedade²² mediante arrecadação estatal, quer de receitas tributárias²³ ou não tributárias,²⁴ utilizadas diretamente ou por meio de um sistema de fundos.²⁵

¹⁶ Código Civil. Lei n. 8.212/91. Lei n. 91/35. Lei n. 9.637/98. Lei n. 9.790/00 e outras.

¹⁷ Para Regina Andrea Accorsi Lunardelli, “significa que estão situados entre o setor empresarial e estatal. São pessoas jurídicas sujeitas ao regime de direito privado, não vinculadas às organizações centralizadas ou descentralizadas da Administração Pública, não almejam fins econômicos e prestam serviços em áreas de relevante interesse social” (LUNARDELLI, Regina Andrea Accorsi. *Tributação do terceiro setor*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 219). A atuação conjunta entre Estado e sociedade vem se consolidando ao longo dos anos, tanto que a edição da Lei 9.637/98 que trata das Organizações Sociais (OS) e da Lei 9.790/99 que trata das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIPS) é um marco jurídico, revelando um novo marco regulatório para o terceiro setor. Vale registrar a ADIn 1923/DF cujo relator é o Min. Ilmar Galvão.

¹⁸ AMARAL, Gustavo. *Direito, escassez & escolha*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. GALDINO, Flávio. *Introdução à Teoria dos custos dos direitos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

¹⁹ CALABRESI, Guido; BOBBIT, Philip. *Tragic choices*. London: Norton, 1978.

²⁰ SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benneti (Org.). *Direitos fundamentais*. Orçamento e reserva do possível. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. Do mesmo autor, a obra *A eficácia dos direitos fundamentais*. 4. ed. São Paulo: Livraria do Advogado, 2004. SCAFF, Fernando Facury. Sentenças aditivas, direitos sociais e reserva do possível. In: COSTA, Paulo Sergio Weyl A. (org.). *Direitos humanos em concreto*. Curitiba: Juruá, 2008. v. 1, p. 89-116. HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Tradução Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991.

²¹ SUSTEIN, Cass R.; HOLMES, Stephen. *The Cost of Rights – why liberty depends on taxes?* New York: Norton, 1999.

²² SCAFF, Fernando Facury. Como a sociedade financia o Estado para a implementação dos direitos humanos no Brasil. *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, v. 10-A, p. 275-302, 2006.

²³ Arts. 154, 155 e 156 da CF.

²⁴ OLIVEIRA, Regis Fernandes de; HORVATH, Estevão. *Manual de direito financeiro*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de direito financeiro*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

²⁵ CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal e fundos de participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001. v. 1, p. 140.

Com isso, a sociedade participa de diversas funções estatais, seja por meio de contratos ou convênios, ou, ainda, pelo financiamento privado. É o caso da doação de dinheiro privado para fins públicos.

A perspectiva adotada nesta tese é o ponto de vista do doador, ou seja, quais são as vantagens fiscais encontradas pelo investidor social pessoa física que deseja doar dinheiro.

Uma determinada pessoa física decide por mera liberalidade doar uma quantia em dinheiro para uma finalidade altruísta, seja cultura, educação ou saúde. O destinatário desse dinheiro, em regra, é o terceiro setor. Contudo, isso não ocorre de forma direta, mas sim por intermédio de leis de incentivo. Os benefícios, portanto, somente podem ser auferidos caso a doação seja realizada por meio da lei de incentivo. Daí o novo instituto jurídico proposto que é a doação de direito público. Trata-se de dinheiro privado para fins públicos, cujo donatário é o Estado, a finalidade é o interesse público e a presença das leis de incentivo para que o doador possa auferir os benefícios. É uma doação que permite ao doador o pagamento a menor de tributos, nos caso, a análise é restrita ao imposto de renda.

Objetiva-se com esse estudo identificar quais os mecanismos existentes no Brasil e nos Estados Unidos capazes de incentivar a doação em dinheiro por pessoa física, além de quais as vantagens existentes para o investidor social. A partir disso, propõe o exame de um novo paradigma para o estudo da doação levando em consideração os seus efeitos financeiros, a doação de direito público.

A pesquisa foi estruturada em cinco partes. A primeira se dedica à elaboração do referencial teórico e delimita os conceitos de atividade financeira do estado, renúncias fiscais e doação. A segunda é direcionada ao estudo do terceiro setor, assim como características e certificações. A terceira estuda os mecanismos de incentivo à doação em dinheiro por pessoa física no Brasil, ao passo que a quarta se refere aos Estados Unidos. A quinta e última, porém, não menos importante, aborda o estudo de direito

comparado entre os dois países e examina a doação de direito público no Brasil.

É preciso esclarecer os mecanismos, ainda que incipientes, que sustentam os alicerces dessa “infraestrutura social invisível”²⁶ que reveste a doação em direito público.

i. Indicadores da doação. O personagem do “investidor social”

Os valores envolvidos em doações são significativos. Segundo o *World Giving Index*, estudo publicado pela *Charities Aid Foundation*²⁷ realizado em 153 nações envolvendo cerca de 195 milhões de pessoas foi perguntando se estas já deram dinheiro voluntariamente à caridade ou se já ajudaram um estranho no mês anterior. O resultado foi uma *global big society*, “with a fifth of the world's population had volunteered, almost a third of the world's population had given money to charity, and 45% of the world's population had been “good samaritans” and helped a stranger”.²⁸ De acordo com esta pesquisa sobre os países mais generosos,²⁹ no ano de 2010:³⁰

Social contribution index by country

²⁶ SALAMON, Lester. M. The resilient sector: the State of nonprofit America. In: _____ (Coord.). *The State of nonprofit America*. Washington, DC: Brooking Institution Press, 2003. p. 3.

²⁷ CHARITIES AID FOUNDATION. Disponível em: <<https://www.cafonline.org/>>. Acesso em: 30 ago. 2014.

²⁸ Tradução da autora: “uma grande sociedade global: com um quinto da população como voluntária, quase um terço da população mundial doou dinheiro à caridade e 45% da população se tornaram ‘bons samaritanos’ e ajudaram um estranho”. Disponível em: <<http://www.guardian.co.uk/news/datablog/2010/sep/08/charitable-giving-country>>.

²⁹ Em outras palavras, aqueles que se destacam pelo volume de doação em dinheiro e pelo voluntariado.

³⁰ CHARITABLE GIVING BY COUNTRY: WHO IS THE MOST GENEROUS? THE GUARD. DATA BLOG. Disponível em: <<http://www.guardian.co.uk/news/datablog/2010/sep/08/charitable-giving-country#>>.

Country	Country code	Region	% of the population Giving money to charities	% of the population who have volunteered time for an organization in the last month	% of the population who Have helped a stranger In the last month	World giving index score
5. United States	US	North America	60%	39%	65%	55%
8. United Kingdom	GB	Western & Southern Europe	73%	29%	58%	53%
18. Germany	DE	Western & Southern Europe	49%	28%	56%	44%
76. Brazil	BR	South America	25%	15%	49%	30%
91. Spain	ES	Western & Southern Europe	25%	13%	44%	27%

Austrália, Nova Zelândia e Canadá lideram com 70%, 68% e 64% da população doadora de dinheiro. Enquanto os Estados Unidos ocupam a 5ª posição, o Brasil figura em 76ª e a Espanha em 91ª.

No Brasil, foram cerca de 10 bilhões de reais em 2007³¹ com doações majoritariamente oriundas de pessoas jurídicas. Segundo dados do Instituto McKinsey,³² as doações por pessoas físicas no Brasil estacionaram.³³

Em 2009, o percentual de 0,6% do PIB brasileiro correspondeu a doações. Hoje, observa-se um declínio para 0,3%, ou seja, R\$ 7,9 bilhões, possivelmente em razão da ausência de informação sobre como utilizar-se dos incentivos ou de uma “cultura anti-lucro”.³⁴

³¹ Segundo um estudo da McKinsey. Um incentivo às doações. *Revista VEJA*. São Paulo: Abril, 3 de novembro de 2010. p. 102 a 106.

³² Idem, *ibidem*, p. 102 a 104.

³³ BALDRATI, Breno. Por que o brasileiro não doa? *Gazeta do Povo*. Em 15.08.2010. Disponível em: <<http://www.gazetadopovo.com.br/economia/conteudo.phtml?tl=1&id=1035865&tit=Por%ADque%ADo%ADbrasileiro%ADnao%ADdoa>>. Acesso em: 1º out. 2011.

³⁴ AOQUI, Carlos. Cultura antilucro limita a atuação de empresas sociais no Brasil. *Folha de S. Paulo*. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/foha/cotidiano/ult95u708983.shtml>>.

No ano de 2012, de acordo com o *World Giving Index*, os Estados Unidos se destacam com 77% dedicados à *helping a stranger*³⁵ e o Qatar também ganhou posição relevante com 73% e em seguida a Líbia com 72%. No que tange ao objeto deste estudo, ou seja, a doação em dinheiro, ressalta-se o Reino Unido como 76% e, em seguida, Malta com 72%. A tabela abaixo foi extraída do *World Giving Index* de 2012 e apresenta a lista de países com base em três pilares da filantropia, quais sejam: *Donating Money*, *Volunteering Time* e *Helping a Stranger*.³⁶

Country	World Giving Index Ranking	World Giving Index Score (%)	Donating Money (%)	Volunteering Time (%)	Helping a Stranger
Estados Unidos	1	61	62	45	77
Canada	2	58	68	42	64
Myanmar	3	58	85	43	46
Nova Zelândia	4	58	67	40	67
Irlanda	5	57	70	37	64
Reino Unido	6	57	76	29	65
Austrália	7	55	67	34	64
Holanda	8	54	69	37	57
Qatar	9	51	60	19	73
Sri Lanka	10	48	45	46	54
Malta	12	47	72	24	46
Líbia	14	46	29	37	72 ³⁷

Acrescente-se ainda que ao longo dos anos a doação por pessoas físicas se mantém estável. O gráfico abaixo também foi extraído do *World*

Acesso em: 1º out. 2011. É a ideia de que lucro e impacto social são incompatíveis, discussão constante quando se trata dos negócios sociais.

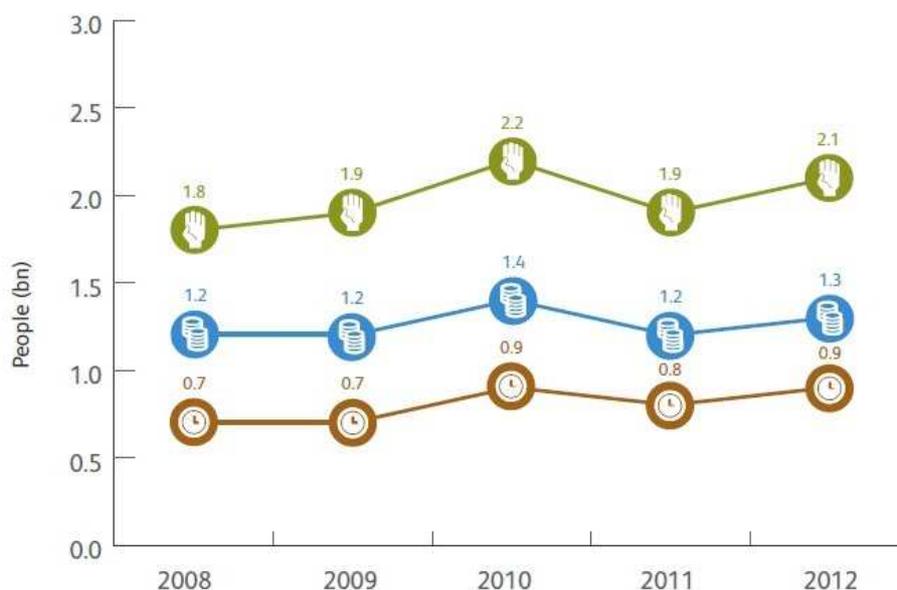
³⁵ Esta *ajuda a estranhos* envolve tanto o voluntariado quanto à doação em dinheiro.

³⁶ Esses dados se referem ao ano de 2012 e foram publicados no *World Giving Index*. São dados relativos à participação sobre *givingbehaviour* (atitude de doar – tradução nossa) durante um mês antes da coleta das informações. A pontuação do *World Giving Index* leva em conta o número inteiro mais próximo, mas os rankings são determinados utilizando duas casas decimais. CHARITIES AID FOUNDATION. Disponível em: <<https://www.cafonline.org/media-office/press-releases/2013/world-giving-index-2013.aspx>>. Acesso em: 1º jun. 2014.

³⁷ Ainda, a íntegra da tabela encontra-se disponível no site *World Giving Index 2013: a global view of new trends*, que foi publicado em dezembro de 2013. CHARITIES AID FOUNDATION. Disponível em: <https://www.cafonline.org/images/CAF_WGF_Infographic.png>. Acesso em: 1º jun. 2014.

Giving Index no ano de 2013 e se refere apenas a doação em dinheiro. Em 2008, o percentual era de 1,2, tendo seu ápice em 2010 com 1,4 e decaiu um pouco para 1,3 em 2012.³⁸

Figure 2 Global number of people donating money, volunteering time and helping a stranger, over five years



Dos dados supra expostos, destaca-se um aspecto interessante que motiva o presente estudo: enquanto que não faltam projetos sociais e pessoas carentes de direitos mínimos,³⁹ existem pessoas dispostas a doar dinheiro para causas sociais.⁴⁰ Com isso, a relevância do presente trabalho com a finalidade de identificar mecanismos jurídicos de renúncias fiscais que

³⁸ Esses cálculos envolvem apenas adultos. Esses dados tem por base a população ativa que participa de *givingbehaviour* em diferentes países no período de 2008 a 2012. São dados relativos à participação sobre *givingbehaviour* durante um mês antes da coleta das informações. CHARITIES AID FOUNDATION. Disponível em: <www.cafonline.org/pdf/wordlgivingindex2013_1374AWEB.pdf>. Acesso em: 1º jun. 2014.

³⁹ SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benneti (Org.). *Direitos fundamentais*. Orçamento e reserva do possível. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. Do mesmo autor, *A eficácia dos direitos fundamentais*. 4. ed. São Paulo: Livraria do Advogado, 2004. SCAFF, Fernando Facury; NUNES, A. J. A. *Os tribunais e o direito a saúde no Brasil*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. Do mesmo autor: SCAFF, Fernando Facury. Sentenças aditivas, direitos sociais e reserva do possível. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 51, p. 79-99, 2007.

⁴⁰ FOLHA DE SÃO PAULO. Estímulo fiscal pode duplicar filantropia no Brasil. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/863950-estimulo-fiscal-pode-duplicar-filantropia-no-brasil.shtml>>. Acesso em: 1º out. 2011.

servam como incentivo aquelas que desejam doar dinheiro, contribuindo, em consequência, para uma “cultura da doação”.

Surge um novo personagem: o “investidor social”. É a pessoa que escolheu voluntariamente alocar recursos financeiros próprios para o bem comum, buscando fazê-lo de forma eficiente. Para isso, deve buscar setores estratégicos, estudar a entidade mais adequada, verificar a estrutura de gestão e monitoramento, além de avaliar o impacto na sociedade, podendo, inclusive, analisar “o caminho” que o dinheiro percorre desde a aplicação na entidade escolhida até atingir a sua finalidade, tanto com base nos princípios constitucionais quanto nos financeiros.⁴¹

Com isso, a “cultura da doação” no Brasil ainda “engatinha”. Existe uma deficiência de material bibliográfico sobre o sistema de renúncias fiscais aos doadores de dinheiros às entidades do terceiro setor, necessita, portanto, de uma análise jurídica e sistemática; proposta deste estudo.

ii. Doação: mudança de paradigma

Nota-se uma mudança de paradigma no “desejo de doar dinheiro”. A doação de recursos para a filantropia, além de caráter altruísta e benevolente, indica também caráter de investimento em setores estratégicos para o desenvolvimento⁴² a fim de contribuir com o interesse social e os direitos fundamentais.

⁴¹ AVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. ALEXY, Robert. *Teoria de losderechosfundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier LAtin, 2005. TORRES, Heleno Taveira; PIRES, Adilson Rodrigues (Org.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução a ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

⁴² SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

Essa perspectiva inovadora da doação exige um estudo sobre a natureza jurídica do instituto, levando em consideração a interseção entre o direito público e o privado em prol do financiamento dos direitos humanos.

A doação, enquanto ato gratuito, pode ser interpretada em dois momentos; o primeiro enquanto ato altruísta e benevolente, ao passo que no segundo, como ato integrante de um planejamento estratégico capaz de possibilitar ao doador vantagens, sejam deduções fiscais ou de marketing. Esta pesquisa delimita o ato de doar por meio do estudo das seguintes leis de incentivo:

- a. Estatuto da Criança e do Adolescente (ECA), Lei n. 8.069/90;
- b. Estatuto do Idoso, Lei n. 10.741/03;
- c. Lei do Audiovisual, Lei n. 8.685/93 e Lei n. 9.323/96;
- d. Lei Rouanet, Lei n. 8.313/91;
- e. Desporto, Lei n. 11.438/06;
- f. Saúde, Lei n. 12.715/12;

Cada lei de incentivo se refere a um sistema jurídico direcionado a doação, seja por intermédio de fundos ou de projetos.

Com isso, verifica-se que a destinação da doação é fator que influencia no tipo de benefício a ser auferido pelo investidor social.

No Brasil, quem doa dinheiro sofre com a burocracia excessiva, com o descrédito nas instituições públicas, com a falta de habilidade de

auferir os incentivos fiscais, o receio de que o dinheiro não alcance a finalidade proposta, além da corrupção e desvio de verbas públicas.⁴³

a. Justificativa e delimitação do objeto de estudo

A justificativa para a realização desta pesquisa será feita com base nos critérios de: (i) necessidade; (ii) originalidade e importância do objeto; (iii) adequação do recorte teórico e metodológico para abordar as questões a que se propõe responder.

No Brasil, este tema, cuja relevância é incontestável pelo que foi dito, ainda é pouco desenvolvido na literatura jurídica especializada.

Existem várias entidades que se dedicam a receber doações por meio de campanhas como “seja um voluntário”,⁴⁴ “ajude-nos a ajudar os outros”⁴⁵ ou “suas boas intenções ainda melhores”,⁴⁶ algumas, inclusive são especializadas em determinados setores a exemplo da Fundação Ayrton Senna.⁴⁷ As doações têm sido utilizadas nas mais variadas formas e em diversos setores, inclusive para o financiamento da Copa, do Rio 2016, neste último caso, sem um valor mínimo.⁴⁸

⁴³ Sem dúvida, uma agressão aos direitos humanos nas palavras de Regis de Oliveira (*Curso de direito financeiro*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010).

⁴⁴ É o exemplo do Criança Esperança – projeto em parceria com a UNESCO divulgado pela Rede Globo. Disponível em: <<http://redeglobo.globo.com/criancaesperanca/>>. Acesso em: 1º out. 2011.

⁴⁵ Fundado pelo casal William e Catharine Booth, o Exército da Salvação iniciou suas atividades na Inglaterra em 1865 coletando roupas, sapatos, artefatos em geral, inclusive doação em dinheiro para aplicar em ações sociais. Disponível em: <<http://www.exercitodoacoes.org.br/doacoes/doacao-em-dinheiro?gclid=CP7d6Zrm26sCFZBb7AodVQQYSA>>. Acesso em: 1º out. 2011.

⁴⁶ O Instituto Azzi é uma organização sem fins lucrativos que oferece a pessoas de alto poder aquisitivo apoio para planejar e executar melhor a sua filantropiade acordo com sua causa de interesse. Disponível em: <<http://www.institutoazzi.org.br/>>. Acesso em: 1º out. 2011.

⁴⁷ Instituto Ayrton Senna que se dedica a uma educação de qualidade em todo o Brasil. Disponível em: <<http://senna.globo.com/institutoayrtonsenna/programas/>>. Acesso em: 1º out. 2011.

⁴⁸ LOMBRA, Gabrielle. Pessoas físicas poderão doar dinheiro para o Rio-2016, sem valor mínimo. Globo Esporte. 01.09.2011. Disponível em: <<http://globoesporte.globo.com/>>

Outro aspecto que pode ser citado para incentivo à doação é a publicidade, ou seja, vantagens públicas como concorrer a prêmios.⁴⁹ As empresas também doam dinheiro por meio de seleção de projetos tais como a Petrobrás que investiu R\$ 110 milhões em 2010.⁵⁰

O assunto ganha relevo nos jornais e periódicos,⁵¹ mas ainda carece de literatura especializada jurídica, daí a necessidade deste estudo. Em 26 de julho de 2006, a *Folha de S. Paulo* publicou “Incentivo Fiscal é pouco utilizado” informando que empresas deixam de realizar doações a projetos sociais que custariam pouco ou nada a seus caixas.⁵² Outra matéria que merece registro, também, da *Folha de S. Paulo* data de 21.01.2011, é que o estímulo fiscal pode duplicar filantropia no Brasil.⁵³ A discussão é justamente a concessão de isenções fiscais, seleção de entidades beneficiadas e capacitação de ONGs na prestação de contas.

Esse “desconhecimento” das vantagens financeiras auferidas com a doação em conjunto com os dados já mencionados na introdução demonstram a necessidade de se elaborar a presente pesquisa.

As leis que integram o objeto deste estudo integram um mosaico disperso sem organicidade que dificulta o conhecimento do doador sobre eventuais incentivos caso opte por doar dinheiro à realização dos direitos

olimpiadas/noticia/2011/09/pessoas-fisicas-poderao-doar-dinheiro-para-rio-2016-sem-valor-minimo.html>. Acesso em: 9 out. 2011.

⁴⁹ Médico vence prêmio de empreendedor social. *Folha de S. Paulo*. TV Folha. 26 nov. 2010. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/multimedia/videocasts/836491-medico-vence-o-premio-empreendedor-social-veja-trechos-da-premiacao.shtml>>

⁵⁰ MOURA, Sílvia de. Participação de empresas por meio de seleção de projetos para doação em dinheiro. *Folha de S. Paulo*. Cotidiano. 25 mar. 2011. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/folha/cotidiano/ult95u712138.shtml>>

⁵¹ Além da organização de eventos para identificar a forma mais adequada de captação de recursos. Disponível em: <http://www.flac2011.com.br/tabela_salas.html>. Acesso em: 1º out. 2011.

⁵² Incentivo fiscal é pouco utilizado. *Folha de S. Paulo*. Dinheiro. B9. 25 de julho de 2006.

⁵³ SCIARETTA, Toni. Estímulo fiscal pode duplicar filantropia no Brasil. *Folha de S. Paulo*. 21 jan. 2011. Mercado. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/863950-estimulo-fiscal-pode-duplicar-filantropia-no-brasil.shtml>>.

fundamentais. Com isso, integram o objeto desta pesquisa as seguintes normas:⁵⁴

- a. Estatuto da Criança e do Adolescente (ECA), Lei n. 8069/90;
- b. Estatuto do Idoso, Lei n. 10.741/03;
- c. Lei do Audiovisual, Lei n. 8685/93 e Lei n. 9323/96;
- d. Lei Rouanet, Lei n. 8313/91;
- e. Desporto, Lei n. 11.438/06;
- f. Saúde, Lei n. 12.715/12.

É necessário um estudo sistematizado destas normas – especificamente de acordo com a destinação do dinheiro – a fim de servir para incentivar a cultura da doação.

Justifica-se o desenvolvimento desta tese também pelo crescente trabalho voluntário, pelas quantias de dinheiro elevadas e, principalmente, por representar um estudo inédito sobre a sistematização dos mecanismos de renúncias às pessoas que desejem doar dinheiro, sem dúvida, um assunto interessante, não apenas à comunidade acadêmica, mas também à iniciativa privada e ao setor público.

Acrescente-se a busca pela possibilidade de incentivar o desenvolvimento da “cultura da doação” a ser considerada como uma das fontes de financiamento dos direitos fundamentais, o que revelaria a evolução da participação da sociedade em setores dantes exclusivos estatais.⁵⁵

⁵⁴ Eventuais decretos e instruções normativas hierarquicamente inferiores também serão abordados aqui.

⁵⁵ Ainda que não seja objeto deste estudo, contudo, é necessária a análise de mecanismos de fiscalização e controle, não apenas das entidades do terceiro setor, mas também dos valores envolvidos nestas transações. SANTOS, José Anacieto Abduch. Licitação e terceiro setor. In:

O recorte metodológico comparado adotado é de caráter inédito: a proposta de um estudo comparado sobre quais são os incentivos fiscais concedidos pelo Brasil e Estados Unidos às pessoas físicas que desejem doar dinheiro a entidades do terceiro setor para fins de alcance do bem comum e satisfação dos interesses sociais. Análise esta que permite um cotejo multidisciplinar entre a “cultura da doação” nos dois países, e não mera importação de modelos. Pela expressão “mecanismos fiscais” escolhida para ser utilizada ao longo do desenvolvimento desta pesquisa, deve-se entender que a análise não se restringe à identificação de base de cálculo ou alíquota da dedução, mas se amplia para verificar quais as estruturas jurídicas que sustentam os incentivos à doação no Brasil e nos Estados Unidos.

Considerando que o escopo deste trabalho envolve apenas as doações em dinheiro por pessoas físicas, deve-se registrar a delimitação dos aspectos fiscais apenas no que diz respeito a eventuais incentivos fiscais no imposto de renda, o que também delimita o exame à legislação federal.

Além disso, no que se refere ao instituto da doação, observar-se tratar de uma mudança de paradigma, eis que doações filantrópicas e o altruísmo, anteriormente considerados como “dar aos pobres”, hoje significam também uma forma de investimento, não apenas por benefícios financeiros ao doador, mas também pela responsabilidade social, mídia e crescimento do terceiro setor.

Veja que este estudo não se refere às imunidades, tampouco à abordagem de direito tributário. Quer por aspectos humanistas ou pela ótica do direito financeiro, revela-se importante a realização deste estudo, pois se trata de uma análise sistemática das normas federais brasileiras que concedem os benefícios financeiros ao doador, contribuindo, portanto, para o desenvolvimento da “cultura da doação”.

OLIVEIRA, Gustavo Justino de (Coord.). *Terceiro setor empresas e Estado*. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 281 a 308. PEREIRA, Cláudia Fernanda de Oliveira. Os Tribunais de Contas e o terceiro setor: aspectos polêmicos do controle. In: OLIVEIRA, Gustavo Justino de (Coord.) *Terceiro setor empresas e Estado*. Belo Horizonte. Fórum, 2007. p. 309-331.

Capítulo 1

DOAÇÃO. ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO. FISCALIDADE. EXTRAFISCALIDADE. RENÚNCIAS FISCAIS

1.1 Atividade financeira do Estado

A atividade financeira do Estado consiste na criação, obtenção, gestão e dispêndio do dinheiro público para a execução dos serviços afetos ao Estado.⁵⁶ Tratar deste tema é estudar o funcionamento da Fazenda Pública. Daí o ensinamento de J. J. Ferreiro Lapatza, pois a noção de Fazenda Pública envolve tanto os direitos quanto as obrigações que podem expressar uma quantidade em dinheiro.⁵⁷ Portanto, engloba três aspectos aqui destacados, sendo o primeiro o órgão ou o conjunto de órgãos do Estado que realiza os ingressos e os gastos públicos; o segundo, o conjunto de direitos e obrigações de conteúdo financeiro do Estado e o terceiro, o exercício ou a realização de tais direitos e obrigações. Com isso, conceitua o direito financeiro como o ordenamento jurídico da Fazenda Pública, de sua organização, de sua situação jurídica como titular de direitos e obrigações, de suas ações e relações jurídicas.

O direito financeiro⁵⁸ tem o papel de ensinar e esclarecer os caminhos pelos quais percorre o dinheiro público,⁵⁹ seja de receitas

⁵⁶ BORGES, José Souto Maior. *Introdução do direito financeiro*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 39.

⁵⁷ LAPATZA, J. J. Ferreiro. Derecho financiero: dinero público y política fiscal. *Revista de Direito Tributario* 100/79-85.

⁵⁸ Sobre os contornos entre direito financeiro e direito tributário, ver ATALIBA, Geraldo. Justiça formal. Justiça substancial e traços diferenciais entre ciência das finanças e direito financeiro. Noções de direito tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964. SCAFF, Fernando Facury. O jardim e a praça ou a dignidade da pessoa humana e o direito tributário e financeiro. *Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica*, v. 4, p. 97-110, 2006. BORGES, José Souto Maior. *Introdução ao direito financeiro*. São Paulo: Mas Limonad, 1998.

⁵⁹ Segundo Eduardo Pólit Molestina, “el Derecho Financiero tiene que dar las pautas para atender a la localidad del ingreso (el por qué del tributo) frente a la necesidad del egreso (el por qué del gasto), obviando los arbitrios, abusos y el clientelismo político” (MOLESTINA, Eduardo Pólit. *Derecho financiero y política fiscal*. Disponível em: <http://www.usfq.edu.ec/publicaciones/iurisDictio/archivo_de_contenidos/Documents/IurisDictio_2/derecho_financiero_disciplina_fiscal.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2014).

tributárias e não tributárias.⁶⁰ O ordenamento positivo traça as finalidades, com o salpicar das escolhas políticas; o direito financeiro busca os meios a fim de criar e sustentar condições para que a realização dos objetivos e satisfação das necessidades sociais.⁶¹ É ínsita ao direito financeiro a política fiscal que congrega, não apenas os conceitos e conteúdos econômicos, mas também o desenvolvimento do país.⁶²

Regis Fernandes de Oliveira define a atividade financeira do Estado:

A atividade financeira é precedida pela definição das necessidades públicas. Conhecendo-as, passam a existir três momentos distintos: a) o da obtenção de recursos; b) o de sua gestão (intermediado pelo orçamento: aplicação, exploração dos bens do Estado etc) e c) o do gasto, com o qual se cumpre a previsão orçamentaria e se satisfazem as necessidades previstas. Atividade financeira é, pois, a arrecadação de receitas, sua gestão, fiscalização e a realização do gasto, a fim de atender às necessidades públicas.⁶³

A partir dos conceitos acima elucidados, deve-se estudar a atividade financeira do Estado por lentes. Uma pela disciplina jurídico-normativa que alcança a atividade desenvolvida no âmbito das finanças públicas, ou seja, as receitas tributárias e não tributárias (as entradas), assim como o reverso da moeda, o gasto e a despesa pública. Outra pelo agrupamento das competências⁶⁴ exercidas pelo Poder Público com a

⁶⁰ Sobre receitas, arts. 11 e 12 da Lei 4.320/64.

⁶¹ BORGES, José Souto Maior. *Introdução do direito financeiro*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 27.

⁶² Sobre a diferenciação entre direito financeiro e direito tributário: SALDANHA, Nelson. O jardim e a praça. Ensaio sobre o lado privado e o lado público da vida social e histórica. Apud SCAFF, Fernando Facury. O jardim e a praça ou a dignidade da pessoa humana e o direito tributário e financeiro. *Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica*, v. 4, p. 97-110, 2006.

⁶³ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 80

⁶⁴ Geraldo Ataliba diz que: “Há um sistema tributário brasileiro, sem dúvida, mas, ao contrário do francês e do italiano, por exemplo, não reúne condições para ser considerado nacional. E o fato de haver normas constitucionais mais voltadas para todas as pessoas políticas – o que sempre houve aqui e em todas as federações – não chega, por si só, a dar tal caráter ao sistema” (ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 223-224).

finalidade de propiciar os meios necessários à realização destas. Em outras palavras, *quem é competente para a realização do gasto ou para a receita, quais os meios assegurados para essa finalidade e quais os objetivos constitucionais a serem observados ou quais as necessidades sociais a serem satisfeitas.*⁶⁵

Essas questões aproximam o direito financeiro e o direito constitucional, daí a lição de Gilberto Bercovici e Luís Fernando Massoneto:

“[...] a evolução do direito financeiro refletiu o protagonismo do Estado na organização do capitalismo no segundo pós-guerra, denotando a integração progressiva entre a economia e as finanças públicas e legitimando a participação ativa do Estado no domínio econômico. O direito financeiro afirmou-se como um dos campos mais controvertidos da ciência jurídica, incorporando as tensões e as contradições da relação entre o poder do Estado e da sociedade na organização do sistema capitalista.⁶⁶”

Com a evolução da *teoria dos ingressos* de Aliomar Baleeiro,⁶⁷ dentre as receitas públicas, destaca-se os *tributos* que se traduzem como a principal fonte de abastecimento pecuniário dos cofres públicos. O conceito de tributo encontra amparo no art. 3º da Lei n. 5.172/66⁶⁸ e do art. 9º da Lei n. 4.320/64.⁶⁹ Com base no exame integrado dos dois dispositivos, extrai-se as seguintes características do tributo: é receita derivada, é instituída em lei, é

⁶⁵ Ainda sobre atividade financeira do Estado ver: BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução a ciência das finanças*. 17. ed. Rio de Janeiro, 2010.

⁶⁶ BERCOVICI, Gilberto. MASSONETO, Luís Fernando. *A Constituição Dirigente Invertida: a blindagem da Constituição Financeira e a Agonia da Constituição Econômica*. Separata do Boletim de Ciências Econômicas: Coimbra, 2006. P. 4/5

⁶⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14. ed. Forense: Rio de Janeiro, 1990. p. 116.

⁶⁸ “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

⁶⁹ “Art. 9º Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinado-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.”

pago pelos particulares ao Poder Público,⁷⁰ é prestação pecuniária compulsória, é cobrada por atividade administrativa plenamente vinculada, que não é sanção de ato ilícito e que cujo produto da arrecadação destina-se ao custeio de atividades gerais ou específicas da administração pública.⁷¹ Sobre o conceito de tributo, ensina Kiyoshi Harada:

O conceito de tributo não é uniforme. Contudo, a doutrina em geral inclui em seu conceito o traço característico da coercitividade. Assim, os tributos são prestações pecuniárias compulsórias que o Estado exige de seus súditos em virtude do seu poder de império. Na verdade, a conceituação doutrinária não tem mais interesse prático à medida que a definição de tributo se acha normatizada no Código Tributário Nacional.⁷²

Com isso, é possível afirmar que as receitas e as despesas apresentam função instrumental. Em outras palavras, são instrumentos de que utiliza o ente estatal a fim de cumprir, não apenas suas competências

⁷⁰ Vale dizer que o tributo somente pode ser instituído pela pessoa política detentora da respectiva competência tributária que, inclusive, é indelegável. É o caso, por exemplo, dos impostos previstos nos arts. 153, 155 e 156 da Constituição Federal. Todavia, a competência tributária é conceito distinto da capacidade tributária ativa. Enquanto a primeira, conforme mencionado acima, delimita a competência de legislar, de criar o tributo – a segunda é limitada à possibilidade de figurar no pólo ativo da relação jurídica tributária e, por consequência, pode ser transferida a outro ente. Não existe, desta maneira, obstáculo legal para que uma pessoa privada mediante lei figure no pólo ativo da relação jurídica, desde que tenha finalidade ou interesse público, configurando o fenômeno da parafiscalidade. CARRAZZA, Roque Antonio. *O sujeito ativo da obrigação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977. p. 25-33. BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2011. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 653-656. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 103-104. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. MARTINS, Ives Gandra. *O Sistema Tributário na Constituição*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

⁷¹ Sobre o conceito de tributo: AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 19-20. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 36.

⁷² HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 326. Também sobre tributo, Paulo de Barros Carvalho: “O vocábulo tributo experimenta nada menos que seis significações diversas, quando utilizado nos textos do direito positivo, nas lições da doutrina e nas manifestações da jurisprudência. a) Tributo como quantia em dinheiro, b) tributo como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo, c) tributo como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo, d) tributo como sinônimo de relação jurídica, e) tributo como norma jurídica tributária, f) tributo como norma, fato e relação jurídica” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 45).

constitucionais, mas também objetivos da República Federativa do Brasil⁷³ e demais metas para a satisfação do interesse público. Sobre a natureza instrumental, a lição de Alfredo Augusto Becker:

O direito tributário não tem objetivo (imperativo econômico-social) próprio; ou melhor, como todo o direito positivo, o direito tributário tem natureza instrumental e seu objetivo próprio (razão de existir) é ser um instrumento a serviço de uma política. Esta é que tem seus próprios e específicos objetivos econômico-sociais.⁷⁴

Com isso, a tradicional ideia de que o tributo possui função arrecadatória hoje deve ser casada com a realização de política social e econômica a fim de desenvolver os objetivos constitucionais em diversos segmentos sociais.

1.2 Entre a fiscalidade e a extrafiscalidade: as renúncias fiscais

Os tributos, portanto, devem ser utilizados em sua máxima potencialidade extrafiscal com vistas a contribuir para a satisfação das necessidades sociais, segundo lição de José Casalta Nabais quando afirma que "o uso do instrumento tributário no sentido extrafiscal, não é apenas constitucionalmente legítimo, antes se tornou um dever constitucional".⁷⁵

Encontra inspiração na atuação do Estado intervencionista⁷⁶ como regulador de mercados e (re)distribuidor de riquezas, além de provedor de

⁷³ Art. 3º da CF.

⁷⁴ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002. p. 596.

⁷⁵ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 240

⁷⁶ Sobre o assunto ver: SCAFF, Fernando Facury. *A responsabilidade civil do Estado intervencionista*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. Segundo Fernando Facury Scaff, "Logo, a tese da responsabilidade do Estado por intervenção sobre o domínio econômico destina-se a abrir uma via através da qual aqueles que estejam alijados do processo de influência da máquina estatal possam fazer com que as prioridades, diretrizes ou compromissos sejam, na medida do possível, destinadas ao benefício da sociedade como um todo, e não apenas da pequena minoria que pressiona mais proximamente o Estado. As prioridades, diretrizes ou compromissos efetuados pela fração da classe controladora do Estado em uma dada época poderão, como vimos, ser desfeitas, caso não tenham comprovado judicialmente uma finalidade de interesse público. O desfazimento do ato é a regra, sendo que o interesse público

direitos fundamentais. Desde o início do século XX, já se difundiam as ideias de Schumpeter sobre a intervenção direta do Estado na economia, assumindo papel de destaque a iniciativa econômica com a defesa do ‘Estado Tributário’. Nesse sentido, indica este autor a manipulação do instrumento tributário como alternativa de política econômica para a superação da crise austríaca, daí a pretensão de centralizar o processo econômico nas mãos da iniciativa privada.⁷⁷

Resta cristalino que não apenas por meio de formas diretas de intervenção econômica por empresas estatais ou normas de direção de mercado, também se constata formas indiretas de intervenção como a manipulação de instrumentos com a finalidade de induzir o comportamento dos agentes de mercado. Uma ação planejada e orientada para a arrecadação do Estado é um dos grandes instrumentos de que dispõe a política econômica.⁷⁸

Não se trata de uma antinomia, mas o dueto entre fiscalidade e extrafiscalidade se insere no bojo do Estado Democrático de Direito à medida que revela o manuseio pelos entes estatais de todos os seus recursos financeiros e tributários, seja para a realização de determinados objetivos, seja para propiciar ao contribuinte uma situação de privilégio ou de preferência em relação aos demais em face de conduta específica adotada. Daí a dupla função dos tributos a que se denomina extrafiscalidade que “tem

não deve ser pressuposto, mas comprovado judicialmente. E mesmo que não sejam desfeitos, subsiste a determinação do pagamento de indenização, a mais abrangente possível, para os que foram lesados. A intervenção do Estado em favor da manutenção do sistema deve ter em mira a maior parcela possível de benefício para toda a sociedade. E de forma duradoura, o que não quer dizer meramente futura, de espera do ‘crescimento futuro do bolo’ para posterior divisão mais equânime” (idem, *ibidem*, p. 260).

⁷⁷ SCHUMPETER, Joseph Alois. *The economics and sociology of capitalism*. Ed: Richard Swedberg. New Jersey: Princeton University Press, 1991. p. 15.

⁷⁸ BERCOVICI, Gilberto. Política econômica e direito econômico. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDPE*. I. Belo Horizonte, ano 01, número 01, p. 199-214, mar. 2012.

por objetivo não só a arrecadação, mas também conformar comportamentos”.⁷⁹

A extrafiscalidade, a seu turno, representa a utilização das diversas espécies tributárias com finalidades que extravasam e transbordam a mera arrecadação de recursos aos cofres estatais. Por isso a utilização do prefixo 'extra'. Trata-se em oposição à fiscalidade, da faceta da extrafiscalidade, cujos contornos foram definidos por Matias-Pereira:

Essa atividade fiscal deve ser entendida como a desempenhada pelos poderes públicos com o objetivo de obter e aplicar recursos para a manutenção da rede de serviços públicos. E, à medida que o Estado utiliza o instrumental financeiro para alcançar determinados resultados econômicos e políticos, a ciência das finanças atua como orientadora da política, para fins fiscais. Nesse sentido, a atividade financeira do Estado deixou de refletir o Estado – gendarme para converter-se em um instrumento da política econômica e social dos governos, reorientando-se de finanças públicas neutras para finanças públicas funcionais, ou seja, passou a utilizar a política extrafiscal para alcançar os propósitos do Estado. Essa política extrafiscal utilizada pelo Estado realiza-se de duas maneiras: pela tributação, por meio dos efeitos da política tributária sobre o meio econômico e social, ou por meio da despesa, por ser essa uma parcela significativa da economia nacional.⁸⁰

Na lição de Ruy Barbosa,

o imposto deixa de ser conceituado como exclusivamente destinado a cobrir as necessidades financeiras do Estado. É, também, conforme o caso [...] utilizado como instrumento de

⁷⁹ OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de direito financeiro*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 155. Nas palavras de María Aramayo: “Es preciso reconocer que los tributos tienen una enorme incidencia en los comportamientos económicos y que su utilización puede emplear-se no sólo para nutrir ingresos al Estado, sino también para promocionar conductas que socialmente son necesarias y/o para disuadir comportamientos indeseados”. ARAMAYO, María Silvia Velarde. *Beneficios e minoraciones em derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1997. p. 48.

⁸⁰ MATIAS-PEREIRA, José. *Finanças públicas: a política orçamentária no Brasil*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 133.

intervenção e regulador das atividades. É o fenômeno que hoje se agiganta da natureza extrafiscal do imposto.⁸¹

Esta função do tributo que corresponde à indução de comportamento do contribuinte deve ser vinculada fundamentalmente à finalidade normativa e à eficácia projetada. Logo, a instrumentalidade do tributo não se esgota na função arrecadatória de abastecimento dos cofres público, mas ganha espectro mais amplo no sentido de induzir comportamentos do contribuinte, favorecendo determinadas situações em prol da satisfação do interesse público e do desenvolvimento nacional. “Quando as funções sociais prevalecem sobre as financeiras (meramente fiscais), estamos diante da finança extrafiscal”,⁸² afirma Jorge Souto Maior Borges.

Não apenas as onerações, mas também as desonerações tributárias devem ser utilizadas com vistas a estimular condutas que promovam a efetivação dos diversos elementos teleológicos constitucionais.

Trata-se aqui de diferenciar a extrafiscalidade inibitória (que desestimula uma conduta) à extrafiscalidade promocional (que incentiva uma determinada atividade). Em sua dimensão inibitória, Paulo Caliendo preleciona que a “[...] sua ação não seria exatamente punitiva, mas desestimuladora por inibir determinadas condutas não pelo uso de sanção, mas pela minimização de determinados ganhos comparados a outras condutas possíveis permissíveis no seio do ordenamento jurídico.”⁸³

O fenômeno da extrafiscalidade também é verificado em outros países. Na Espanha, há previsão expressa, constante do art. 2º da Ley General Tributaria de 28 de dezembro de 1963, de que os tributos, além de

⁸¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1976. p. 158.

⁸² BORGES, Jorge Souto Maior. *Introdução ao direito financeiro*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 60.

⁸³ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 284.

serem meios para arrecadar ingressos públicos, não de servir como instrumentos da política econômica geral, atender às exigências de estabilidade e progresso sociais e procurar uma melhor distribuição da renda nacional.⁸⁴

1.3 Conceito e conteúdo de renúncias fiscais

A atual noção de “renúncias fiscais” ou de “incentivos fiscais”⁸⁵ ganha relevância no contexto hodierno pelo (re)posicionamento do Estado em relação a sociedade civil, à ordem econômica e à ordem social.⁸⁶ Exige-se do Estado uma multiplicidade de papéis que se transvestem de deveres constitucionais seja como garantidor da ordem pública, seja como regulador da ordem econômica. E qual a função do Direito? Ousa-se afirmar que seria um papel duplo, tanto de “direito-protetor” pela pretensão de alcançar os mais vulneráveis quanto de “direito-repressivo” pela opressão e punições. É delicada, porém, afiada a relevância das leis de incentivo, seja pela crescente importância de *marketing* e de responsabilidade social quanto pela visibilidade, ou ainda, por vantagens fiscais.⁸⁷

⁸⁴ Extraído do original: “Artículo 2. Concepto, fines y clases de los tributos. 1. Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”.

⁸⁵ Para outras formas de desoneração tributárias, ver SILVA, Edgard Neves da; MOTTA FILHO, Marcello Martins. Outras formas desonerativas. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de direito tributário*. 14. ed. Saraiva: São Paulo, 2013. p. 323-341.

⁸⁶ Art. 193 da CF.

⁸⁷ Celso de Barros Correia Neto explica que “Poderão existir casos de renúncias ao direito (competência) de impor tributos, na forma de privilégios fiscais, e certamente também situações em que exonerações são justificadas pela incapacidade econômica de pagamento. Será entretanto, restrito, o espaço para aquilo que define o cerne da noção de incentivo fiscal: servir de instrumento de intervenção na sociedade e na ordem econômica” (CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro*. Tese de doutorado. USP. São Paulo, 2012).

Este estudo se insere no campo nas desonerações tributárias, ou seja, nas hipóteses em que o Estado deixa de arrecadar como instrumento de incentivar determinado comportamento aos indivíduos.

O estudo dos incentivos fiscais e das renúncias fiscais envolve noções que não se esgotam na relação jurídica e positiva da obrigação tributária. Em outras palavras, é nesse enlace entre o direito e os efeitos sociais, econômicos, culturais, concorrenciais e, dentre outros, até humanísticos dos tributos que se insere o objeto desta pesquisa.

Para a delimitação do objeto do presente estudo, importante esclarecer a dicotomia entre duas terminologias fortemente utilizadas “renúncias fiscais” e “incentivos fiscais” que aqui serão usadas indistintamente. Ambas são modalidades de exonerações tributárias, o que implica a diminuição na carga tributária.⁸⁸

O ordenamento jurídico consagra a heterogeneidade de terminologias para o tema das renúncias fiscais, ou seja, aos benefícios de ordem financeira, tributária e econômica concedidos a pessoas físicas ou jurídicas. Expressões das mais variadas matizes tais como “estímulos fiscais”, “incentivos fiscais”, “renúncias fiscais”, “benefícios fiscais”, “despesa fiscal”, “auxílios fiscais”, “isenções” são, não raras vezes, utilizadas como sinônimos ou, também, cujas diferenças são pormenorizadas. Corroborando esta confusão terminológica, a própria Constituição Federal que se utiliza de “incentivos fiscais” no seu art. 151, I, mas também de “renúncias fiscais” no ser art. 156, § 3º, III. O mesmo ocorre na legislação esparsa a exemplo do

⁸⁸ Para alguns autores, no caso, para Sacha Calmon Navarro, o termo ‘exonerações’ contém a diminuição da carga tributária de forma geral. E, prossegue o autor pela divisão das exonerações em duas partes, quais sejam as internas (isenções, imunidades, reduções diretas de base de cálculo e alíquota, crédito presumido) e as externas (remissões e devolução de tributos pagos) (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. 3. ed. São Paulo. Dialética, 2003. p. 201).

Título II do Capítulo III da Lei Complementar 101/00; apenas para dar alguns exemplos.⁸⁹ Este trabalho usará essas terminologias indistintamente.

Já que este estudo objetiva as renúncias de receitas, merece registro dois institutos que, embora, normalmente, sejam muito próximos, são, sem dúvida, diferentes, as imunidades e as isenções. As imunidades estão previstas na Constituição e encontram-se diretamente ligadas ao sistema constitucional tributário.⁹⁰ Portanto, não cuidam da problemática da incidência, à medida que atingem o instante antecedente, o momento da percussão tributária.⁹¹ De modo distinto, apresenta-se a isenção que alcança apenas o plano da legislação ordinária. Esta regra opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra matriz do tributo.⁹² Ricardo Lobo Torres:

⁸⁹ A Constituição Federal consagra em diversos dispositivos renúncias fiscais: art. 150, II para redução das desigualdades sociais, art. 151, I para redução de desigualdade regional; art. 43, § 2º sobre condições para a criação de incentivos fiscais; art. 19, I e 195 § 3º sobre a vedação do uso dos incentivos, assim como seu manuseio para o estímulo de algumas atividades; art. 150, VI, c para entidades de assistência social; art. 215 sobre cultura; art. 217, IV sobre o desporto e paradesporto; art. 217, § 3º sobre o lazer; art. 218 sobre desenvolvimento científico, pesquisa e capacitação tecnológica; e dentre outros o art. 225 sobre meio ambiente. Também merece o registro o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

⁹⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980. SILVA, Edgard Neves da; MOTTA FILHO, Marcello Martins. Imunidade e isenção. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 305-321.

⁹¹ O tema imunidades tributárias remete a uma variedade de classificações que vale a pena mencionar apenas a título ilustrativo. Levando-se em consideração a qualidade da pessoa, a imunidade será pessoal ou subjetiva como a imunidade dos partidos políticos e dos entes federados. Se atingir um bem, a imunidade será objetiva ou material como a de um livro, do jornal ou do papel destinado a impressão. Outra é a imunidade mista que exige tanto a qualidade da pessoa quanto da coisa como ocorre com a ITR que se dirige a gleba rural de determinada área, assim como ao proprietário que não possua outro imóvel. Também as imunidades podem ser classificadas como imunidades recíprocas, genéricas e específicas.

⁹² Sobre a diferença entre imunidade e isenção, "O paralelo não se justifica. São proposições normativas de tal modo diferentes na composição do ordenamento jurídico positivo que pouquíssimas são as regiões de contato. Poderíamos sublinhar tão somente três sinais comuns: a circunstância de serem normas jurídicas válidas no sistema; integrarem a classe das regras de estrutura; e tratarem de matéria tributária. Quanto ao mais, uma distancia abissal separa as duas espécies de unidades normativas. O preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra matriz do tributo, com termos a oportunidade de

A imunidade, como vimos, é limitação do poder de tributar fundada na liberdade absoluta, tendo por origem a natureza das coisas e por fonte a Constituição, escrita ou não; possui eficácia declaratória, é irrevogável e abrange, assim, a obrigação principal que a acessória. A isenção (ou privilégio não odioso) é a derrogação fiscal derogatória da incidência, fundada na ideia de justiça, tendo por origem o direito positivo e por fonte a lei ordinária; possui eficácia constitutiva, é revogável com efeito restaurador da incidência e abrange apenas a obrigação principal. A não incidência, em sua acepção mais ampla, compreende a imunidade, a isenção e a não incidência propriamente dita, que as três trazem a consequência de evitar a incidência do tributo. No sentido estrito ou técnico, é a limitação fiscal decorrente da falta de definição do fato gerador, tendo por fundamento razões lógicas [...] ou teleológicas – justiça ou conveniência – [...] por origem o direito positivo, e por fonte a Constituição, a lei complementar ou a ordinária; possui eficácia declaratória, é revogável sem efeito ripristinatório nem restaurador da eficácia e abrange a obrigação principal e a acessória. A não-incidência, que prescinde de declaração normativa expressa, será quando ingressar explicitamente na legislação, ou não-incidência didática ou não-incidência qualificada.⁹³

A isenção, por sua vez, é figura jurídica de conteúdo negativo, tem como efeito fazer com que a matéria que era tributada deixe de sê-lo. São duas as correntes doutrinárias que explicam o fenômeno da isenção. De acordo com a primeira, a isenção tem como natureza jurídica a dispensa legal do pagamento do tributo, regrada no capítulo da exclusão do crédito tributário. Deve necessariamente haver a incidência para ocorrer a isenção, isto é, nasce a obrigação tributária,⁹⁴ mas por consequência da norma isencional, ela não se completa, tornando-se inexigível por estar o sujeito

descrever em capítulo ulterior” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 192-193).

⁹³ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 84-85.

⁹⁴ É a teoria dualista que constata a decomposição a obrigação tributária em dois momentos. Num primeiro momento, com ocorrência do fato gerador, nasce a dívida que, todavia, ainda não é exigida, pois para tanto seria essencial uma atividade da administração, a qual realizada pelo lançamento vai constituir o crédito respectivo, daí, nesse instante, nasce a responsabilidade. Somente com a realização desses dois momentos é que a obrigação se aperfeiçoará, tornando-se exigível, e por consequência, o sujeito passivo, passará a ser responsável pela satisfação do crédito, com o dever de pagar o tributo.

ativo da obrigação proibido de constituir o correspondente.⁹⁵ A segunda corrente entende que a isenção é juridicamente uma não incidência legalmente qualificada.⁹⁶ A diferença entre a imunidade⁹⁷ e a isenção é tema de acirradas discussões da doutrina, todavia, apenas as isenções importam ao referencial teórico desta pesquisa. Sacha Calmon Navarro explica que:

Ocorre, no entanto que à luz da teoria da norma jurídica tributária, a denominação de isenção parcial para o fenômeno da redução parcial do imposto a pagar, através das minorações diretas de bases de cálculo e alíquota, afigura-se absolutamente incorreta e inaceitável. A isenção ou é total ou não é porque a sua *essentialia* consiste em ser modo obstativo ao nascimento da obrigação. Isenção é o contrário da incidência. As reduções, ao invés, pressupõem a incidência e a existência do dever tributário instaurado com a realização do fato jurígeno previsto na hipótese de incidência da norma de tributação. As reduções são diminuições monetárias no *quantum* da obrigação, via base de cálculo rebaixada ou alíquota reduzida.⁹⁸

Todavia, interessam particularmente os aspectos de Direito Financeiro. Esses dois institutos – isenções e imunidades – se assemelham porque ambos significam ou que não haverá pagamento do tributo ou que o

⁹⁵ Explica Rubens Gomes de Souza que “Isenção é favor fiscal concedido por lei que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido. É importante fixar bem as diferenças entre não incidência e isenção: tratando-se da não incidência, não é devido o tributo porque não chega a surgir a própria obrigação tributária; ao contrário, na isenção o tributo é devido porque existe a obrigação, mas a lei dispensa o seu pagamento.” (SOUZA, Rubens Gomes de. *Compendio de legislação tributária*. 2. ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 97). Bernardo Ribeiro de Moraes diz que: “a isenção tributária consiste num favor concedido por lei no sentido de dispensar o contribuinte do pagamento de imposto... implica isenção, sempre na incidência do tributo, pois somente pode dispensar o pagamento de um imposto realmente devido” (MORAES, Bernardo Ribeiro de. *O Estado e o Poder Fiscal*. *Revista do Instituto de Direito Público da Faculdade de Direito da USP*. São Paulo, 1:673).

⁹⁶ Explica Jorge Souto Maior que: “não se pode converter o fato gerador por uma espécie de transubstanciação legal, em fato isento. [...] Se fosse possível tal fenomenologia, a norma que estabelecesse a isenção estaria, a rigor, em contradição com a norma que definisse o fato gerador da obrigação tributária, e duas posições normativas contraditórias não poderiam ser ambas válidas” (BORGES, Jorge Souto. *Isenções tributárias*. 2. ed. São Paulo, Sugestões Literárias. p. 137). Logo, a isenção, por efeito de lei, incluir-se-ia no campo da não incidência. O que seria tributado deixa de sê-lo, visto que a norma isencional, atingindo a hipótese de incidência, torna-a insuficiente para gerar os efeitos que lhe são próprios. Nesse caso, não haveria a possibilidade do nascimento da obrigação tributária, visto que o fato gerador não estaria completo.

⁹⁷ Sobre Imunidades, ver COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Malheiros: 2006.

⁹⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 160-161.

valor será pago a menor. O detalhe que importa neste trabalho é identificar quais os mecanismos dessas renúncias de receitas capazes de incentivar a pessoa física que deseja doar dinheiro.

Conseqüentemente, deve-se anotar para fins de delimitação do objeto de estudo que não serão abordadas as imunidades.⁹⁹ Esta pesquisa se insere no campo das isenções e dos incentivos fiscais como modalidades de renúncias fiscais.

Pela ótica tributarista, a diferença entre isenção e imunidade é tema relevante, seja para analisar a não incidência, a obrigação tributária ou a extinção do crédito tributário;¹⁰⁰ aspectos estes que não são alvos da presente pesquisa.

Para José Casalta Nabais, os benefícios fiscais *lato sensu* são gênero dos quais são espécies os benefícios fiscais *stricto sensu*.¹⁰¹ Sem desconsiderar as distintas classificações existentes, esse trabalho se alinha à lição de Genaro Carrió de que as classificações¹⁰² não são verdadeiras ou falsas, mas sim podem ser úteis ou inúteis a fim de delimitar o conteúdo e a

⁹⁹ Sobre imunidades, ver: SOUSA, Ercias Rodrigues. *Imunidades tributárias na Constituição Federal*. Curitiba: Juruá, 2003.

¹⁰⁰ Sobre esse assunto, ver: CORREA, Walter Barbosa. Incidência. Não incidência. Isenção. São Paulo: IBDT. Resenha Tributária. p. 37. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais. LEITE, Nelson Filho. *Da incidência e não incidência: isenção e imunidades*. 10. ed. Campinas: Ed. Universitária de Direito, 1986. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e prática das isenções tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

¹⁰¹ NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2004. p. 409-410.

¹⁰² O exercício de classificação deve levar em consideração os fins para que determinada classificação se presta. Explica Eduardo Garcia Maynes que: “Las clasificaciones tienen únicamente valor cuando responden a exigencias de orden práctico o a necesidades sistemáticas [...]”, assim “las clasificaciones no son verdaderas ni falsas, son serviciales o inútiles; sus ventajas o desventajas están supeditadas al interés que guía a quien las formula y a su fecundidad para presentar un campo de conocimiento de una manera más fácilmente comprensible, más rica en consecuencias prácticas deseables [...]” (MAYNEZ, Eduardo Garcia. *Introducción al estudio del derecho*. 18. ed. México: Porrúa, 1971. p. 78). Genaro Carrió ensina que: “Decidirse por una clasificación es más bien como optar por el sistema métrico decimal frente al sistema medición de los ingleses. Si el primero es preferible al segundo no es porque aquél sea verdadero y este es falso, sino porque el primero es más cómodo, más fácil de manejar más apto para satisfacer con menor esfuerzo ciertas necesidades o conveniencias humanas” (CARRIÓ, Genaro. *Notas sobre derecho y lenguaje*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1972. p. 72-73).

terminologia, pois ao longo do texto será possível identificar tanto renúncias fiscais quanto incentivos fiscais usados indistintamente.

Portanto, incentivo fiscal é norma que concede vantagens de ordem econômica, consistentes em uma desoneração tributária, as quais são atribuídas aos agentes privados pelo Estado com o intuito de estimular determinada empresa, atividade ou região, sempre na prossecução de interesses sociais e econômicos relevantes, especialmente os constitucionalmente consagrados. A despesa fiscal resulta tanto da redução quantitativa da obrigação tributária em função das atribuições conferidas aos sujeitos e base de graus diversos de dispensa tributária, de modo a adequar o fato tributário quanto da renúncia, em função da atribuição de preferências, de caráter objetivo ou subjetivo, que traduz as opções extrafiscais do ordenamento.¹⁰³

Os incentivos fiscais servem como instrumentos para atingir os objetivos socialmente aceitos, de modo a instigar o Direito Promocional.¹⁰⁴ É o uso de normas jurídicas para promoção de determinadas condutas sociais e simultaneamente vincula essa atitude a uma vantagem.¹⁰⁵

As renúncias de receitas e, neste caso, especificamente os incentivos fiscais, têm por finalidade potencializar condutas constitucionalmente protegidas que obedecem a princípios que se consideram, em determinado momento prioritários. Essa harmonização entre *norma de incentivo* e a *norma reguladora do tributo* efetua-se mediante a mecânica jurídica da derrogação, isto, é, os incentivos fiscais provocam uma alteração na estrutura externa do tributo, ora permitindo o afastamento integral da norma impositiva, ora apenas reduzindo a carga tributária.

¹⁰³ MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. *Despesa Fiscal e orçamento do Estado no ordenamento jurídico português*. Coimbra: Almedina, 2004. p. 56.

¹⁰⁴ BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Tradução Daniela BaccacciaVersani. Barueri-SP: Manole, 2007.

¹⁰⁵ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 26-28.

1.3.1 Modalidades de renúncias de receitas: o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal

Quando se trata de incentivos fiscais, indispensável tecer algumas considerações sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Foi com a edição da Lei Complementar n. 101/2000 que o Brasil passou a contar com um instrumento legal para impedir o desequilíbrio orçamentário dos entes federativos. Também foi importante por determinar a necessidade de traçar objetivos e metas por meio de planejamento a fim de minimizar o desperdício dos recursos públicos.¹⁰⁶ A lição de José Mauricio Conti:

Em seu art. 1º, § 1º, da LRF, estabelece que ‘a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência entre limites e condições no que tange à renúncia de receitas, à geração de despesa com pessoal, de seguridade social e outras, às dívidas consolidadas e mobiliárias, operações de crédito, inclusive, por antecipação de receita, à concessão de garantia e inscrição em restos a pagar’. Desse dispositivo legal, pode-se extrair os principais elementos que compõem o conceito de gestão fiscal responsável. A responsabilidade na gestão fiscal responsável funda-se nos princípios do planejamento da ação governamental, da limitação dos gastos públicos e da transparência. Nesse contexto, cabe destaque às normas que estabelecem limites para o administrador dos recursos públicos, especialmente no que se refere à contratação de operações de crédito e às despesas com pessoal. Outro pilar no qual se sustenta a gestão fiscal responsável é o princípio da transparência fiscal que obriga o administrador a dar publicidade aos seus atos. Fundamentais também são as regras de controle

¹⁰⁶ Explica Marcelo Guerra Martins que “em adição, era bastante incompleta a legislação que regulava as periódicas prestações de contas à sociedade, o que ofuscava o controle social sobre a execução do orçamento e, por conseguinte, facilitava a criação de leis orçamentárias não congruentes com as necessidades mais prementes do país”. MARTINS, Marcelo Guerra. Renúncia de receita como gasto tributário e a Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Forum de Direito Financeiro e Economico. RFDPE*. Coordenação Regis Fernandes de Oliveira. Fernando Facury Scaff. Ano 02. N. 02. Setembro/2012 – fevereiro/2013. Publicação semestral. p. 51-67.

e fiscalização das contas públicas, bem como as punições institucionais e pessoais para as transgressões à lei.¹⁰⁷

Sem dúvida, a alocação de recursos públicos é tema delicado, seja porque a arrecadação permite o funcionamento do Estado, seja porque há limite da própria sociedade em financiar as funções estatais, ou ainda, pela qualidade do gasto público e necessidade de controle. Conseqüentemente, a gestão fiscal deve ser responsável, equilibrada e transparente.

De acordo com a sistemática da LRF, o administrador público deverá comprovar que as renúncias fiscais estão em consonância com a Lei Orçamentária Anual (LOA) e que não haverá prejuízo para a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), portanto, em harmonia com o planejamento orçamentária. Daí o art. 165, §6º da Constituição Federal determinar que o projeto de lei orçamentária seja acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito sobre as receitas e despesas, decorrentes da concessão de anistias, isenções, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

O art. 14 da LRF elenca as seguintes modalidades de renúncias de receitas: anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos (sendo este, o mais importante para a presente pesquisa), além de outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

A anistia, regulada pelos art. 180 a 182 do Código Tributário Nacional (CTN), caracteriza-se pela exclusão da parcela do crédito tributário, em outras palavras, corresponde a um perdão legal. Contudo, permanece intocável a obrigação tributária. Diferente é o que ocorre na remissão em que há o perdão integral da dívida, abarcando o principal e os acessórios. Está

¹⁰⁷ CONTI, José Mauricio. Planejamento e responsabilidade fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury et al. (Coord.). *Lei de Responsabilidade Fiscal: 10 anos de vigência: questões atuais*. Florianópolis: Conceito, 2010. p. 40.

amparada pelo art. 156, IV e 172 do CTN e integra uma das causas de extinção da obrigação tributária.

O subsídio é transferência de dinheiro público ao particular por meio de convenio ou instrumento congênere para o desenvolvimento de determinada atividade de interesse social. É uma forma de auxílio para atender entidades filantrópicas ou mesmo pessoas em situações em desvalida situação econômica.

O crédito presumido, por sua vez, implica em valor estimado, fixado pelo Poder Público a favor do contribuinte de imposto de natureza não cumulativa em função de insumos e da combinação de fatores que integram a produção final de bens e serviços. Em outras palavras, tem a finalidade de ressarcir a carga tributária de acordo com a forma, prazo e condições previstas pelo texto da lei concessora do favor em tela.¹⁰⁸ Com isso, alivia-se a intensidade sobre determinado grupo de operações ou situações referentes ao sujeito passivo.¹⁰⁹

Sobre a concessão de isenção em caráter não geral, também denominada de isenção, é preciso remeter ao item 1.3.

Além disso, deve-se considerar que a base de cálculo é a medida econômica da hipótese de incidência e que a alíquota é um percentual a ser aplicado sobre a base de cálculo. Ambos, por sua vez, estão ligados ao montante do tributo devido. Se há uma alteração, diretamente influirá no valor a pagar. Também é válido referir a explicação de Sacha Calmon, pois as reduções de base de cálculo e de alíquotas decorrem do modo de calcular o conteúdo pecuniário do dever tributário, determinando uma forma de

¹⁰⁸ AGUIAR, Afonso Gomes. *Tratado da gestão fiscal*. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 81.

¹⁰⁹ MARTINS, Marcelo Guerra. Renúncia de Receita como Gasto Tributário e a Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Forum de Direito Financeiro e Economico. RFD FE*. Coordenação Regis Fernandes de Oliveira. Fernando Facury Scaff. Ano 02. N. 02. set. 2012 – fevereiro/2013. Publicação semestral. p. 51-67.

pagamento, que implica, necessariamente, redução do *quantum* tributário em relação à generalidade dos contribuintes.¹¹⁰

Por fim, a expressão “outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado” é justamente a margem de discricionariedade deixada pelo legislador à rigidez imposta à renúncia de receita. Isto porque outra manobra fiscal que resulte em diminuição da carga fiscal, além dos taxativamente previstos pelo art. 14, beneficiando o contribuinte pode ser inserido como renúncia de receitas.

Importante acrescentar que essas renúncias de receitas não podem ser concedidas de acordo com o prazer ou com os sentimentos do administrador público. A Constituição Federal em seus arts. 150, § 6º e 167, III exige a edição de lei específica por parte do ente que conceder o benefício. Por sua vez, a Lei de Responsabilidade Fiscal, com a finalidade de impedir a concessão dos privilégios odiosos,¹¹¹ estabelece uma série de requisitos para validar. O primeiro é a realização da estimativa do impacto orçamentário-financeiro esperado pela renúncia no exercício em que deva iniciar sua vigência e, ainda, nos dois anos seguintes. O segundo é a comprovação da renúncia pretendida encontrar-se em consonância com as disposições da lei de diretrizes orçamentárias do renunciante. O terceiro é a demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita do orçamento do renunciante e, ainda, de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no Anexo de Metas Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias.¹¹²

¹¹⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 155.

¹¹¹ MARTINS, Ives Gandra. Incentivos onerosos e não onerosos na lei de responsabilidade fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury et al. (Coord.). *Lei de Responsabilidade Fiscal: 10 anos de vigência: questões atuais*. Florianópolis: Conceito, 2010. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. 3. ed. rev. at. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

¹¹² Para aprofundar a temática: COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. São Paulo, 2009. CRUZ, Flávio da et al. (Coord.). *Lei de Responsabilidade Fiscal comentada*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011. GRUPENMACHER, Betina Treigner. Responsabilidade fiscal, renúncia de receitas e guerra fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury et al. (Coord.). *Lei de Responsabilidade Fiscal: 10 anos de vigência: questões atuais*. Florianópolis: Conceito, 2010. HARADA, Kiyoshi.

1.4 Leis de incentivo

É por meio do aumento das leis de incentivo que é possível perceber a utilização crescente de técnicas de encorajamento ou de desencorajamento de determinadas condutas pelos contribuintes. Isto porque a própria omissão estatal pode, em alguns casos, ser considerada como forma de intervencionismo às avessas para lograr mudanças sociais.¹¹³ Essa reestruturação das finalidades públicas e o estímulo à função promocional evidenciam a necessidade de novo enlace entre as esferas pública e privada, daí a relevância do planejamento estatal.¹¹⁴

Conseqüentemente, o Direito já não se restringe à tutela dos atos conforme suas próprias normas, mas pretende estimular atos inovadores.¹¹⁵ “Agora, já não basta demarcar, pela sanção, os limites do ilícito e do lícito e combater ou impedir a ação indesejada. Cumpre também envidar esforços no sentido de fomentar as condutas assumidas como valiosas pela ordem jurídica e desencorajar os comportamentos desviantes”.¹¹⁶

Nesse contexto, o Estado por meio da alteração na disciplina jurídica do tributo passou a conceder vantagens econômicas aos

Incentivos Fiscais em face da lei de responsabilidade fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; MARCELO, Magalhães (Coord.). *Incentivos fiscais*. São Paulo: MP, 2007. SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. TOLLINI, Helio Martins; AFONSO, José Roberto R. Avançar nas responsabilidades. In: SCAFF, Fernando Facury et al. (Coord.). *Lei de Responsabilidade Fiscal: 10 anos de vigência: questões atuais*. Florianópolis: Conceito, 2010.

¹¹³ FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e mudança social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 44.

¹¹⁴ Sobre planejamento estatal, neste sentido, vale lembrar a lição de Eros Grau, pois é a “forma de ação racional caracterizada pela previsão de comportamentos econômicos e sociais futuros, pela formulação explícita de objetivos e pela definição de meios de ação coordenadamente dispostos”. GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição Federal de 1988*, 2004. p. 309.

¹¹⁵ BOBBIO, Norberto. *As sanções positivas*. Da estrutura à função: novos estudos da teoria do direito. Trad. Daniela B. Versiani. Barueri: Manoel, 2007. p. 24.

¹¹⁶ CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo*. Incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro. Tese doutorado em direito econômico, financeiro e tributário. São Paulo, 2012. p. 108-109.

contribuintes¹¹⁷ de modo a influenciá-los a realizar determinadas atividades com o fim de atender objetivos de ordem social e econômica.

A norma de incentivo articula-se com a norma de imposição do tributo, de modo que o resultado que se produz é combinado: um tributo que se origina, porém não é cobrado ou tem o seu valor reduzido. Os incentivos fiscais significam uma atuação estatal no sentido de subtrair total ou parcialmente a carga tributaria para os contribuintes tendo, por função influenciar o comportamento de determinados sujeitos e dirigi-los a certos objetivos desejados pelo legislador. São instrumentos de intervenção do Poder Público.¹¹⁸ Maria Aramayo:

Las normas derogatorias que generan beneficios tributarios, evidentemente suponen una desviación de la disciplina ordinaria de un tributo, pero no por ello son normas excepcionales. Se trata de normas que apesar de ser tecnicamente una derogación, no se encuentran en antinomia en es Sistema Tributario em su conjunto” porque obedecen a principios propios que los justifican y que em relacion a los principios que rigen la imposicion no se presentanen una situación de subordinación o de supremacia, sino equiparación formal y sustancial.¹¹⁹

Essas leis de incentivo carregam consigo decisões políticas de sensibilidade mutante de governo em governo, daí P. Huntington afirma que “o comportamento de autoridades públicas que se desviam das normas aceitas,¹²⁰ a fim de servir a interesses particulares”.¹²¹ Tornam-se próximos,

¹¹⁷ Este trabalho não se utilizará da expressão “privilégios fiscais” por considerar inadequado. Segundo Ricardo Lobo Torres, “o privilégio odioso consiste na permissão, destituída de razoabilidade para que alguém deixe de pagar os tributos que incidem genericamente sobre todos os contribuintes ou receba, com alguns poucos benefícios não extensíveis aos demais”. TORRES, Ricardo Lobo. A legitimidade da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais dos contribuintes. In: SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário – Estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. vol. 1, p. 437.

¹¹⁸ Sobre intervenção do Estado no domínio econômico ver SCAFF, Fernando Facury. *A Responsabilidade civil do estado intervencionista*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

¹¹⁹ ARAMAYO, María Silvia Velarde. *Beneficios e minoraciones em derecho tributário*. Madrid: Marcial Pons, 1997. p. 26.

¹²⁰ GIANETTI, Eduardo. *Vicios privados*. Benefícios públicos. São Paulo: Companhia das Letras, 1993.

¹²¹ HUNTINGTON, Samuel. *A ordem política nas sociedades em mudança*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1975. p. 72.

portanto, o direito, o ser humano, os sentimentos, a política e a racionalidade que envolvem a decisão sobre para quais setores os incentivos serão direcionados; então a estrutura jurídica é um organismo vivo. Regis Fernandes de Oliveira ensina:

Não acredito que o direito possa ser estudado apenas de seu ângulo dogmático sem a preocupação do que ocorre no mundo. [...] O direito não pode ser meramente sintático, ou seja, entrelaçamento entre normas que se comunicam por laços de validade. A menor vale porque a maior consente e até chegar-se à Constituição de um Estado. Também não pode ser entrevisto apenas por sua relação gramatical com a realidade, buscando o significado dos termos em relação aos comportamentos humanos, o que lhe dá uma estrutura semântica. O direito tem conteúdos fantásticos que podem deduzir dos ordenamentos normativos. Mas, mais do que isso, do próprio ser humano.¹²²

A lei de incentivo apresenta três características que merecem registro: (i). Conferem uma vantagem ao contribuinte; (ii). A finalidade de estimular determinadas atividades, setores, regiões, com vistas à promoção de objetivos sociais e econômicos relevantes; (iii) Constituem uma derrogação à disciplina ordinária do tributo.

Para esta pesquisa, é possível afirmar que cada uma das normas de incentivo aqui estudadas implica um subsistema jurídico próprio em função das diferenças normativas e financeiras peculiares de acordo com a destinação da doação.

Em relação à vantagem atribuída ao contribuinte pela norma de incentivo, há que se ressaltar seu caráter eminentemente financeiro, uma vez que o conteúdo da norma não tem outro objeto senão o de colocar aqueles que desfrutam do benefício em uma situação economicamente preferencial em face dos demais contribuintes. Note-se que não se trata de uma questão

¹²² OLIVEIRA, Regis Fernandes. O direito como instrumento de transformação da realidade – Discurso de recepção dos calouros. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico*, Ano 01, n. 01, p. 15, Belo Horizonte: Fórum, mar.-ago. 2012.

de privilegio, mas sim de preferência, cujo fundamento decorre de um interesse geral sufragado pela lei. Conforme pontua De La Riva:

[...] a outorga de uma ajuda pública importa necessariamente beneficiar a quem a recebe com exclusão do resto dos particulares, o que significa que sua concessão leva formalmente uma disposição em si mesma discriminatória de parte do Poder Concedente. Essa circunstancia que da análise do principio da igualdade um aspecto medular dentro do estudo dessa forma de intervenção administrativa, é consequência direta do caráter seletivo das ajudas. A constatação dessa tendência ao trato desigual ínsita aos atos subvencionais exige a presença de uma razão legitimante, justificativa que anda precisamente, de mãos dadas com o alargamento da noção de igualdade a que se aludiu anteriormente. É dizer, parte-se, sim, do reconhecimento das diferenças inatas que existem entre os indivíduos, diferenças que reclamam de parte dos Poderes públicos uma consideração legal correlativa à situação particular de cada um (igualdade formal), mas se assume, em seguida a necessidade iniludível de facilitar em certos casos os meios para que quem se encontra pior posicionado possa ascender a condições de vida dignas ou desenvolver adequadamente certas tarefas que se estimam particularmente valiosas para o bem de todo (igualdade material), o que de modo algum importa cair em um corte igualitarista orientado pela utopia de uma equiparação absoluta de todos os cidadãos¹²³ (tradução nossa).

A vantagem financeira resultante da norma de incentivo surge como uma maneira encontrada pelo Estado para estimular os operadores privados a participar dos objetivos perseguidos por aquele. É igualmente possível atender às finalidades estatais por meio da atribuição de vantagens financeiras direcionadas a agentes privados visando estimulá-los à realização de determinada atividade. Como observa Gabriel Borrás, “os incentivos fiscais constituem um dos meios da política tributária estatal, a qual, por sua vez, é parte integrante da política econômica e social geral do Estado”.¹²⁴

¹²³ DE LA RIVA, Ignacio. *Ayudas públicas*. Incidencia de la intervención estatal en el funcionamiento del mercado. Buenos Aires: Hammurabi, 2004. p. 200-202 (tradução nossa).

¹²⁴ BORRÁS, Gabriel Giampietro. *Incentivos tributários para el desarrollo*. Buenos Aires: Depalma, 1976. p. 62.

1.5 Doação: a transposição de um conceito de direito civil para o direito financeiro

O contrato de doação está disciplinado pelo art. 538 do Código Civil que dispõe: “considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra”.¹²⁵

Identifica-se nitidamente a faculdade real de disposição inerente ao direito de propriedade e a consequente transmissão de bens por ato de mera liberalidade do patrimônio do doador ao do donatário.

Podem ser apontadas como características desse contrato, a gratuidade, a unilateralidade, a formalidade, a capacidade das partes envolvidas, a manifestação de vontade e o objeto que deve ser lícito, possível determinado ou determinável.¹²⁶

Cada um desses elementos será examinado neste capítulo com a finalidade de reanálise do instituto “contrato de doação” para estudá-lo em diante de uma nova nuance: a doação de direito público.¹²⁷

Partindo de um estudo interdisciplinar entre o direito civil e o direito financeiro, constata-se que existe uma doação na qual a pessoa física doa dinheiro por um dos subsistemas jurídicos das leis de incentivo ao Estado, portanto, o uso de dinheiro privado para finalidades públicas. Como consequência, o efeito patrimonial da doação pode ser verificado para ambos os sujeitos. Do ponto de vista do particular, a obtenção de renúncia de

¹²⁵ O Código Civil de Portugal dispõe em seu art. 940 que “a doação é contrato pelo qual uma pessoa, por espírito de liberalidade e à custa do seu patrimônio, dispõe gratuitamente de uma coisa ou de um direito, ou assume uma obrigação, em benefício do outro contraente”. O Código Civil Italiano estabelece que: “Art. 769. Definizione. La donazione è il contratto col quale, per spirito di liberalità, una parte arrischisce l'altra, disponendo a favore di questa di un suo diritto o assumendo verso la stessa un'obbligazione”.

¹²⁶ Washington de Barros Monteiro identifica os seguintes elementos: a. natureza contratual, b. o ânimo de fazer uma liberalidade, c. o translação de algum direito do patrimônio do doador para o donatário, d. a aceitação deste (MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil. Direito das obrigações*. 2ª parte. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 146.

¹²⁷ Veja capítulo 5.

receita, isto é, pagamento a menor do imposto de renda. Já da ótica do Estado, trata-se de uma *entrada* que integra as receitas abastecendo o caixa cuja destinação é o interesse público.

Verifica-se que o ato de doar dinheiro é originariamente de direito privado no qual uma pessoa por mera liberalidade transfere parte do seu patrimônio (bens móveis ou imóveis) para o de outrem. É neste aspecto que reside o ponto nuclear da presente análise: o ato de doar dinheiro por pessoa física ao Estado para finalidades públicas por meio das leis de incentivo, o que evidencia uma nova espécie de negócio jurídico que apresenta características de direito público e de direito privado,¹²⁸ irradiando efeitos financeiros: a doação de direito público.

Se a doação, originariamente, é ato gratuito de mera liberalidade resultando em benevolência, hoje esse contexto se modifica em razão dos incentivos fiscais concedidos para o investidor social. Com isso, se a doação era anteriormente estudada apenas pela ótica civilista, atualmente também deve ser analisada pelo direito financeiro em face dos efeitos aos cofres públicos quando, por meio das leis de incentivo, o donatário é o Estado e a destinação da verba passa a ser pública.

Este trabalho enfoca o contrato de doação em que figuram como sujeitos um ente da iniciativa privada, no caso apenas pessoa física, e do outro lado, obrigatoriamente o Estado. A transferência do dinheiro é realizada com amparo nas leis de incentivo, o que gera ao doador um benefício fiscal,

¹²⁸ Segundo Pontes de Miranda: “As regras jurídicas, em virtude de cuja incidência suportes fáticos se fazem fatos jurídicos, inclusive negócios jurídicos, podem ser de direito público ou de direito privado. De direito privado – tanto de direito de família quanto de direito das obrigações, das coisas e das sucessões. Onde a pessoa pode escolher suporta fático, que leve ao negócio jurídico A ou suporte fático que leve ao negócio jurídico B, ou, ainda, onde pode querer ou não querer o negócio jurídico A, ou B, a declaração suficiente de vontade ou a manifestação suficiente de vontade é exercício de auto-regramento de vontade. Há negócios jurídicos de direito das gentes, de direito constitucional, de direito administrativo, de direito social, de direito processual, de direito privado. O direito privado não rege aqueles, ainda quando tenham efeitos no plano do direito privado. Se a regra jurídica que é de direito privado, também é regra jurídica de algum daqueles ramos é questão que só se pode responder no direito de fontes de cada ramo” (PONTES DE MIRANDA, Francisco C. *Tratado de direito privado*. Negócios jurídicos, representação, conteúdo, forma, prova. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 62).

no caso, via de regra, o pagamento a menor do imposto de renda. Com isso, a proposta da doação de direito público no Brasil a ser elucidada no capítulo 05 desse trabalho.

Passa-se, neste momento, a estudar as características do contrato de doação regulado no art. 528 a 554 do Código Civil.

1.5.1 Doação. Contrato. Ato jurídico unilateral ou negócio jurídico bilateral

O Código Civil Francês não alinha a doação como integrante dos contratos, pois a considera como modalidade particular de aquisição de propriedade, isto é, como ato sem caráter contratual.

Se a doação¹²⁹ é contrato ou é ato,¹³⁰ sem dúvida, um debate acirrado que hoje esta pesquisa se posiciona como negocio jurídico bilateral; um contrato.

Ensina Pontes de Miranda que todos os contratos são negócios jurídicos bilaterais, pois conceitua contrato bilateral como aquele que se

¹²⁹ Apenas a título de ilustração do trabalho, vale referir que existem diversas modalidades de doação: a doação pura e simples é aquela que se consubstancia por simples liberalidade, sem fixação de encargo. A doação pura traduz, pois, total espírito de beneficência, não impõe ao donatário qualquer gravame ou outro fator condicionante de eficácia jurídica do negócio. A doação condicional e a termo – é estipulada uma condição ao negócio e, no segundo, é estabelecido prazo, findo o qual o donatário passa a exercer o domínio sobre a coisa alienada. Doação Modal, Onerosa ou com Encargo que se trata de doação gravada com um ônus com base no art. 553 CC. A doação contemplativa que é a doação em que o doador declina ou indica as razões que o levaram a fazê-la. A doação remuneratória que é aquela feita em retribuição a serviços prestados pelo donatário. A doação conjuntiva: é aquela feita a mais de uma pessoa na forma do art. 551 do CC.

¹³⁰ “Nesse diapasão, nas palavras de Silvio Venosa, podemos afirmar que o contrato de doação é essencialmente unilateral, mesmo quando se trate de doação onerosa – aquela gravada com um encargo – uma vez que o ônus que se impõe ao donatário não tem o peso de uma contraprestação, a ponto de desvirtuar a unilateralidade” (VENOSA, Silvio de Salvo. *Direito civil: contratos em espécie*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 114). Caio Mario da Silva Pereira defende que se trata de contrato unilateral porque cria obrigações para uma só das partes, o doador, já que a existência de encargo eventualmente determinado constitui simples *modus*, inconfundível com obrigação. Se o encargo assume caráter de contraprestação, desfigura-se o contrato, que passará a constituir outra espécie, sem embargo de usarem as partes, impropriamente, o *nomen iuris* doação. PEREIRA, Caio Mario da Silva. *Instituições de direito civil*. Rio de Janeiro: Forense, 2014. p. 228.

irradia eficácia bilateral (deveres, obrigações, ações, de ambos os lados).¹³¹ Pablo Stolze conceitua doação como: “um negócio jurídico firmado entre doador e donatário, por força do qual o primeiro transfere bens móveis ou imóveis, para o patrimônio do segundo, que os aceita, animado pelo propósito de beneficência ou liberalidade como elemento causal da avença”.¹³²

De acordo com a concepção contratualista, adotada aqui, a doação requer o acordo ou a manifestação convergente das vontades do doador e do donatário.

Por se falar em contrato, importante referir o *animus donandi*, ou seja, é ter a manifestação de vontade de beneficiar ou de favorecer o donatário. Sem esse *querer humano*, não há negócio jurídico.

Ademais, a doação é ato *inter vivos*. É um “negócio jurídico por meio do qual as partes declarantes, limitadas pelos princípios da função social e da boa fé objetiva, autodisciplinam os efeitos patrimoniais que pretendem atingir, segundo a autonomia das próprias vontades”.¹³³ Ainda que a doação possa ser estudada de várias nuances, percebe-se que o contrato apresenta-se claro e definido, inclusive por referência ao art. 539 do CC no tocante à aceitação por parte do donatário.

¹³¹ Segundo Pontes de Miranda: “Bilateral, aí, é, portanto, bilateralmente criador de direitos, deveres, pretensões, obrigações, ações e exceções. Há prestação e contraprestação, que é o que o credor promete. Portanto, dever e contradever, obrigação e contra-obrigação, a que correspondem direito e contra-direito, pretensão e contra-pretensão. Não se exige que a contraprestação equivalha, exatamente, no mundo fático, à prestação; basta que se haja estabelecido, no mundo jurídico, segundo os fatos da vida e a intenção dos contraentes, a equivalência (PONTES DE MIRANDA, Francisco C. *Tratado de direito privado*. Parte geral. Tomo III. Negócios jurídicos. Atualizado por Marcos Bernardes de Mello e Marcos Ehrhardt Jr. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 281).

¹³² GAGLIANO, Pablo Stolze. *O contrato de doação: análise crítica do atual sistema jurídico e seus efeitos no direito de família e sucessões*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 14-15.

¹³³ GAGLIANO, Pablo Stolze. *O contrato de doação: análise crítica do atual sistema jurídico e os seus efeitos no direito de família e das sucessões*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 1.

Esse contrato deve observar, não apenas a sua função social,¹³⁴ como também, deve ser legitimado e reconhecido¹³⁵ pela sociedade, daí a socialização do contrato.

Considerando o Estado Democrático de Direito, torna-se importante a presente reanálise do contrato de doação. É interessante observar que a autonomia privada e a livre iniciativa estão presentes diante da liberalidade da pessoa física na escolha pela doação de quantias em pecúnias por meio das leis de incentivo ao Estado cuja destinação do valor é vinculado ao interesse público, resultando em renúncias de receitas. Visa atingir determinados interesses patrimoniais, além convergirem as suas vontades, criando um dever jurídico principal, e assim como, deveres conexos, decorrentes da boa fé objetiva e do princípio da função social.

Com isso, a doação, contrato de natureza civilista, gera efeitos de direito público, notadamente financeiros aos cofres públicos.

A doação de direito público aqui estudada é negócio jurídico bilateral dos quais são sujeitos uma pessoa física e o Estado. Se de um lado o particular doa dinheiro para uma finalidade pública por intermédio das leis e incentivo – do outro lado, o Estado concede uma vantagem fiscal. Portanto, a doação é contrato de natureza privada que, neste caso, ao envolver o Estado

¹³⁴ Art. 5º, XXXIII, da CF. Nas palavras de João Hora Neto, “em verdade, se é certo que a Carta Magna de 1988, de forma explícita, condiciona que a livre iniciativa deve ser exercida em consonância com o princípio da função social da propriedade (art. 170, III), e, uma vez entendido que a propriedade representa o segmento estático da atividade econômica, não é desarrazoado entender que o contrato, enquanto segmento dinâmico, implicitamente também está afetado pela cláusula da função social da propriedade, pois o contrato é um instrumento poderoso da circulação da riqueza, ou melhor, da própria propriedade” (HORA NETO, João. O princípio da função social do contrato no código civil de 2002. *Revista de Direito Privado*, n 14, p. 44, São Paulo: Revista dos Tribunais, abr.-jun. 2002).

¹³⁵ Segundo Arruda Alvim, “mas o contrato deixou de ficar estritamente atrelado ao interesse individual do contratante, dado que, formado dentro de um ambiente de quase absoluta liberdade, fortaleceu o forte e prejudicou o fraco. E, o direito de propriedade passou a ser visto, também, como devendo respeitar, além do interesse do proprietário, os interesses da sociedade, passaram a ser legitimados também em face da sociedade, e, deixaram de gravitar, exclusivamente em torno do indivíduo”. ALVIM NETTO, José Manuel de Arruda. A função social dos contratos no novo Código Civil. Disponível em: <<http://www.novodireitocivil.com.br>>. Acesso em: 1º out. 2014.

mediante a destinação da verba para fins públicos ganha contornos de direito público.

1.5.2 *Manifestação de vontade. Atos de liberalidade*

É possível perceber que existem atos de liberalidade sem que constituam doação. Nem toda doação gera a vantagem fiscal.

A liberalidade resta configurada quando se identifica o ato de dispor por livre expressão de vontade da propriedade móvel, o dinheiro. É a razão típica do contrato, ou seja, a sua causa. A causa seria, em outras palavras, a razão determinante, a motivação típica do ato que se pratica, ou como escreve Vicente Ráo, “o fim imediato que determina a declaração de vontade”¹³⁶

A liberalidade enquanto manifestação da vontade é fator essencial e específico de seu conteúdo. Conforme leciona Agostinho Alvim:

A liberalidade é a intenção de bem fazer, de proteger. Em regra, o doador, levado por sentimento de amor, ou de amizade, transfere algo do seu patrimônio para o de outra pessoa, que aceita o benefício, sem nenhuma vantagem patrimonial para o primeiro, que apenas deu expansão a um daqueles sentimentos, ou a um sentimento de religião ou ética [...] O motivo, porém, que tiver levado o doador a doar, se é amor, amizade, vaidade, ou temor da censura alheia, isso não importa, porque não constitui elemento da doação, que se contenta com o rótulo da liberalidade.¹³⁷

No contrato, a manifestação de vontade é livre, quando não for prescrita uma forma pela lei; ou quando assim não o fazem as próprias partes. A vontade no contrato pode manifestar-se verbalmente ou por escrito, seja por instrumento particular, seja por instrumento público. Também a vontade pode exteriorizar-se por sinais inequívocos, com força vinculante. É o

¹³⁶ RÁO, Vicente. *Ato jurídico*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 92.

¹³⁷ ALVIM, Agostinho. *Da doação*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1980. p. 9-10.

que ocorre, por exemplo, num leilão, em que o costume é aceitar o lance do arrematante por mero meneio de cabeça ou sinal de mão. Vale, nessa hipótese, o que estipulam os usos e costumes do negócio e do lugar.¹³⁸

A liberalidade se encaixa perfeitamente no conceito de causa do negócio jurídico.

1.5.3 Elementos constitutivos do contrato de doação. Aspecto objetivo: transferência de dinheiro ao donatário. Aspecto subjetivo: animus donandi

No contrato de doação, destacam-se dois elementos constitutivos: o objetivo e o subjetivo. O elemento objetivo caracteriza-se pela diminuição de patrimônio do doador que se agrega ao ânimo de doar. O elemento subjetivo, por sua vez, é a manifestação de vontade em relação à mera liberalidade do ato, o denominado de *animus donandi*.

O *animus donandi* está diretamente ligado ao motivo da doação, fica, portanto, relegado ao plano psíquico do agente, ou seja, motivos externos ao mundo jurídico. São diversas as razões que motivam uma pessoa a doar dinheiro, seja pela generosidade, pela benevolência, por se sentir superior.¹³⁹ Afinal, “não há negócio sem vontade de negócio”.¹⁴⁰

1.5.4 Gratuidade da doação

A doação, em regra, caracteriza-se pela gratuidade, visto que uma das partes apenas experimenta o benefício patrimonial em decorrência da liberalidade.

¹³⁸ VENOSA, Silvio de Salvo. *Direito civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 461.

¹³⁹ Ver itens 1.6 e 1.7.

¹⁴⁰ PONTES DE MIRANDA, Francisco C. *Tratado de direito privado*. Parte geral. Tomo III. Negócios Jurídicos. Atualizado por Marcos Bernardes de Mello e Marcos Ehrhardt Jr. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 58.

Ainda que seja contrato peculiarmente gratuito, pois traz benefício ou vantagem apenas para uma das partes, o donatário, mesmo quando presente uma contrapartida por parte do favorecido, como na doação remuneratória ou na modal, tal não deve ser molde a constituir-se contraprestação.

A doação exige gratuidade na obrigação de transferir um bem, sem recompensa patrimonial. Essa ausência de patrimonialidade não coincide com a noção de desinteresse. A motivação do ato jurídico de doação é irrelevante para o direito. Sempre haverá um interesse remoto no ato de liberalidade cujo exame, na maioria das vezes, é despiciendo no plano jurídico. Dificilmente haverá doação isenta de interesse social, ético, político, religioso, científico, desportivo, afetivo, amoroso, etc.¹⁴¹

Alguns doutrinadores como Guillermo Borda já admitem uma relativização da gratuidade na doação, pois explica que “la transferencia debe ser a título gratuito. Es decir, hay un desprendimiento de bienes, sin compensación por la outra parte. Pero ésta no es una regla absoluta. Es posible que el contrato de donación obligue al donatário a hacer o pagar algo, sea em beneficio del donante o de terceiro”.¹⁴²

Portanto, essa transferência de patrimônio do doador ao donatário deve ocorrer livremente, sem a busca de lucro ou qualquer vantagem financeira, isto é, sem que se espere um benefício. É possível identificar algumas situações como ocorre nas leis de incentivo em que este ato gratuito de doar dinheiro traz como consequência uma vantagem, no caso, o pagamento a menor de imposto de renda. Logo, ainda que as partes afirmem benefícios com o ato de doação, não desnatura a natureza contratual.

¹⁴¹ VENOSA, Silvio de Salvo. *Direito civil*. Contratos em espécie. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2002. p. 110.

¹⁴² BORDA, Guillermo. *Manual de contratos*. 19. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2000. p. 548.

1.5.5 Revogação da doação: o caso Pedro Conde Filho vs. Universidade de São Paulo

A doação pode resolver-se por fatos comuns a todos os negócios jurídicos.¹⁴³ Logo, todos os defeitos que atingem os contratos, certamente, podem alcançar a doação de forma geral, inclusive a denominada de doação de direito público retratada no capítulo 5.

Todavia, ainda para alguns doutrinadores, a doação guarda um caráter mais próximo da imutabilidade como para Caio Mario da Silva Pereira,

o caráter fundamental da doação é a irrevogabilidade. Sem dúvida sua proximidade ontológica ao testamento é notória. Mas, se por outros pontos diversificassem, a irrevogabilidade como consequência imediata de sua natureza contratual os extremaria sensivelmente. No direito francês, este aspecto é hoje trazido na velha parêmia *donner et retenir ne vaut pas*, (dar e reter não se permite), que outros sistemas tomam do empréstimo para significá-lo. A lei admite, em caráter excepcional, que o doador revogue a doação, mas por obra da Justiça e não por ato unilateral de vontade.¹⁴⁴

Como todo negócio jurídico, a doação é nula por falta dos pressupostos legais essenciais, e é anulável por defeito de vontade ou por defeito social. Como todo negócio jurídico, a doação resolve-se por causa superveniente, e determinante de sua cassação. São causas específicas de revogabilidade: a ingratidão do donatário e o descumprimento do encargo.

O doador pode estipular encargo ao donatário, para com ele próprio, para com terceiro, ou no interesse geral. E o donatário, pelo só fato de aceitar a liberalidade, obriga-se ao seu cumprimento. É possível identificar na jurisprudência que a doação prevista no art. 538 do Código Civil, seja gratuita ou onerosa, com encargo ou sem, pode ser revogada.

¹⁴³ Art. 104; art. 166 a 194; art. 472; art. 555 a 564, todos do CC.

¹⁴⁴ PEREIRA, Caio Mario da Silva. *Instituições de direito civil*. Rio de Janeiro: Forense, 2014. p. 339

Tratando-se de revogação da doação, importante mencionar o caso Universidade de São Paulo vs. Pedro Conde Filho em trâmite perante a 5ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo (Autos de apelação n. 01162-47.201.8.26.053) oriundo da Comarca de São Paulo.

O caso versa sobre pedido de revogação de doação em dinheiro realizada por Pedro Conde Filho à Universidade de São Paulo por intermédio de instrumento particular de doação com encargo para que fosse construído um auditório e sanitários nas dependências da instituição, com a obrigação da donatária à nomeação ao recinto de “Sala Pedro Conde”, bem como a guarda nas dependências de um retrato do homenageado pintado a óleo por renomado artista nacional.¹⁴⁵

A sentença¹⁴⁶ julgou parcialmente procedente a ação de revogação de doação com encargo para condenar a parte ré (USP) a restituição do valor de R\$ 1.073.012,70, mais juros de mora desde a citação; ao pagamento da quantia de R\$ 40.000,00 contratados como *pro-labore* do advogado; além de

¹⁴⁵ Extraído do acórdão, a íntegra da cláusula do instrumento de doação com encargo: “3.1. Fica estabelecido pelo presente instrumento de doação que a donatária, em virtude de sua aceitação, nomeará, o auditório doado como ‘Sala Pedro Conde’ fixando uma placa de identificação na entrada do auditório, bem como sempre se referindo ao mesmo em seus documentos como ‘Sala Pedro Conde’. Ainda, manterá a sala e zelará pela guarda e segurança de um quadro a óleo retratando o Dr. Pedro Conde de autoria do artista Gregório Gruber”.

¹⁴⁶ Trecho destacado da sentença: “No presente caso, observa-se que a Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo firmou contrato de doação com o autor o qual dispunha expressamente sobre a intenção de homenagear seupai. Aí moram o encargo e a discussão sobre a exigibilidade. Dentro do que narra a defesa, a Cláusula 2.2, analisada isoladamente supõe que a doação irá posteriormente submeter o encargo à aprovação da Congregação da Universidade, o que revelaria ou limitaria o alcance da interpretação do encargo, tanto quanto, sinalizaria que se trata de obrigação de Meio. Entretanto, não se interpreta o contato pela dicção de uma cláusula, mas as cláusulas pelo teor do contrato. Essa é a disposição que se orienta a partir do art. 112 do Código Civil, de forma que a conclusão evidente dentro do que contratado pelas partes não supõe a impossibilidade do cumprimento do encargo, ou quiçá a ressaltar de responsabilidade d donatária, cingindo-se o contratado apenas ao encaminhamento da doação à Congregação da faculdade. O que se extrai efetivamente, permeável do início ao pé do contrato, é a exigibilidade do encargo, razão fundamental da doação, decorrente da honra e dos laços que cercam os doadores. Assim sendo, considerando que nomear auditório com o nome de pessoa ligada aos doadores constitui inegável honra concedida, de rigor lembrar que o Código Civil é direto em prever que ‘O donatário é obrigado a cumprir os encargos da doação, caso forem a benefício do doador [...]’, a teor do art. 553. Logo, pela vontade do contrato e pela Lei, há aqui indiscutível encargo exigível, quase obrigação principal, registre-se, de resultado. Portanto, toda essa dinâmica revela indisfarçável descumprimento do encargo, situação direta que autoriza a revogação da doação.” (fls. 266/267).

custas e despesas na forma da lei, arcando cada uma das partes, com honorários sucumbenciais.

Ambas as partes recorreram por meio de apelação. O acórdão considerou que o diretor, à época da doação, decidiu por meio da Portaria GDI n. 07/2010, aceitar o encargo, homenageando o ex-aluno. O assunto foi submetido à Congregação que confirmou a legalidade e a conveniência da portaria. Ainda na esfera administrativa da instituição, houve recurso e foi decidido e foi retirada a placa. Extrai-se da decisão de segunda instância que “é inquestionável que, a partir desta inquestionável decisão, a donataria tornou-se inadimplente quanto ao encargo assumido no instrumento de doação submetido à aprovação da Congregação da universidade, denotando a mora contratual passível de revogação com fundamento no art. 555 do novo Código Civil”.¹⁴⁷

Este caso foi escolhido por se tratar de doação pura e simples, sem o intermédio das leis de incentivo.

¹⁴⁷ A íntegra da ementa pode ser consultada no site do Tribunal de Justiça do Estado de São, ora transcreve-se: “RECURSOS DE APELAÇÃO – AÇÃO DE RITO ORDINÁRIO – REVOGAÇÃO DE DOAÇÃO COM ENCARGO INSTRUMENTO PARTICULAR CELEBRADO POR PESSOA FÍSICA PARA A DOAÇÃO DE VALORES À UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO, MEDIANTE A CONCESSÃO DE HOMENAGEM A ANTIGO EX-ALUNO, PAI DO DOADOR – DESCUMPRIMENTO DA CONDIÇÃO PELA DONATÁRIA – POSSIBILIDADE DE REVOGAÇÃO – DANO MORAL NÃO CONFIGURADO. 1. Preliminarmente, inócrrência de nulidade da r. sentença, que contém adequada fundamentação, tendo enfrentando, satisfatoriamente, a questão submetida à apreciação. 2. No mérito, existência de instrumento de doação, com encargo. 3. A inexecução do encargo por parte da beneficiária justifica a revogação da doação. 4. Inteligência do artigo 555 do Novo Código Civil. 5. Obrigação caracterizada como condição da avença, de acordo com a interpretação das cláusulas contratuais. 6. Irrelevância de que a aceitação do encargo exigia a aprovação dos órgãos da Faculdade. 7. Circunstância que não altera o direito de revogação da doação clausulada. 8. Preservação da vontade contratual, manifestada pelo doador em homenagear o pai, ex-aluno da Faculdade. 9. Inexistência de dano moral indenizável. 10. Ação julgada parcialmente procedente, arcando, cada parte litigante com os respectivos honorários advocatícios. 11. Impossibilidade. 12. Expressiva derrota da parte ré no desfecho da lide, vencida substancialmente na ação. 13. Condenação da ré ao pagamento dos ônus decorrentes da sucumbência, com exclusividade, observado o Princípio da Sucumbência, incluindo a verba honorária advocatícia. 14. Sentença modificada neste tópico. 15. Recurso de apelação apresentado pela parte autora provido para o fim acima especificado. 16. Inconformismo manifestado pela parte ré, desprovido”.

1.6 Doação: amor, dominação, benevolência e investimento

Doa-se por amor, pelo fazer bem ao próximo.¹⁴⁸ Doa-se por caridade ou por benevolência. Quem tem mais posses, doa para se sentir menos culpado. Doa-se para auferir ganhos. Talvez jamais se descubra o porquê de alguém doar dinheiro, mas fica a certeza de que quem o faz já contribui para a melhora da vida do outro.

A doação é um ato de liberalidade em que um alguém doa a outro uma parcela de seu patrimônio (um bem móvel ou imóvel) sem contrapartida de negociação. O conceito de liberalidade ínsito à doação se confunde com generosidade, com caridade e com solidariedade. Explica Arnold Wald que:

as doações que desempenham importante função social e ética e concretizam aspirações de solidariedade humana provocam por parte do legislador e do jurista duas espécies de reações. Por um lado, as leis visam facilitá-las atendendo à sua finalidade benemérita. Por outro, há um justo receio de que sejam provocadas dolosamente, deixando, muitas vezes, o doador e sua família em situação precária. Surge assim uma regulamentação especial, em matéria de capacidade e de forma de doações a fim de proteger as pessoas contra eventual excesso de generosidade.¹⁴⁹

Estudar o ato gratuito de doar dinheiro remete ao altruísmo e à filantropia, ou seja, *o dar sem receber nada em troca*. Contudo, este trabalho atenta para o detalhe de que hoje este quadro se modifica, pois a doação em dinheiro busca eventuais contrapartidas – vantagens financeiras – ao doador. Se de um lado o doador permanece doando dinheiro por seu exclusivo arbítrio e liberdade; por outro, esta escolha hoje é adotada com base em critérios que exigem estratégia tais como o percentual de incentivo financeiro

¹⁴⁸ Segundo Fabio Konder Comparato, “o amor é uma doação completa e sem reservas, não só das coisas que nos pertencem, mas da nossa própria pessoa. Aquele que ama torna-se despossuído de si mesmo; ele nada retém para si, mas tudo oferece ao outro” (COMPARATO, Fabio Konder. *Ética: direito, moral e religião no mundo moderno*. São Paulo: Companhia das Letras, 2006. p. 533).

¹⁴⁹ WALD, Arnold. *Obrigações e contratos*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 378.

previsto em lei, a destinação do dinheiro, redução da carga tributária ou ainda o *marketing social*.

Trata-se de uma mudança de paradigma no instituto jurídico da doação. O que antes poderia ser considerado como um ato apaixonado por uma causa; um ato de bondade hoje também é um investimento privado que pretende uma vantagem financeira.

Além disso, essa mudança de paradigma demonstra uma nova feição estatal que incentiva o fomento às doações oriundas do capital privado às finalidades públicas. Verifica-se um compartilhamento de responsabilidades entre Estado e Sociedade no que se refere ao financiamento¹⁵⁰ dos direitos humanos.¹⁵¹

Os valores privados aplicados às doações por meio de leis de incentivo vem se desenvolvendo nos últimos anos de acordo com Censo realizado recentemente em novembro de 2012 pelo Grupo de Institutos Fundações e Empresas:

Origem dos recursos ¹⁵²	Percentual do	Número de
------------------------------------	---------------	-----------

¹⁵⁰ Sobrecusto dos direitos, vale indicar a bibliografia: HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The cost of rights – why liberty depend on taxes*. New York: W.W.Norton& Company, 1999. p. 13-31 (Introduction: common sense about rights). SARLET, Ingo W.; TIMM, Luciano B. (Org.). *Direitos fundamentais*. Orçamento e “reserva do possível”. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 11-53. SCAFF, Fernando Facury. Contribuições de intervenção e direitos humanos de segunda dimensão. In: MAZZUOLI, Valério de Oliveira; RIBEIRO, Maria de Fátima. (Org.). *Direito internacional dos direitos humanos: estudos em homenagem à Professora Flávia Piovesan*. Curitiba: Juruá, 2004. p. 135-153. _____. Sentenças aditivas, direitos sociais e reserva do possível. In SARLET, Ingo W.; TIMM, Luciano B. (Orgs.) *Direitos fundamentais*. Orçamento e “reserva do possível”. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 149-173. _____. A efetivação dos direitos sociais no Brasil. Garantias constitucionais de financiamento e judicialização. In: _____. ROMBOLI, R.; REVENGA, M. (Org.). *A eficácia dos direitos sociais – I Jornada Internacional de Direito Constitucional Brasil/Espanha/Itália*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 21-53. _____. O direito à saúde e os tribunais. In: NUNES, Antonio A.; SCAFF, Fernando F. *Os tribunais e o direito à saúde*. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2011. p. 73-135.

¹⁵¹ SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. COMPARATO, Fabio Konder. *A afirmação histórica dos direitos humanos*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

¹⁵² GRUPO DE INSTITUTOS FUNDAÇÕES E EMPRESAS. Censo 2012. Disponível em: <<http://censo.gife.org.br/bloco3.asp?st=&aa=&c=&f=&vi=&a=&cb>>= Acesso em: 30 nov. 2012.

	volume de investimento total	associados por fonte de recursos
Recursos doados pela empresa mantenedora / grupo empresarial mantenedor	40,00%	57
Recursos doados pelos indivíduos / grupos familiares mantenedores	31,00%	17
Recursos próprios do Associado, provenientes de fundo patrimonial/ endowment	16,00%	13
Recursos gerados a partir da venda de produtos e serviços	4,00%	11
Contribuições associativas	3,00%	13
Captados junto à cooperação/filantropia internacional	3,00%	23
Captados junto a pessoas físicas e/ou jurídicas eventualmente (ex.: campanhas de doação)	2	13

Essas doações são realizadas por pessoas físicas ou jurídicas às entidades do terceiro setor com o objetivo de concretizar direitos fundamentais. Portanto, destinam-se a diferentes áreas tais como cultura, audiovisual, desporto e criança e adolescente.

O destino deste dinheiro privado é atender às finalidades públicas; seja pela insuficiência do Estado em provê-las de forma satisfatória a todos; seja em parceria com o Estado, ou ainda, seja por um interesse pessoal e egoísta da pessoa em auferir benefício financeiro. Em outras palavras, destina-se ao *outro; ao indivíduo. E quem é este o outro?* Em resposta, Regis Fernandes de Oliveira:¹⁵³

O outro, como já disse, é o indivíduo. [...] O limite do outro sou eu. Eu sou seu linde. Reciprocamente, não podemos quebrar pactos

¹⁵³ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Gastos públicos*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 106-107.

ou acordos. Não os que poderiam ter sido feitos na origem do Estado, mas aquele traçado pelo olhar. É o caso do conflito que surge no ônibus quando dois compraram a mesma cadeira. Um a quer e o outro também. Não há norma de precedência na aquisição. Houve erro na emissão. Como solucionar o problema? A regra de convivência que traço nos limites do eu com o outro. Não do nós, mas de um eu para outro eu. [...] Logo, o eu não é fonte do direito. O direito não editado para proteger o eu. [...] o direito nasce da norma em relação ao outro.

Outra perspectiva é a destinação do dinheiro privado ao “nós”, portanto, sociedade enquanto coletividade a exemplo da erradicação da pobreza.¹⁵⁴ Amartya Sen assinala que “a pobreza deve ser vista como privação de capacidades básicas em vez de meramente como baixo nível de renda, que é o critério tradicional de identificação da pobreza”.¹⁵⁵ Por óbvio que o resultado será coletivo. O autor investiga que o desenvolvimento é realizado por meio do exercício das liberdades, portanto, afasta a suposta certeza da eficiência de decisões estatais.¹⁵⁶ Com isso, adverte ainda Amartya Sen que a economia “pode tornar-se mais produtiva se der uma atenção maior e mais explícita às considerações éticas que moldam o comportamento e o juízo humanos”.¹⁵⁷

¹⁵⁴ Art. 3º, III, DA CF.

¹⁵⁵ SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. São Paulo: Companhia das Letras, 2002. p. 109.

¹⁵⁶ “As liberdades não são apenas fins primordiais do desenvolvimento, mas também os meios principais. Além de reconhecer, fundamentalmente, a importância avaliatória da liberdade, precisamos entender a notável relação empírica que vincula, umas às outras, liberdades diferentes. Liberdades políticas (na forma de liberdade de expressão e eleições livres) ajudam a promover a segurança econômica. Oportunidades sociais (na forma de serviços de educação e saúde) facilitam a participação econômica. Facilidades econômicas (na forma de oportunidades de participação no comércio e na produção) podem ajudar a gerar a abundância individual, além de recursos públicos para os serviços sociais.

[...] Com as oportunidades adequadas, os indivíduos podem efetivamente moldar seu próprio destino e ajudar uns aos outros. Não precisam ser vistos sobretudo como beneficiários passivos de engenhosos programas de desenvolvimento. Existe, de fato, uma sólida base racional para reconhecermos o papel positivo da condição de agente livre e sustentável – e até mesmo o papel positivo da impaciência construtiva”. SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. São Paulo: Companhia das Letras, 2002. p. 122.

¹⁵⁷ SEN, Amartya. *Sobre ética e economia*. Trad. Laura Teixeira Motta; rev. técnica Ricardo Doninelli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 1999. p. 25

Acrescente-se a isso o seguinte questionamento: se já existe o Estado para prover esse mínimo existencial¹⁵⁸ à sociedade, o que motiva – quais as razões – que levam a pessoa (física ou jurídica) a doar dinheiro? O ser humano é variado; plural, portanto, diversas são as respostas. A doação pode ser motivada por puros sentimentos; amor, caridade, solidariedade, altruísmo, busca da felicidade, e dentre outros bondade. Em face do descrédito no Estado e nos políticos, a doação pode ocorrer pela fé, pela esperança e pela crença de que o dinheiro será alocado de forma mais justa e eficiente por entidades sem fins lucrativos. Ou ainda as pessoas podem doar por culpa. Outra possibilidade é o uso da razão, ou seja, a doação enquanto estratégia de investimento, ou seja, a pessoa doa uma quantidade de dinheiro para uma finalidade considerada *humana* a fim de obter benefício financeiro ou vantagens de *marketing*. Ainda, doa-se unicamente por vontade, por desejo, por benevolência. A filantropia pode ter origem tanto nos sentimentos humanos quanto na razão como busca do lucro.

Outra análise curiosa do tema é o fomento estatal de criação e controle dos subsistemas jurídicos para a concessão de cada um dos incentivos financeiros de acordo com os setores envolvidos, seja cultura ou ensino. Ao mesmo tempo em que o Estado estimula a participação da sociedade por meio de uma indústria da doação, controla por meio de seus órgãos esse *vai-e-vem* de recursos e de projetos incentivados, o que demonstra inclusive a dominação pelo Estado. Um exemplo disso é que os incentivos da Lei Rouanet ou da Lei de Incentivo ao Desporto unicamente podem ser auferidos pelo doador se o projeto for devidamente registrado, inscrito e aprovado pelos respectivos Ministérios.¹⁵⁹

¹⁵⁸ Sobre Mínimo Existencial, vale referir a obra de Ricardo Lobo Torres “O mínimo existencial, os direitos sociais e os desafios de natureza orçamentária”, assim como artigo de Ingo Sarlet Direito ao Mínimo Existencial publicado em Direitos fundamentais. Orçamento e “reserva do possível”.

¹⁵⁹ No estado do Rio de Janeiro, por exemplo, além do registro do projeto a ser incentivado, a prefeitura exige uma carta de compromisso da empresa ou da pessoa física doadora para aprovação do projeto e incentivo de ISS.

Essa estrutura de normas de difícil compreensão instiga estudos entre dominação, poder e força, pois convergem entre a magnitude do Leviatã e a difusão das organizações em fins lucrativos. Não por acaso, é preciso conhecer os incentivos financeiros existentes na legislação federal brasileira, portanto, esse conhecimento, por muitos entendido como forma virtuosa de apreensão, consiste em forma de dominação das coisas a conhecer,¹⁶⁰ um saber de vigilância, um vigiar e punir.¹⁶¹

Sem dúvida, o Estado exerce uma espécie de poder¹⁶² sobre todo o processo de concessão de incentivos financeiros à doação e o direito pode ser um instrumento de dominação neste caso, conforme explica Tercio Sampaio Ferraz Junior “instrumento manipulável, que frustra as aspirações dos menos privilegiados e permite o uso de técnicas de controle e dominação que, por sua complexidade, é acessível a apenas uns poucos especialistas.¹⁶³ Essas breves considerações são necessárias para a análise do ordenamento jurídico federal brasileiro no que se refere notadamente à compreensão dos incentivos financeiros para doação.”

Essas regras jurídicas foram elaboradas e são aplicadas por meio de um jogo de interesses dos envolvidos. Nesse sentido, Max Weber:

Abstraindo-se dos casos em que novas regras jurídicas têm origem na influência e quase sempre na ação conjunta dos seguintes fatores – a nova orientação da ação social interessados no direito inicialmente despreocupadas com a possibilidade de coação jurídica que então a coloca a aplicação do direito diante de situações novas; a atividade orientada pela probabilidade de funcionamento da aplicação de direito e dos aparatos coativos (invenção do direito), dos assessores profissionais das partes (advogados), consequências das

¹⁶⁰ FOUCAULT, Michel. *A verdade e as formas jurídicas*. Tradução Roberto Cabral de Melo Machado e Eduardo Jardim Moraes, supervisão final do texto Léa Porto de Abreu Novaes et. al. Rio de Janeiro: NAU Editora, 2002. p. 23.

¹⁶¹ FOUCAULT, Michel. *Vigiar e punir*. 37. ed. Rio de Janeiro: Vozes, 2007.

¹⁶² Fábio Comparato deixa evidente que o “o poder é essencialmente um fenômeno da vida de relação entre os homens” (COMPARATO, Fábio Konder. *Educação, Estado e poder*. São Paulo: Brasiliense, 1987. p. 13).

¹⁶³ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 6. ed. 3. reimpr. São Paulo: Atlas, 2011. p. 9-10.

decisões (precedentes), da instancia aplicadora do direito (juízes) – resta que a formação das regras jurídicas pode também ocorrer por imposição espontânea de tais regras.¹⁶⁴

Se é que há um sentimento de justiça nesse sistema de fomento à doação, chama a atenção sua instabilidade eis que sujeito aos interesses externos e internos,¹⁶⁵ contudo, aqueles que tiverem a intenção de lograr os incentivos devem “encontrar a obediência para ordens específicas (ou todas)” ou “obedecer de acordo com o afeto, o hábito, a confiança, o interesse ou a economia”, ou seja, participar do jogo da dominação.¹⁶⁶

Já que a dominação se desenvolve no cotidiano da administração pública e no dia a dia do ser humano em sociedade, é preciso a legitimidade enquanto elemento fundamental deste jogo.

Necessário, também, cautela nessas renúncias de receitas a fim de se evitar o comportamento leviano. Atenta Regis de Oliveira para o impedimento de que esses mecanismos sirvam aos interesses pessoais dos políticos e dos administradores públicos e ressalta a “expectativa sórdida de fazer ‘média’ com os recursos públicos”.¹⁶⁷ Ainda que o Brasil vivencie uma crise de corrupção e uma descrença no Estado, as renúncias fiscais não podem ser direcionadas a uma determinada pessoa em razão de algum fato ou de uma determinada condição; é preciso o detalhe para a vontade, “[...] a quem a vida serve de espelho, a vontade que com a livre inteligência nesse espelho a reconhece claramente”,¹⁶⁸ ou seja, “a vontade considerada em si não está mais submetida ao princípio da razão suficiente do que o sujeito do

¹⁶⁴ WEBER, Max. *Economia e sociedade*. 3. ed. Brasília: UnB, 1994. p. 73.

¹⁶⁵ Idem, *ibidem*, p. 73

¹⁶⁶ Para Weber, são três tipos puros de dominação: a racional (obediência à ordem impessoal, ou seja, acredita-se na legitimidade das ordens estatuídas e no direito dos dominantes); b. Tradicional (acredita-se na santidade das tradições vigentes e na legitimidade do domínio daqueles que, em virtude dessas tradições, representam a autoridade) e carismático (acredita-se na santidade da pessoa e portanto nas ordens emanada por esta pessoa) (WEBER, Max. *ibidem*, p. 139-161).

¹⁶⁷ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 280.

¹⁶⁸ SCHOPENHAUER, Arthur. *O mundo como vontade e representação*. Tradução M. F. Sá Correia. 4. reimp. São Paulo: Contraponto, 2001. p. 293-294.

conhecimento”. Porém, esse sujeito, num certo sentido, é ela mesma, ou pelo menos a sua manifestação”.

A partir desta lição, a doação reflete o *outro*, ou seja, doa-se não unicamente pela vontade, mas também pela representação dessa doação no mundo em sociedade. Doa-se porque a pessoa física tem piedade daquele pobre e coloca-se no lugar dele ou ainda doa-se porque a pessoa jurídica poderá “vender” uma imagem de auxílio aos menos favorecidos. Noções essas que podem se aproximar também da ideologia¹⁶⁹ na medida em que o sistema de incentivos financeiros à doação pode servir como um dos aparelhos ideológicos do Estado.¹⁷⁰

Além disso, a doação está intrinsecamente vinculada aos afetos do ser humano que são diferentes e mutantes. É a capacidade do ser humano de doar sem receber nada em troca, ou são as doações de cestas básicas ou de brinquedos em tempos natalinos, aliás, época em que as pessoas estão mais sensibilizadas. É a benevolência. Segundo David Hume, a benevolência pode ser pública quando leva em consideração os interesses da humanidade ou benevolência privada quando envolve os interesses do outro. Afinal, para o autor, “o rico tem a obrigação moral de dar aos necessitados uma parte do que lhe é supérfluo”.¹⁷¹

Veja o caso da organização sem fins lucrativos “Médico Sem Fronteiras” que tem cerca de 80% (oitenta por cento) do seu financiamento oriundo de doações privadas.¹⁷² Com a pergunta “por que ser um doador?”, o apelo não é pela contraprestação econômica, mas sim pelo afeto, pela confiança:

¹⁶⁹ CHAUI, Marilena. *O que é ideologia*. 42. ed. São Paulo: Brasiliense, 2007.

¹⁷⁰ ALTHUSSER, Louis. *Ideologia e aparelhos ideológicos do Estado*. Trad. Maria Laura V. de Casto; Walter José Evangelista. 11. ed. São Paulo: Graal Editora. 2010.

¹⁷¹ HUME, David. *Tratado da natureza humana: uma tentativa de introduzir o método experimental de raciocínio nos assuntos morais*. 2. reimp. São Paulo: UNESP, 2005. p. 273.

¹⁷² MÉDICO SEM FRONTEIRAS. Disponível em: <<http://www.msf.org.br/conteudo/146/por-que-ser-um-doador-sem-fronteiras?/>> Acesso em: 09 nov. 2012.

“2. Custa pouco e faz muita diferença”.

O que você faz com R\$1,00 por dia.

5. Faz bem. Doar é um gesto de cidadania e solidariedade. Sua doação nos ajuda a salvar vidas. Doar é ajudar mulheres grávidas a terem um parto seguro, tratar crianças pequenas com malária e realizar cirurgias em pessoas feridas por bombas e balas. Sua doação nos garante independência de poderes políticos e econômicos e nos permite agir rapidamente.

8. Você faz a diferença.

Graças a doadores como você, MSF consegue atuar com independência de poderes políticos, econômicos e militares. – 80% dos nossos recursos vêm de doadores privados, pessoas como você!

9. Você ajuda a quem mais precisa.

10. Milhares de pessoas precisam de sua ajuda urgente! Neste momento, em algum de nossos projetos tem uma pessoa em uma situação muito difícil, precisando urgentemente de cuidados de saúde e você pode fazer a diferença.

O ser humano contribui com seu dinheiro para fazer a diferença na esperança de tornar um mundo melhor. De forma adequada, a frase de Hume pode ser inserida aqui: “o tema da mente humana é copioso e variado”, pois

quando tratamos de paixões – diz o autor – observamos que os homens são poderosamente governados pela imaginação e proporcionam seus afetos mais à perspectiva pela qual um objeto lhes aparece do que a seu valor real a intrínseco. Cedemos às solicitações de nossas paixões, que sempre intercedem em favor de tudo que é próximo e contíguo.¹⁷³

O detalhe que Hume chama a atenção – e que aqui é apontado como uma crítica à doação enquanto instrumento de benevolência – é “os homens são governados pelo interesse, mesmo quando estendem suas preocupações para além de si mesmos, não as levam muito longe na vida corrente, não é muito comum olhar para além dos amigos mais próximos e dos conhecidos”.¹⁷⁴ É por este motivo que o governo é uma invenção humana

¹⁷³ HUME, David. *Tratado da natureza humana*: uma tentativa de introduzir o método experimentalde raciocínio nos assuntos morais. 2. reimp. São Paulo: Unesp, 2005. p. 574.

¹⁷⁴ HUME, David. *Tratado da natureza humana*: uma tentativa de introduzir o método experimentalde raciocínio nos assuntos morais. 2. reimp. São Paulo: Unesp, 2005. p. 574.

vantajosa, a medida que não apenas é necessário à humanidade, como também lhe oferece assistência mútua.¹⁷⁵ Todavia, é preciso que o homem se dê conta das vantagens do governo, neste caso, vale a correlação entre os procedimentos estabelecidos pelas normas de incentivos financeiros à doação e controlados pelo governo e a possibilidade de a sociedade auferir os benefícios.

Com isso, a doação também se apresenta como um investimento privado em face de nova feição da empresa pela responsabilidade social. Será que a motivação advém de uma preocupação das empresas com o social, com o ambiental ou com o econômico? Ou será que o sistema jurídico de incentivos financeiros à doação motiva uma conduta responsável pela empresa? Ou ainda a empresa doa única e exclusivamente por interesses próprios de lucro que são transvestidos pelos benefícios financeiros ou pelo *marketing* social?

1.7 Investidor social. Pessoa física. O ser humano e os afetos

O investidor social é a pessoa física ou a pessoa jurídica que pretende destinar uma verba para doação.

A pessoa física ou pessoa natural na forma do art. 1 do Código Civil é simplesmente o ser humano. O ser humano busca a felicidade.¹⁷⁶ Como não pode fazê-lo sozinho, reúne-se em grupos para conquistá-la juntos. Daí celebrarem um pacto.¹⁷⁷ Este pacto envolve a renúncia de direitos para que um terceiro, um homem ou uma assembleia possa garantir os direitos. O detalhe é que esse pacto é firmado entre os homens, e não com o soberano. Com isso, a natureza não dá ao homem um instinto de sociabilidade, pois o

¹⁷⁵ Idem, *ibidem*, p. 578.

¹⁷⁶ FREUD, Sigmund. O mal estar da civilização. Rio de Janeiro: Imago, 1996. vol. XXI. p. 83.

¹⁷⁷ HOBBS, Thomas. *Leviatã*. 2. ed. São Paulo: Martin Claret, 2008. No direito natural, cada homem vive por si e para si. São egoístas, luxuriosos, inclinados a agredir; um estado animalesco. É possível afirmar que os homens vivem de acordo com suas paixões e interesses em busca dos seus desejos, portanto, em constante conflito. A lei natural é uma regra geral estabelecida pela razão que proíbe o ser humano de agir de forma destruída sua vida ou privá-lo ou fazê-lo omitir os meios necessários à sua preservação. O direito básico para este contexto é a vida. Considerando que no estado natural, todos têm o direito de matar o outro, logo, o direito natural é o de matar.

ser humano busca esse pacto apenas por interesse, pela necessidade.¹⁷⁸ Hobbes no capítulo XVII estabelece como fim do Estado a própria conservação das pessoas e a garantia de uma vida feliz. Diferente de Locke que sustenta a união dos homens em sociedade para conservar mutuamente suas vidas, suas liberdades e seus bens que podem ser chamados de propriedade.¹⁷⁹

Aristóteles afirma que todo homem é um animal social, conferindo prioridade à esfera pública, portanto, só era cidadão aquele que exercesse sua liberdade de participação política. Esta era considerada uma condição para a capacidade de diferenciar o justo do injusto porque “somente o homem tem o sentimento do bem e do mal”, qualidade indispensável tanto para sua constituição privada quanto pública. A sociedade deve ter preferência sobre o ser humano individual, logo, este deve estar integrado aquela, sob pena de ser considerado um selvagem. Aqueles que se dedicassem à vida pública a ‘coragem pública’, uma qualidade superior de virtude. Considera Aristóteles que a organização política é um efetivo meio de realização de felicidade das pessoas que nela vivem e que, por este motivo, podem ser consideradas cidadãs.¹⁸⁰

O homem é um ser desejante; busca o prazer, seja o que for. Ninguém busca a dor, a frustração, a injustiça, a tristeza, pois “o que decide o propósito da vida é simplesmente o programa do princípio do prazer”.¹⁸¹ É no contato diário com o mundo e com outros seres humanos que o homem convive com o sofrimento, com o prazer, com a dor, com tristezas, com agressões dentre outros dilemas (bons ou ruins) que deve ser capaz de dialogar.

¹⁷⁸ Regis Fernandes de Oliveira ao tratar do pacto social e do gasto com segurança para Locke e Hobbes, identifica três interesses comuns, a segurança, uma vida mais feliz e a paz. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Gastos públicos*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 32.

¹⁷⁹ LOCKE, John. *Segundo Tratado do governo civil*. São Paulo: Martin Claret, 2002.

¹⁸⁰ ARISTÓTELES. *Política*. 3. ed. Tradução Mario de Gama Cury. Brasília: Editora da UnB, 1997. p. 15 e 222.

¹⁸¹ FREUD, Sigmund. *O mal estar da civilização*. Rio de Janeiro: Imago, 1996. vol. XXI. p. 83.

O ser humano é movido por suas paixões para realizar uma doação? Sem dúvida, o afeto é um componente significativo para responder positivamente a esta pergunta. Para David Hume, essas paixões¹⁸² movem o ser humano. São paixões uniformes que se utilizam de palavras comuns de uso geral¹⁸³ e possuem o mesmo objeto: o eu.¹⁸⁴ Esclarece ainda que não há nível de hierarquia entre essas paixões, pois o ser humano é um feixe de emoções.¹⁸⁵

A razão sozinha não é motivo para uma ação, nem gerar uma volição. É igualmente incapaz de impedir uma volição ou de disparar nossa preferência com qualquer paixão ou emoção. Não há pessoa no mundo desprovida de sentimento. Para Hume, portanto, a doação não seria jamais um instrumento racional para auferir benefícios financeiros, pois sempre traria consigo uma parcela de afeto. Logo, a razão sozinha não pode nunca ser motivo para uma ação da vontade.

É preciso, contudo que o ser humano tenha consciência da vantagem a que faz jus, da vantagem de possui um governo, da vantagem da sua riqueza.¹⁸⁶ Mas dentro das pulsões do ser humano, um dos motivos de doar é a culpa que envolve a sanção social e a culpa subjetiva.

¹⁸² “São paixões uniformes e, por isso, não importa quantas palavras utilizemos, é impossível fornecer uma definição precisa delas ou, aliás, de qualquer outra paixão” (HUME, David. *Tratado da natureza humana: uma tentativa de introduzir o método experimental de raciocínio nos assuntos morais*. 2. reimp. São Paulo: Unesp, 2005. p. 311).

¹⁸³ Cada qual, por si mesmo, será capaz de formar delas uma ideia correta, sem perigo de se enganar. Idem, *ibidem*, p. 311.

¹⁸⁴ “[...] o eu, aquela sucessão de ideias e impressões relacionadas de que temos uma memória e consciência íntima. É aqui que se fixa nosso olhar, sempre que somos movidos por uma dessas paixões”. Idem, p. 311.

¹⁸⁵ “É impossível que um homem seja ao mesmo tempo orgulhoso e humilde; e caso tenha uma razão diferente para cada uma dessas paixões, como ocorre com frequência, ou essas se dão alternadamente ou se coincidem, uma aniquila a outra na medida de sua força e apenas o que resta da paixão superior continua a atuar sobre a mente”. – “se supusermos que o que as despertou foi exclusivamente a visão de nós mesmos, como essa visão é perfeitamente indiferente em relação a uma e a outra paixão, deve produzir exatamente o mesmo grau de ambas; ou, em outras palavras, não pode produzir nenhuma”. Idem, p. 312.

¹⁸⁶ “Deste modo, para revelar a verdadeira relação do egoísmo com a piedade no coração de um dado homem não basta que ele possua riqueza e que veja outro na miséria, é ainda preciso que ele saiba o que se pode fazer da riqueza, quer para si mesmo, quer para outro; não basta que o sofrimento do outro lhe seja colocado debaixo dos olhos; é ainda necessário que ele

Entende David Hume que não há na mente dos homens uma paixão como o amor à humanidade, concebida meramente enquanto tal, independentemente de qualidades pessoais, de favores ou de uma relação da outra pessoa com você. Todavia, ressalta que não existe uma só criatura humana ou sequer uma criatura sensível cuja felicidade ou infelicidade não nos afete de alguma forma quando está perto de nós ou é representada em cores vivas.

Afinal, “o ser humano que busca a *eudaimonia* aristotélica, que busca seu espaço no cosmos, que quer evitar a infelicidade para poder suportar a ‘insuportável leveza do ser’, tem de ter em seu espaço junto a estrutura do poder”.¹⁸⁷ “O que vai decidir a nossa vida, pois é a busca pelo prazer. Mais amplamente, diríamos, a busca pela felicidade”.¹⁸⁸

saiba o que é o sofrimento e o que é o prazer. Ora, ele pode muito bem num primeiro encontro não saber estas coisas tão perfeitamente como num segundo; se, então em circunstâncias semelhantes, ele age diversamente, isso advém unicamente de que as circunstâncias eram na realidade diferentes: elas eram-no quanto à parte que depende da sua inteligência, e isso apesar da sua identidade aparente” (HUME, David. *Tratado da natureza humana: uma tentativa de introduzir o método experimental de raciocínio nos assuntos morais*. 2reim. São Paulo: UNESP, 2005. p. 310).

¹⁸⁷ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Gastos públicos*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 37.

¹⁸⁸ Idem, *ibidem*, p. 35.

Capítulo 2

O TERCEIRO SETOR NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

2.1 O conteúdo e das características para o terceiro setor: o art. 44 do Código Civil

A redefinição das funções¹⁸⁹ do Estado¹⁹⁰ está diretamente ligada às mutações da vida em sociedade,¹⁹¹ o que muitas vezes exige a modificação de diferentes institutos sociais com o “objetivo precípua de organizar sólidas entidades intermédias que devem reconhecer suas competências e aspirar, de forma auto responsável a realização de suas tarefas e objetivos”.¹⁹² Nesse contexto, a sociedade é encaixada como uma

¹⁸⁹ BOBBIO, Norberto. *As ideologias e o poder em crise*. 4. ed. Brasília: UnB, 1999. p. 178.

¹⁹⁰ Ainda que não seja objeto específico desta obra, tema de fundamental importância ao tema em estudo, vale referir sobre a evolução do Estado: BONAVIDES, Paulo. *Do Estado liberal ao Estado social*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980. JELLINEK, Georg. *Teoria general del Estado*. Granada: Comares, 2000. POGGI, Gianfranco. *A evolução do Estado Moderno*. Trad. Álvaro Cabral. Rio de Janeiro: Zahar, 1981. SALDANHA, Nelson. *O Estado moderno e a separação dos poderes*. São Paulo: Saraiva, 1987. SCAFF, Fernando Facury. *Responsabilidade civil do estado intervencionista*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. STRECK, Lênio; MORAES, José Luis Bolzan de. *Ciência política e teoria geral do Estado*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000. TOJAL, Sebastião Botto de Barros. *Teoria geral do Estado*. Rio de Janeiro: Forense, 1978. DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos da teoria geral do Estado*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. TORRES, Ricardo Lobo. *A ideia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

¹⁹¹ Na lição de Norberto Bobbio, a sociedade civil pode ser conceituada como “sociedade civil é o lugar onde surgem e se desenvolvem os conflitos econômicos, sociais, ideológicos, religiosos, que as instituições estatais tem a tarefa de resolver mediando-os ou evitando-os ou reprimindo-os. Sujeitos desses conflitos e, portanto, da sociedade civil enquanto contraposta ao Estado são as classes sociais, ou, mais amplamente, os grupos, movimentos, associações ou organizações que as representam ou se declaram seus representantes; ao lado das organizações de classe, os grupos de interesse, as associações de vários gêneros com fins sociais e indiretamente os políticos, os movimentos de emancipação de grupos étnicos, de defesa dos direitos civis, de liberação da mulher, os movimentos jovens etc.” BOBBIO, Norberto. *Estado, Governo e Sociedade: por uma teoria geral da política*. Disponível em: <ftp://ftp.unilins.edu.br/leonides/Aulas/Ci_ncia%20Pol_tica%20-%20I/Norberto%20Bobbio%20-%20Estado,%20governo,%20sociedade%20-%20Para%20uma%20teoria%20geral%20da%20pol_tica.pdf>. Acesso em: 1º abr. 2013. p. 35-36.

¹⁹² TORRES, Silvia Faber. *O princípio da solidariedade no direito público contemporâneo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 124.

parceira do Estado na complementariedade dos interesses sociais e, conseqüentemente, há privatização de funções públicas.¹⁹³ O realinhamento estatal traz a tona o fortalecimento da negociação¹⁹⁴ na esfera estatal expressada por diferentes instrumentos contratuais e pela concessão de incentivos fiscais.

Nessa perspectiva, merecem destaque as figuras complementares entre si do *Estado Contratual* e do *Estado Financiador*, noções úteis para a compreensão da gestão privada de recursos públicos. Sobre o Estado Contratual, explica Gaspar Ariño Ortiz que:

Do ponto de vista organizativo e institucional isso significa a substituição do antigo modelo de Estado administrativo-burocrático, hierárquico, centralizado, unitário e gestor direto por um novo tipo de Administração em que uma multiplicidade de organizações, privadas e o que vem sendo denominado de “terceiro setor” (público-privado) assumiriam a gestão de serviços com financiamento e controle do Estado. Isso não é uma invenção, é simplesmente a volta do antigo sistema da “concessão”, do “conserto” ou da “empresa mista” como forma de realizar a gestão privada das atividades públicas. É também a volta do princípio da subsidiariedade o qual recebe atualmente novas formulações. Assim, fala-se de uma das características mais importantes do Estado atual: sua condição de “Estado Contratual” apontando a utilização pelo Estado de organizações privadas com ou sem fins lucrativos para alcançar os seus fins públicos.¹⁹⁵

Essa atividade negocial ganhou novos contornos por meio dos termos de parcerias,¹⁹⁶ convênios,¹⁹⁷ contratos de gestão¹⁹⁸ e dentre outros,

¹⁹³ A emergência do terceiro setor pode ser vista como uma consequência das políticas reformistas do Estado no século XX as quais provocou em muitos casos o desmantelamento das estruturas públicas voltadas à prestação de serviços sociais à comunidade, daí o espaço público não estatal.

¹⁹⁴ Nesse sentido Cassese diz que: “passam ao primeiro plano a negociação em lugar do procedimento, a liberdade das formas em lugar da tipicidade, a permuta em lugar da ponderação”. CASSESE, Sabino. *La arena pública: nuevos paradigmas para el Estado*. In: _____. *La crisis del Estado*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2003. p. 101-160. p. 159.

¹⁹⁵ ARIÑO ORTIZ, Gaspar. *El retorno a lo privado: ante una nueva encrucijada histórica*. In: _____. (Org.). *Privatización y Liberalización de servicios*. Madrid: Universidad Autónoma de Madrid, 1999. p. 19-35. p. 26.

¹⁹⁶ Art. 9º da Lei 9.970/99.

as parcerias público privadas.¹⁹⁹ Jean Pierre Gaudin chamada a atenção de que essas convenções múltiplas ligam os poderes públicos, o setor privado e, outras vezes, as associações da sociedade civil.²⁰⁰ Com isso, deve-se valorizar a atividade de fomento, pois “repousa na ideia de conveniência de que o Estado proteja ou promova determinadas atividades realizadas por pessoas físicas ou jurídicas com a finalidade mediata de provocar que, por meio da concretização destas atividades, resultem um benefício à comunidade” .²⁰¹

Já no que diz respeito ao *Estado Financiador*, interessa a atividade de fomento que deve ser entendida como a atividade de estímulo e pressão realizada de modo não coativo sobre os cidadãos e grupos sociais para imprimir um determinado sentido a suas atuações. É por meio de subvenções, isenções fiscais e créditos que o Estado oferece e necessita – mas não impõe – a colaboração do particular para que a atividade fomentada seja levada a cabo.²⁰²

Ensina Gustavo Justino de Oliveira que as técnicas de fomento integram uma das maneiras de transferir recursos públicos a entidades privadas.

Presta-se ao menos para dois fins: a) para incentivar que tais entidades privadas quando lucrativas por meio do exercício de atividade econômica acabem gerando benefícios públicos; b) para incentivar que entidades não lucrativas passem a realizar atividades de interesse público, gerando igualmente benefícios (sobretudo de modo direto) para a comunidade.

¹⁹⁷ Art. 166 Lei 8.666/83.

¹⁹⁸ Art. 5º Lei 9.637/98.

¹⁹⁹ Lei n. 11.079/2004.

²⁰⁰ GAUDIN, Jean-Pierre. *Gouverner par contrat: l'action publique em question*. Paris: Presses de Sciences Politiques, 1999. p. 14.

²⁰¹ CASSAGNE, Juan Carlos. *Derecho administrativo*. 7. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2002. t. 2. p. 345.

²⁰² ARIÑO ORTIZ, Gaspar. *Principios de derecho publico econômico: modelos de Estado, gestión pública, regulación económica*. Granada: Comares, 1999. p. 1999.

Seja pelo financiamento, sejam pelos instrumentos contratuais ou pela concessão estímulos positivos²⁰³ à participação dos particulares na gestão dos recursos públicos, encontra-se a atuação cada vez mais forte das pessoas físicas e jurídicas na realização de atividades de interesse público por meio de entidades sem fins lucrativos ou pela *captura* de isenções fiscais.

A captação de recursos mediante incentivos fiscais, os apoios, os patrocínios, os auxílios, as subvenções e as doações são formas de participação da sociedade no interesse público, o que revela fontes de financiamento híbrido, pois envolve tanto dinheiro privado quanto dinheiro público.

Neste particular, revela-se a multiplicidade de entidades envolvidas na prestação do serviço público na medida em que convivem no terceiro setor aquelas ricas com poder midiático e outras locais de menor poder aquisitivo, as entidades de bairros ou amadoras, aquelas ligadas às multinacionais ou ainda organizações religiosas tradicionais e outras sujeitas ao regime jurídico dedicado ao fomento estatal e, também, o reverso, outras que justamente por não se vincularem ficam alheias ao fomento.

Um aspecto preliminar é a confusão terminológica, pois cada um atribui um sentido à palavra de acordo com o interesse envolvido quer seja em relação à expressão “terceiro setor” ou seu conteúdo e características.

A expressão “terceiro setor”²⁰⁴ integra o conjunto de entidades que não estão inseridas no primeiro setor, ocupado pelo Estado e nem no segundo setor do qual fazem parte as entidades com finalidades lucrativas. É,

²⁰³ SOUTO, Marcos Juruena Villela. Estímulos positivos. In: OLIVEIRA, Gustavo Justino de. (Coord.). *Terceiro setor, empresas e Estado: novas fronteiras entre o público e o privado*. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 15-37.

²⁰⁴ Traduzida do inglês *third sector*, essa expressão tem sido utilizada a partir da década de 60 para se referir genericamente às organizações formadas pela sociedade civil cujo objetivo não é a busca pelo lucro, mas sim a satisfação do interesse público. Não existe uma uniformidade no que se refere à terminologia adotada, pois proliferam diversos com significados variados tais como “setor sem fins lucrativos”, “setor do voluntariado”, “setor das organizações não governamentais”, “setor independente”, “setor das entidades isentas de tributação”, “instituições filantrópicas” dentre outros.

portanto, um conceito por exclusão²⁰⁵ – ou seja – composta por pessoas físicas e jurídicas que realizam atividades de interesse público, porém não almejam o lucro²⁰⁶ e também não integram o aparelho estatal. Atuam na sociedade no complemento às atividades estatais. Esse setor envolve a solidariedade humana, a responsabilidade do ente privado por atividades públicas, além de outras questões imbrincadas.

Não faltam teorias sobre a natureza, a função e a definição do terceiro setor. Na obra *Terceiro Setor e questão social: crítica ao padrão emergente*, Carlos Montaña²⁰⁷ entende que o Estado está envolvido tanto numa questão financeira quanto legal, o que alega ser uma transferência de responsabilidade do Estado com relação às questões sociais. É nessa reforma neoliberal do Estado e das relações capital/trabalho que identifica a transformação no padrão de resposta às questões sociais, a partir de então, o terceiro setor – considerado por muitos como uma conquista – se revela como uma estratégia neoliberal de reestruturação do capital, representando, inclusive perdas do direito a cidadania. Denomina de remercantilização ou refilantropização da questão social, portanto, uma precarização dos serviços considerados essenciais do Estado.²⁰⁸

Em obra focada na solidariedade e no poder, Pedro Demo admite a realidade social como dinâmica, de idas e vindas, subidas e descidas e não linear, premissa que aliada à solidariedade pode “representar um discurso dos dominantes para acalmar excluídos” .²⁰⁹ Parte da premissa de que a realidade social é dialética e, como consequência, pressupõe os efeitos do poder. Logo, a solidariedade somente será legítima quando dotada de crítica.

²⁰⁵ José Eduardo Marques Mauro e Rubens Naves identificam a formulação do conceito de terceiro setor por exclusão justificando a facilidade de reconhecer o que seja uma atividade governamental ou o interesse privado. MAURO, José Eduardo Marques; NAVES, Rubens. *Terceiro setor e suas perspectivas. Cadernos de Pesquisa da Universidade de Caxias do Sul*, v. 7, n 2, p. 40, 1999.

²⁰⁶ Uma figura nova que integra o terceiro setor é o *negócio social*.

²⁰⁷ De notável influencia marxista.

²⁰⁸ MONTAÑO, Carlos. *Terceiro setor e questão social: crítica ao padrão emergente de intervenção social*. São Paulo: Cortez, 2002. p. 15.

²⁰⁹ DEMO, Pedro. *Solidariedade como efeito de poder*. São Paulo: Cortez. Instituto Paulo Freire, 2002. p. 11-12.

Como exemplo, o autor trata dos programas de educação que considera imbecilizantes e úteis à massa de manobra pelos dominantes. Explica o autor:

[...] nem de longe pretendo colocar ‘gosto ruim’ na busca por solidariedade. Pretendo apenas que se proponha aquela solidariedade que faculte ainda mais aos marginalizados confrontar-se com a marginalização, de sorte que a sociedade se torne mais justa. Combato frontalmente a solidariedade assistencialista e capciosa. Retomo teorias dialéticas da dominação, não mais na ótica do poder reduzida a soberania, mas no contexto da ótica da dinâmica não linear, ambígua e ambivalente. Não pretendo inventar teoria nova. Apenas gostaria de montar uma discussão pertinente para que a solidariedade possa tornar-se referencia histórica concreta, não apenas sermão dúbio.²¹⁰

Com isso, considera a solidariedade como utopia, pois “a sociedade torna-se utopismo quando imagina implantar na história a sociedade em que todos cooperam para o bem comum, mantendo-se a este como paradigma social, exclusivo e intocável”.²¹¹ Sociedades são viáveis unicamente quando adotam medidas precavidas em relação ao poder.

Aproximando-se do terceiro setor, o autor analisa dois tipos de solidariedade. A primeira denominada de “solidariedade de cima” que entende “aquela pregada pelo centro ou pela elite”,²¹² logo, é proposta pelos detentores do poder para tornar os demais imbecis. Já a segunda, a “solidariedade de baixo” está ligada ao terceiro setor e à economia solidária, portanto, revelam que o Estado abandonou as questões sociais e desligou-se de sua responsabilização.²¹³

²¹⁰ Idem, ibidem, p. 13.

²¹¹ Idem, p. 145.

²¹² Idem, p. 152.

²¹³ Explica Demo que: “como regra, tanto o terceiro setor quanto a economia dos setores populares são saudados tendencialmente como salvação de um sistema muito injusto, embora não passem de remendos eventuais por vezes. Mesmo assim, podem conter germes de alternativa, razão pela qual recomenda-se torna-los a sério, sobretudo em nome da utopia solidária” (*Solidariedade como efeito de poder*. São Paulo: Cortez. Instituto Paulo Freire, 2002. p. 164).

Na mesma linha do que expressou Montañó, Demo apresenta o terceiro setor como um projeto da política neoliberal,²¹⁴ pois “o vento que sopra não é o da sociedade civil reunida em torno do bem comum, mas da regulação de tudo, em última instância, do mercado”.²¹⁵

Ademais, adequado também incluir dentre essas teorias Rubem Cesar Fernandes na obra *Privado porém Público: o Terceiro Setor na América Latina* na qual ele discute a “sociedade civil planetária”²¹⁶ que significa a inserção da sociedade civil no contexto globalizante, acompanhando os movimentos do Estado e do mercado. Para tanto, propõe um esquema entre as seguintes formas: mercado (privado para privado), Estado (público para público), Terceiro Setor (privado para público) e corrupção (público para privados).²¹⁷ Diante disso, conceitua o terceiro setor como “um conjunto de organizações e iniciativas privadas que visam à produção de bens e serviços públicos”.²¹⁸ Considera relevante o desenvolvimento dos movimentos associativos, pois entende que a crise institucional do Estado levou à urgência do fortalecimento da sociedade civil. Para tanto conclui que:

²¹⁴ Segundo o autor, “solidariedade não é entrega, perda de identidade, conformismo, mas negociação interminável de coisas negociáveis e não negociáveis [...] É mais difícil tirar proveito da discussão sobre o terceiro setor porque sua tonalidade neoliberal me parece flagrante, além de ofuscar o papel da sociedade como controle democrático. Aparece por demais a intenção, quase sempre sub-reptícia, de camuflar e de substituir o Estado, com laivos privatizantes inegáveis. A própria designação terceiro setor é no fundo, ociosa, porque as contraposições feitas ao Estado e ao mercado são em grande parte fictícias ou desnecessárias. O que há de interessante é a vertente das associações voluntárias cuja qualidade política poderia efetivar um controle democrático permanente sobre o Estado e mercado. O terceiro setor até o presente momento tem sido apenas apêndice do mercado ou do Estado em vez de ser estratégia da sociedade para impor ao mercado e ao Estado padrões mais justos estruturação e funcionamento. Essa perspectiva é mais visível nas ONG's que representam de todos os modos floração muito interessante. Entretanto, apesar de por vezes manipularem recursos financeiros e humanos significativos, elas estão longe de constituir um terceiro setor perante o Estado e a sociedade” (DEMO, Pedro. *Solidariedade como efeito de poder*. São Paulo: Cortez. Instituto Paulo Freire, 2002. p. 260-265).

²¹⁵ Idem, *ibidem*, p. 187.

²¹⁶ FERNANDES, Rubem Cesar. *Privado porém público: o terceiro setor na América Latina*. 3. ed. Rio de Janeiro: RelumeDumará, 2002. p. 16.

²¹⁷ Idem, *ibidem*, p. 21.

²¹⁸ FERNANDES, Rubem Cesar. *Privado porém público: o terceiro setor na América Latina*. 3. ed. Rio de Janeiro: RelumeDumará, 2002. p. 19-21.

[...] deixando de lado uma substância comum, um projeto comum, uma agenda global, uma integração política vertical e uma organização guarda-chuva horizontal, percebe-se com clareza que o terceiro setor não pode ser concebido ou promovido através de abordagens holísticas. [...] Os movimentos nacionais e populares foram em regra mobilizados por expressões ideológicas. [...] A ideia do terceiro setor, por outro lado, não nos induz a imaginar a sociedade como um grande indivíduo coletivo. Ao contrário, ela sublinha a diversidade.²¹⁹

O desafio é compreender a complexidade e a diversidade ínsitas ao terceiro setor, sua dimensão, suas características, assim como pressões envolvidas, mitos e fatos, notadamente no que se refere à “parte lucrativa”.²²⁰

De acordo com Boaventura de Souza Santos, o terceiro setor é formado por “um conjunto de organizações sociais que não são nem estatais nem mercantis, ou seja, organizações sociais que, por um lado, sendo privadas, não visam a fins lucrativos, e, por outro lado, sendo animadas por objetivos sociais, públicos ou coletivos, não são estatais”.²²¹ O autor esclarece que o conceito do Terceiro Setor é construído a partir da combinação de características do setor público e do privado. No primeiro, o elemento marcante é a ajuda mútua e no segundo, a busca pelo lucro. Se por um lado o autor atribui ao terceiro setor a eficiência gerencial semelhante a do setor privado, por outro lado, a ausência de lucro motiva o interesse coletivo para a distribuição de recursos em valores humanos e não em valores de capital.

José Eduardo Sebo Paes conceitua o terceiro setor como “o conjunto de organismos, organizações ou instituições sem fins lucrativos dotados de autonomia e administração própria que apresentam como função

²¹⁹ Idem, *ibidem*, p. 136-137

²²⁰ É o caso de empresas que formatam uma entidade do terceiro setor para auferir vantagens fiscais, de mídia, de *marketing*, ou seja, que envolvem responsabilidade social.

²²¹ SANTOS, Boaventura de Souza. Para uma reinvenção solidária e participativa do estado. In: PEREIRA; WILHEIM; SOLA (Org.). *Sociedade em transformação*. São Paulo: Unesp, 2001. p. 250

e objetivo principal atuar voluntariamente junto à sociedade civil visando o seu aperfeiçoamento”.²²²

Vital Moreira define o terceiro setor como “um sector intermediário entre o Estado e o Mercado, entre o sector público e o privado que compartilha de alguns traços de cada um deles”²²³ que visa “retratar a prestação de bens e serviços por parte de organizações não estaduais e não lucrativas muito diversas – como as cooperativas, mutualidades, as igrejas, as organizações beneficentes, as fundações de fins sociais – muitas vezes baseadas em doações e fundos e na colaboração voluntária”²²⁴

Além de diversos outros estudiosos que tratam do conceito de terceiro setor, ainda merece referir Rosa Maria Fischer:

Terceiro Setor é a denominação adotada para o espaço composto por organizações privadas sem fins lucrativos cuja atuação é dirigida a finalidades coletivas ou públicas. Sua presença no cenário brasileiro é ampla e diversificada, constituída por organizações não governamentais, fundações de direito privado e entidades de assistência social e de benemerência, entidades religiosas, associações culturais, educacionais, as quais desempenham papéis e não diferem significativamente do padrão conhecido de atuação das organizações análogas em países desenvolvidos. Essas organizações variam em tamanho, grau de formalização, volume de recursos, objetivo institucional e forma de atuação. Tal diversidade é resultante da riqueza e pluralidade da sociedade brasileira e dos diferentes marcos históricos que definiram as arranjos institucionais nas relações entre Estado e Mercado.²²⁵

²²² PAES, José Eduardo Sebo. *Fundações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários*. 5. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2004. p. 98-99.

²²³ MOREIRA, Vital. *Auto-regulação e administração pública*. Coimbra. Almedina, 1997. p. 33.

²²⁴ Idem, *ibidem*.

²²⁵ Também explica a autora que: “os principais componentes do nonprofit sector americano – frequentemente utilizado como parâmetro para compreensão do setor em outros países podem ser encontrados na caracterização do terceiro setor no Brasil. Segundo a definição ‘estrutural/operacional’ de Salamon e Anheir (1992) utilizada por Landin essas organizações caracterizam-se por serem privadas, sem fins lucrativos, formais, autônomas e incorporarem algum grau de envolvimento de trabalho voluntário. Entretanto, o conceito que tais organizações, em virtude dessas características comuns, constituem um setor diferenciado do tecido social, não está suficientemente consolidado, nem no ambiente acadêmico, nem no universo das praticas cívicas associativas e de solidariedade. Pode-se detectar desde manifestações de desconfiança e rejeição até o simples estranhamento na adoção de um

Diante desses conceitos, é possível extrair três características comuns pontuais e relevantes, quais sejam: são entidades sem fins lucrativos, tem natureza jurídica de direito privado, perseguem o interesse público.

Para este estudo, adota-se a terminologia²²⁶ “terceiro setor” como o conjunto de pessoas jurídicas privadas sem finalidades lucrativas e desvinculadas da atividade estatal que atuam na busca da realização do interesse público.

O art. 44 do Código Civil consagra a seguintes pessoas jurídicas de direito privado: associações, sociedades, fundações, organizações religiosas, partidos políticos e empresas individuais de responsabilidade limitada.

Os partidos políticos são afastados do terceiro setor pela sua relevância no contexto político e de representatividade dos direitos políticos no Estado Democrático de Direito.²²⁷

conceito que para abranger a amplitude e a diversidade da realidade que busca definir, tende a ser genérico e impreciso. O próprio nome atribuído a esse espaço é alvo de uma disputa nas quais competem mais do que conceitos e tradições acadêmicas, visões de mundo, valores e identidades dos próprios envolvidos nessas organizações. Assim, não governamental, sem fins lucrativos, da sociedade civil, filantrópica e beneficentes são termos que dividem os corações e mentes dos profissionais, militantes e voluntários que atuam nesse espaço”. FISCHER, Rosa Maria. *O desafio da colaboração: práticas de responsabilidade social entre empresas e terceiro setor*. São Paulo: Gente, 2005. p. 45-46. Vale referir: SALAMON, Lester; ANHEIR, Helmut K and Associates. *The emerging sector revisited: a summary*. The Johns Hopkins comparative nonprofit sector Project, phase H: Institute for Police. Center for Civil Society Studies, 1998. SALAMON, Lester. A emergência do terceiro setor – uma revolução associativa global. *Revista de Administração*, 33 (1), p. 5-11, São Paulo, jan.-mar. 1998.

²²⁶ Em estudo, Peter Frumkin identifica períodos diferentes em que cada uma das distintas terminologias esteve em evidência, porém constata que a utilização de um único termo é um processo conflituoso, o que justifica “a defesa definitiva de qualquer termo em particular seja impossível” (FRUMKIN, Peter. *On Being Nonprofit: a conceptual and policy primer*. Cambridge, Massachusetts; London, England, Harvard University Press, 2002).

²²⁷ Art. 14 da CF, arts. 31, 38, 39 da Lei n. 9.096/95. O partido político pode receber doações oriundas de pessoas físicas ou jurídicas para a constituição de seus fundos. Essas doações podem ser feitas diretamente aos órgãos de direção nacional, estadual e municipal, que remeterão, à Justiça Eleitoral e aos órgãos hierarquicamente superiores do partido, o demonstrativo de seu recebimento e respectiva destinação, juntamente com o balanço contábil. Outras doações, quaisquer que sejam, devem ser lançadas na contabilidade do partido, definidos seus valores em moeda corrente. As doações em recursos financeiros devem ser, obrigatoriamente, efetuadas por cheque cruzado em nome do partido político ou por depósito bancário diretamente na conta do partido político.

Considerando a teoria da empresa adotada pelo Código Civil, também ficam excluídas as sociedades e as empresas individuais de responsabilidade limitada em face do exercício da atividade de empresa com finalidade lucrativa.²²⁸

Restam ao terceiro setor como pessoas jurídicas as associações, as fundações e as organizações religiosas.

As associações são constituídas por um grupo de pessoas (físicas ou jurídicas) que objetivam realizar finalidade não lucrativa em qualquer área, seja social, educacional, assistencial, ambiental dentre outras.²²⁹ São caracterizadas pela não distribuição de resultados financeiros entre os associados até porque a renda proveniente de sua atividade deve ser destinada ao objeto social descrito no seu estatuto.

A constituição da associação ocorre pela realização de uma assembleia geral com todos os associados presentes para assinatura e aprovação do estatuto, o qual deve ser registrado no Cartório de Registro de Pessoas Jurídicas. Também, outros procedimentos devem ser adotados tais como a inscrição na Receita Federal para obter o Cadastro Nacional de

²²⁸ Art. 966 do CC. A empresa é a atividade desenvolvida pelo empresário, logo, a atividade econômica exercida profissionalmente e de forma organizada para produção ou circulação de bens ou serviços. Na forma do art. 982 do CC, considera-se sociedade empresária a que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro (art. 967 do CC); e simples, as demais. Portanto, celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de atividade econômica e partilha, entre si os resultados. A sociedade empresária deve se constituir em um dos tipos previstos em lei, quais sejam: a) sociedade em nome coletivo (art. 1.039 ss do CC); b) sociedade em comandita simples (art. 1.045 ss do CC); c) sociedade limitada (art. 1952 ss do CC); d) sociedade anônima (art. 1089 ss do CC e Lei 6.404/76); e) sociedade em comandita por ações (art. 1.090 ss do CC).

²²⁹ Nas palavras de Leandro Marins de Souza: “Ao permitir às pessoas que se associem objetivando fins comuns, a Constituição cria instrumento de eficácia inestimável à congregação da sociedade em torno de objetivos de natureza social, caracterizando-se dispositivo constitucional que por si só fomenta o terceiro setor. A personalidade jurídica do princípio da liberdade de associação propriamente dita se expressa através das associações civis cujo regulamento se inscreve no Código Civil Brasileiro”. SOUZA, Leandro Marins. *Tributação do Terceiro Setor no Brasil*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 116. Ainda segundo os ensinamentos de Orlando Gomes, é possível afirmar que a associação também pode ser considerado como um agrupamento de pessoas para a consecução de fim comum, pois reúne permanentemente pessoas para finalidade religiosas, pias, morais, científicas, literárias, profissionais e recreativas.”. (GOMES, Orlando. *Contratos*. 28. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008).

Pessoas Jurídicas (CNPJ), o registro no Instituto Nacional de Seguro Social (INSS), registro na prefeitura municipal, assim como a inscrição na Secretaria da Fazenda Estadual.

O funcionamento das associações é regido pelo estatuto, considerando que os associados possuem iguais direitos, salvo se lhe forem conferidas vantagens especiais pelo próprio estatuto.²³⁰ A associação deverá conter a seguinte estrutura: Assembleia Geral, Conselho de Administração, Conselho Fiscal e Diretoria.

Já as fundações privadas que são entidades de direito privado sem fins lucrativos formadas a partir da reunião de um patrimônio destacado pelo seu instituidor (pessoa física ou jurídica) por meio de escritura pública ou testamento²³¹ com fim específico previsto em lei.²³²

Vale atentar o detalhe de que diferente do que ocorre na associação em que o objeto social é amplo; na fundação a lei limita o objeto social da fundação para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência – não sendo possível a sua modificação.

Na fundação, o patrimônio é essencial à personalidade jurídica da fundação. É com a finalidade de realizar o objeto social que o instituidor destaca uma parcela do seu patrimônio. Na hipótese de não ser suficiente, esses bens devem ser incorporados a outra instituição de fim semelhante conforme art. 63 do Código Civil. Portanto, diferente da associação que é uma reunião de pessoas, a fundação é a reunião de um patrimônio. Esses bens devem ser *suficientes* para sua manutenção, pois quando insuficientes para constituir a fundação, os bens a ela destinados serão, se de outro modo

²³⁰ Art. 55 do CC.

²³¹ As fundações podem ser constituídas de duas formas: por ato *inter vivos* mediante Escritura Pública e por *mortis causa* utilizando-se do testamento. Em ambos os casos, deve haver a chancela do Ministério Público.

²³² Gustavo Saad Diniz explica que: “Fundação privada é organização com patrimônio afetado por uma finalidade específica determinada pelo instituidor com personalidade jurídica atribuída pela lei” (DINIZ, Gustavo Saad. *Direito das fundações privadas*. Porto Alegre: Síntese, 2000. p. 57).

não dispuser o instituidor, incorporados em outra fundação que se proponha a fim igual ou semelhante. (art. 63 do CC). Logo, o instituidor tem a obrigação de especificar o fim a que se destina, portanto, a finalidade do patrimônio é requisito indispensável.

É característica da fundação a participação do Ministério Público ao longo de sua constituição e funcionamento, pois, na forma do art. 66 do Código Civil, o *parquet* tem o dever legal de velar pelas fundações. Em consequência, caso o estatuto não seja elaborado no prazo estipulado pelo instituidor ou ultrapassado este período sem fazê-lo, cabe ao Ministério Público a incumbência.²³³ Quando a alteração não for aprovada de forma unânime, os administradores devem submeter o estatuto ao Ministério Público e devem requerer a ciência à minoria para impugná-la no prazo de dez dias.

Nesta linha, ainda devem ser consideradas como características da fundação a possibilidade da finalidade, a licitude, a determinabilidade e sua inalterabilidade. Para isso, indispensável o vínculo entre a vontade do instituidor, o patrimônio e a finalidade deste. Preserva-se assim a vontade do instituidor que, segundo Leandro Martins de Souza, deve ser levado às últimas consequências.

Tanto é verdade que no caso de desvio de finalidade, esta sendo considerada ilícita, nos termos do art. 69 do Código Civil, poderá dar azo à extinção da fundação e à transferência de seu patrimônio a outra fundação exatamente por ser considerada a finalidade especificada pelo instituidor, desde que possível e lícita.²³⁴

As duas figuras possuem regramentos jurídicos próprios previstos nos art. 53 a 61 para as associações e arts. 62 a 69 para as fundações do Código Civil.

²³³ Art. 65 do CC.

²³⁴ SOUZA, Leandro Marins. *Tributação do terceiro setor no Brasil*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 115.

Nesse contexto não podem faltar os estereótipos marcantes das associações, fundações e organizações como entidades desprovidas de recursos econômicos, sem inserção no mercado, sem qualificação de pessoal que funcionam com o voluntariado. É preciso hoje questioná-los. Reconhecer que o marco regulatório ao terceiro setor conferiu maior credibilidade às essas entidades que atualmente demonstram maior preocupação com as técnicas de mercado, com a qualificação de pessoal e profissionalização, além do controle com os recursos. São instrumentos que as habilitam a dialogar com empresas e até multinacionais para a busca de incentivos fiscais.

Como se trata de um setor heterogêneo, alguns dados sobre os atores envolvidos. O Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) em parceria com o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA)²³⁵ e para a edição de 2010²³⁶ contou com a participação da Secretaria Geral da Presidência da República publicou pesquisa sobre as Fundações Privadas e Associações Sem Fins Lucrativos no Brasil (FASFIL). Tal como as anteriores, a FASFIL é baseada no Cadastro Central de Empresas (CEMPRE)²³⁷ que

²³⁵ O IBGE e o IPEA, como órgãos de estatística e pesquisa do governo federal, reforçaram mutuamente as análises e interpretações dos dados contidos no Cadastro Central de Empresas – Cempre, do IBGE. A Abong e o GIFE, além de sua excelência em atividades investigativas, trouxeram um olhar do ponto de vista de organizações da sociedade civil que veio se somar à perspectiva oficial, própria dos institutos de estatística e de pesquisa.

²³⁶ O IBGE já publicou três levantamentos setoriais importantes: FASFIL 2002, 2005 e 2006. Para o ano de 2010, “este trabalho conjunto foi realizado, pela primeira vez, para o ano de 2002 e teve continuidade para o ano de 2005 com o objetivo de mapear o universo associativo e fundacional, no que tange à sua finalidade de atuação e sua distribuição espacial. Esta edição do estudo contou também com a participação da Secretaria-Geral da Presidência da República, que se dedica a promover a interação das organizações da sociedade civil e dos movimentos sociais com o governo. O trabalho veio ao encontro da disposição dessa Secretaria em fomentar estudos e pesquisas que facilitem o conhecimento sobre o universo das entidades privadas sem fins lucrativos no Brasil. A metodologia do estudo passou por uma reformulação para incorporar novos critérios para seleção de unidades ativas no Cempre, banco de dados utilizado como base do estudo, e, ainda, absorver as mudanças introduzidas com a implementação da Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE 2.0, que contribui na determinação da finalidade das entidades. Na análise dos resultados das Fasil, buscou-se observar o perfil dessas entidades em relação à finalidade, idade, localização, emprego e remuneração em 2010 e, ainda, as mudanças ocorridas neste segmento entre 2006 e 2010. Pela primeira vez, são apresentadas informações do pessoal assalariado segundo gênero e nível de escolaridade”. Cf. BRASIL, IBGE, FASFIL, 2010. p. 11. (“Introdução”).

²³⁷ O CEMPRE abrange três espécies de entidades: entidades da administração indireta do Estado, organizações privadas com fins lucrativos e organizações privadas sem fins lucrativos.

agrega todas as organizações inscritas no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) e que declararam ao Ministério do Trabalho e Emprego no ano de 2010 exercer atividade econômica no território nacional.

No CEMPRE 2010, constavam como entidades sem fins lucrativos²³⁸ o total de 556,8 mil, contudo, para separar apenas aquelas “com identidade própria e um pouco mais homogênea” ,²³⁹ foram utilizados os seguintes critérios: organizações privadas, sem fins lucrativos, institucionalizadas, autoadministradas e voluntárias. Com isso, foi identificado o total de 290,7 mil FASFIL que representa 5,2% do total das entidades públicas e privadas.

No conjunto FASFIL, são dois grupos analisados: as voltadas para a defesa dos direitos dos cidadãos (30,1%) e as religiosas (28,5%). Estão incluídas: associação de moradores, centros de associações comunitárias, desenvolvimento rural, emprego e treinamento, defesa de direito de grupos e minorias, outras formas de desenvolvimento e defesa de direitos, associações empresariais e patronais, associações profissionais e associações de produtores rurais.²⁴⁰

²³⁸ Estão incluídos, por exemplo, cartórios, partidos políticos, condomínios e entidades religiosas ou de defesa de direitos de minorias.

²³⁹ Foram excluídas as seguintes: caixas escolares e similares, partidos políticos, sindicatos, federações, condomínios, confederações, cartórios, sistema S, entidades de intermediação e arbitragem, comissão de conciliação prévia, conselho, fundo, consórcio, funerária e cemitérios. Cf. BRASIL, IBGE, FASFIL, 2010, p. 17-18. (“Classificação”).

²⁴⁰ Conforme mencionado no tópico Notas técnicas, no processo de classificação das Fasil, optou-se por distribuí-las em dez grupos, de acordo com as suas finalidades, tendo como parâmetro a Classification of the Purposes of Non-Profit Institutions Serving Households – Copni (Classificação dos Objetivos das Instituições sem Fins Lucrativos a Serviço das Famílias), da Organização das Nações Unidas – ONU. Por conta deste procedimento, as associações patronais e profissionais (incluindo as associações de produtores rurais) foram classificadas em um grupo específico. No entanto, dadas as funções dessas entidades, como a representação de segmentos da população junto aos órgãos da administração pública e em negociações trabalhistas, elas foram consideradas na presente análise como entidades que se destinam à defesa de direitos e interesses dos cidadãos. De acordo com sua finalidade, são: Habitação, Saúde (hospitais e outros serviços de saúde), Cultura e recreação (cultura, arte, esportes, recreação) Educação e pesquisa (Educação infantil, Ensino fundamental, Ensino médio, Educação superior, Estudos e pesquisas, Educação profissional, Outras formas de educação/ensino), Assistência social (Assistência social), Religião (Religião), Associações patronais e profissionais (Associações empresariais e patronais, Associações profissionais, Associações de produtores rurais), Meio ambiente e proteção animal (Meio ambiente e

Além disso, a pesquisa constatou que a distribuição das FASFIL no território nacional tende a acompanhar a distribuição da população. Na região Sudeste, concentram-se praticamente 44,2% das FASFIL em relação a 42,1% de brasileiros com destaque para as entidades de Religião (57,4%), Saúde (53,4%), Assistência social (47,7%) e Cultura e recreação (43,3%). A região Nordeste fica em segundo lugar com 22,9% das FASFIL e 27,8% da população e na qual estão situadas em maior parte as entidades de Desenvolvimento e defesa de direitos (37,7%). Menos populosa, na região Sul estão situadas 21,5% dessas entidades e apenas 14% da população. Embora de maior território, a região Norte é menos expressiva, pois concentra apenas 4,9% em relação a 8,3% dos brasileiros.

O ritmo de crescimento das FASFIL não foi homogêneo. Utilizando o critério “tipo de atividade desenvolvida”, destacam-se os subgrupos de *Educação infantil* e *Educação profissional*, com incrementos de 43,4% e 17,7%, respectivamente. Além disso, as entidades de *Religião* cresceram 15,6%, um percentual também superior à média nacional (8,8%).

Em resumo, o estudo demonstra que a evolução das FASFIL de 2006 a 2010 continua avançando, ainda que em ritmo bem menos acelerado do que em períodos anteriores especialmente entre o final dos anos 1990 e os primeiros dois anos do milênio. Não obstante, essa tendência de desaceleração já havia sido observada no estudo anterior de 2005, o curioso é que o resultado foi oposto no que refere ao número de trabalhadores que aumentou e deu início a recuperação de postos de trabalhos formais nas entidades. Indica maior preocupação com qualificação da mão de obra e profissionalização das FASFIL. Os dados ainda sinalizam que o crescimento diferenciado entre os diversos tipos de entidades não se refletiu em mudança na sua composição, mantendo-se representatividade expressiva no conjunto de instituições voltado para a defesa de direitos e interesses dos cidadãos.

proteção animal), Desenvolvimento e defesa de direitos (Associação de moradores, Centros e associações comunitárias, Desenvolvimento rural, Emprego e treinamento, Defesa de direitos de grupos e minorias, Outras formas de desenvolvimento e defesa de direitos), Outras instituições privadas sem fins lucrativos (Outras instituições privadas sem fins lucrativos não especificadas anteriormente).

Por fim, de 2006 a 2010, o crescimento das FASFIL o Brasil foi de 8,8%; inferior ao observado em períodos anteriores. Essa pesquisa serve para se ter uma noção da magnitude do mosaico de entidades do terceiro setor no Brasil.

2.2 O controle pelo estado na busca de homogeneidade no terceiro setor. Certificação de organização sem fins lucrativos: selos, títulos e certificados

O Estado exige da entidade do terceiro setor a obtenção de qualificações, títulos e certificados como condição legal para que a pessoa doadora possa auferir os correspondentes benefícios financeiros. Esses selos estatais servem como uma chancela para controlar a renúncia de receita, além de representar uma busca para conceder tratamento homogêneo. Em regra, são entidades que possuem as seguintes características comuns:

- a. Realização de ações voltadas para o bem-estar comum da coletividade por meio de atividade de assistência social e promoção da cidadania;
- b. Manutenção de fins não lucrativos e, caso exerçam atividades econômicas, apliquem os resultados em seus fins sociais. Não podem distribuir lucros entre seus dirigentes;
- c. Adoção de personalidade jurídica adequada aos fins sociais (associação ou fundação);

Veja que esses títulos não conferem nova personalidade jurídica. Não importa se se trata de fundação ou associação, pois o importante é que a entidade detenha o selo – já que é a chancela pelo Poder Público no escopo de diferenciar as instituições de acordo com o tipo de benefício fiscal.

A certificação estatal é fruto do modelo estabelecido pela Lei n. 9.637/98 em que se estabelecem normas para que o Poder Executivo possa qualificar como organizações sociais pessoas jurídicas de direito privado,

sem fins lucrativos, cujas atividades sejam dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde.

Essa certificação estatal é uma forma de controle para diferenciar o tipo de organização ou, ainda, a espécie de benefício financeiro destinado ao doador. Modesto explica que “permitem inserir as entidades qualificadas em um regime específico [...] padronizar o tratamento normativo de entidades que apresentem características comuns relevantes, evitando o tratamento legal casuístico”, além de o “estabelecimento de um mecanismo de controle de aspectos da atividade das entidades qualificadas, flexível por excelência, entre outras razões porque o título funciona como um instrumento eu admite não apenas a concessão, mas também a suspensão e o cancelamento”.²⁴¹

2.2.1 Certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS). Lei n. 8.212/91

O Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS)²⁴² é regulamentado pela Lei n. 12.101/09, Lei n. 12.868/13 e mais recentemente foi alterado pelo Decreto n. 8242/14. A recente alteração dispõe sobre a certificação de entidades beneficentes de assistência social, e sobre a isenção das contribuições para a seguridade social para as entidades certificadas. A regulamentação reforça a delimitação de competências do MDS e dos Ministérios da Saúde e da Educação na concessão da certificação.

A certificação das entidades beneficentes de assistência social será concedida às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou

²⁴¹ MODESTO, Paulo. Reforma do marco legal do terceiro Setor no Brasil. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado*, Salvador, n. 5, mar.-maio 2006. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/RERE-5-MARÇO-2006-PAULO%20MODESTO.pdf>>. Acesso em: 27 out. 2012.

²⁴² Anteriormente denominado de Certificado de Entidade Filantrópica.

educação. Essas entidades deverão obedecer ao princípio da universalidade do atendimento, vedado o direcionamento de suas atividades exclusivamente a seus associados ou a categoria profissional.

Este Decreto regulamenta os requisitos para obtenção do CEBAS em diferentes áreas de atuação da entidade,²⁴³ quais sejam CEBAS-Saúde,²⁴⁴ CEBAS-Educação²⁴⁵ e CEBAS-Assistência Social,²⁴⁶ além da instituição da Câmara Intersectorial de Coordenação Administrativa da Certificação.²⁴⁷ Para tanto, este Decreto ainda vincula a apreciação de cada um dos requerimentos de concessão/renovação do CEBAS aos seguintes Ministérios, respectivamente, Ministério da Saúde, Ministério da Educação e Ministério do Desenvolvimento Social e do Combate à Fome que atuarão de forma conjunta mediante sistemas integrados.²⁴⁸

Esta norma adotou o critério da área de atuação da entidade para a certificação do CEBAS, admitindo, inclusive que uma mesma instituição possa desempenhar suas atividades em mais de uma área de atuação.²⁴⁹ Para tanto, deverá requerer a concessão da titulação junto ao Ministério certificador de sua área de atuação preponderante,²⁵⁰ sem prejuízo da comprovação dos requisitos legais para as demais áreas.

Em termos gerais, são exigidos alguns documentos para o pedido de concessão/renovação do CEBA,²⁵¹ além do funcionamento regular da

²⁴³ Art. 10 do Decreto n. 8.242/14.

²⁴⁴ Art. 18 do Decreto n. 8.242/14.

²⁴⁵ Art. 29 do Decreto n. 8.242/14.

²⁴⁶ Art. 37 do Decreto n. 8.242/14.

²⁴⁷ Art. 44 do Decreto n. 8.242/14.

²⁴⁸ Art. 4º do Decerto n. 8.242/14.

²⁴⁹ Art. 10 do Decreto n. 8.242/14.

²⁵⁰ A atividade econômica principal constante do CNPJ deverá corresponder com o objeto social de atuação da entidade indicado nos documentos comprobatórios, sendo preponderante a área na qual a entidade realiza a maior parte das despesas. Art. 10, § 1º, do Decreto n. 8242/14.

²⁵¹ Art. 3º A certificação ou sua renovação será concedida à entidade beneficente que demonstre, no exercício fiscal anterior ao do requerimento, observado o período mínimo de 12 (doze) meses de constituição da entidade, o cumprimento do disposto nas Seções I, II, III e IV deste Capítulo, de acordo com as respectivas áreas de atuação, e cumpra, cumulativamente, os

entidade, há, pelo menos doze meses imediatamente anteriores à data de apresentação do requerimento.

No que se refere à certificação das entidades de Saúde, suas atividades devem estar direcionadas para a efetivação do direito à saúde, também deve ser observada a proposta de oferta da prestação de serviços ao SUS no percentual mínimo de sessenta por cento, efetuada pelo responsável legal da entidade ao gestor local do SUS, protocolada junto à Secretaria de Saúde respectiva e a cópia do contrato, convênio ou instrumento congêneres firmado com o gestor do SUS.

Considerando que essa regulamentação amplia a atuação do terceiro setor em parcerias, convenios e instituições congêneres direcionadas à saúde, importante dizer que é possível, inclusive a realização de projetos de apoio ao desenvolvimento institucional do SUS.²⁵² Inclusive, para prestação anual de serviços ao SUS no percentual mínimo de sessenta por cento será comprovada por meio dos registros das internações hospitalares e atendimentos ambulatoriais verificados nos sistemas de informações do Ministério da Saúde.

Já no que concerne às atividades das entidades de educação, deve ser observadas as diretrizes e as metas do Plano Nacional de Educação (PNE), além da apresentação do ato de credenciamento regular, relação de bolsas de estudo, eventuais benefícios complementares e projetos e atividades para a garantia de educação básica em tempo integral, com

seguintes requisitos: I – seja constituída como pessoa jurídica nos termos do *caput* do art. 1º; e II – preveja, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, a destinação do eventual patrimônio remanescente a entidade sem fins lucrativos congêneres ou a entidades públicas. Parágrafo único. O período mínimo de cumprimento dos requisitos de que trata este artigo poderá ser reduzido se a entidade for prestadora de serviços por meio de convênio ou instrumento congêneres com o Sistema Único de Saúde – SUS ou com o Sistema Único de Assistência Social – SUAS, em caso de necessidade local atestada pelo gestor do respectivo sistema.

²⁵² Programa de Desenvolvimento Institucional do Sistema. Departamento de Ciência e Tecnologia, Secretaria de Ciência, Tecnologia e Insumos Estratégicos, Ministério da Saúde Único de Saúde. *Rev Saúde Pública* 2011;45(4):808-11 Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rsp/v45n4/ITdecit.pdf>>. Acesso em: 30 ago. 2014.

identificação precisa de cada um dos beneficiários, plano de atendimento e estatuto.

No que tange a certificação das entidades de assistência social,²⁵³ quais sejam, aquelas que prestam serviço ou executam programas e projetos socioassistenciais de forma gratuita, continuada e planejada, e sem discriminação de seus usuários.²⁵⁴ Para concessão/renovação, também, é preciso observar o estatuto e sua compatibilidade com o público alvo e com a natureza da instituição, a inscrição no Conselho de Assistência Social Municipal ou do Distrito Federal, de acordo com a localização de sua sede ou do Município em que concentre suas atividades, a inclusão no cadastro de entidades e organizações de assistência social.

²⁵³ Explica José Carlos Francisco, “a área de atuação da entidade é secundária para defini-la como integrante do sistema de assistência social, pois o que importa é a finalidade e amparo às pessoas hipossuficientes (permanente ou temporariamente) e que se encontram desamparadas (p. ex. será imune tanto a associação que mantém creche para população carente como também associação que atende usuários de drogas ou amparam doentes terminais sempre sem finalidades lucrativas. Carência não deve ser entendida apenas no aspecto econômico, pois alcança qualquer espécie de desamparo”. Prossegue o autor: “um dos desafios da matéria é identificar quem de fato realiza atividade beneficente de assistência social e quem procura esconder interesses ilegítimos mediante constituição de entidade filantrópica de fachada para serem consideradas imunes ao pagamento de impostos e contribuições (marcando a pilantropia que deve ser severamente punida. Desse modo, é imperativa a comprovação documental periódica dessa circunstância de fato” (FRANCISCO, José Carlos. Art. 195. In BONAVIDES, Paulo; MIRANDA, Jorge; AGRA, Walber de Moura (Coord.). *Comentários à Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 2121-2160. p. 2152).

²⁵⁴ “Art. 38. [...] § 1º Consideram-se entidades de assistência social aquelas sem fins lucrativos que, isolada ou cumulativamente, prestam atendimento ou assessoramento aos beneficiários abrangidos pela Lei n. 8.742, de 1993, ou atuam na defesa e garantia de seus direitos, nos termos do art. 3º da referida lei. § 2º Observado o disposto no *caput* e no § 1º, também são consideradas entidades de assistência social: I – as que prestam serviços ou ações socioassistenciais, sem qualquer exigência de contraprestação dos usuários, com o objetivo de habilitação e reabilitação da pessoa com deficiência e de promoção da sua inclusão à vida comunitária, no enfrentamento dos limites existentes para as pessoas com deficiência, de forma articulada ou não com ações educacionais ou de saúde, observado o disposto no § 4º do art. 10; II – as de que trata o inciso II do *caput* do art. 430 do Decreto-Lei n. 5.452, de 1º de maio de 1943, Consolidação das Leis do Trabalho, desde que os programas de aprendizagem de adolescentes, jovens ou pessoas com deficiência sejam prestados com a finalidade de promover a integração ao mercado de trabalho, nos termos da Lei n. 8.742, de 1993, observadas as ações protetivas previstas na Lei n. 8.069, de 13 de julho de 1990; e III – as que realizam serviço de acolhimento institucional provisório de pessoas e de seus acompanhantes, que estejam em trânsito e sem condições de autossustento, durante o tratamento de doenças graves fora da localidade de residência. Decreto n. 8242/14.”

Portanto, deve ser entendida como a prestação dos direitos sociais pelo Estado para assegurar o amparo de pessoas em dificuldades de subsistência. Deve ainda ser ampliada, pois a assistência social integra a tríade da seguridade social. O STF já se manifestou no sentido de ampliar o conceito de assistência social na ADIn 2036-6 pelo que extrai-se excerto do voto do Rel. Min. Moreira Alves:

As informações do Exmo. Sr. Presidente da República levantam a questão preliminar de que em face da atual Constituição o disposto no art. 195, § 7º só se aplica às entidades de assistência social e, portanto, às entidades beneficentes que tenham por objetivo qualquer daqueles enumerados pelo art. 203 que consta da Seção IV (Da Assistência Social) do Capítulo II (Da Seguridade Social) do Título VIII (Da Ordem Social) tais como “creches comunitárias, abrigos para idosos e portadores de deficiência, entidades voltadas para a assistência a mães solteiras carentes, para recuperação de adolescentes drogados, as APAES, Pestalozzis, abrigo para portadores do HIV” não abarcando as entidades de saúde e de educação porque a saúde é tratada em outra seção – a II – desse Capítulo em que se insere a Seção IV relativa à assistência social e a educação o é na Seção I de outro capítulo (o III ‘Da Educação, da Cultura e do Deporto) que não o referente à Seguridade Social não podendo, pois, ser consideradas como entidades de assistência social. E, assim sendo, elas não gozariam de imunidade prevista no referido §7º do art. 195 da Carta Magna, mas apenas da isenção concedida pelo art. 55 da Lei n. 8.212/91, isenção que, por ser legal, pode ser alterada como foi pelas modificações e acréscimos decorrentes dos dispositivos da Lei n. 9.732/99 ora impugnados.²⁵⁵

Outro aspecto que merece ser aqui registrado é a criação da Câmara Intersetorial de Coordenação Administrativa da Certificação, integrada por representantes dos três ministérios, instituída com a finalidade de deliberar sobre a forma de divulgação de informações sobre a certificação, além de proferir entendimentos técnicos e demais encaminhamentos

²⁵⁵ Trecho extraído do voto do Rel. Min. Moreira Alves na ADI 2036. Íntegra disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347399>>. Acesso em: 1º mar. 2013.

administrativos, e, principalmente, buscar a padronização de procedimento sem processos de competência comum.²⁵⁶

Essa normativa pretende simplificar os procedimentos para requerer a renovação da certificação e solucionar problemas de tempestividade de renovações.

A validade das certificações de entidades socioassistenciais com receita bruta inferior a R\$ 1 milhão passa de três para cinco anos. Já para aquelas que possuem receita bruta superior a R\$ 1 milhão, o prazo permanece sendo de três anos.

De modo geral, o decreto garante melhores condições de análise dos processos, e conseqüentemente, maior segurança jurídica para as entidades. Esses avanços, somados às medidas de estruturação interna e tecnológica, permitirão maior agilidade na análise dos pedidos.

O art. 195, § 7º, da Constituição determina que “são isentas da contribuição para a seguridade social às entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, o que se coaduna com o art. 46 do Decreto n. 8.242/14.”²⁵⁷ Sobre o alcance da isenção, “instituições beneficentes de assistência social” devem ser entendidas como pessoas jurídicas sem fins lucrativos que colaboram com o Poder Público em favor de população carente, o que justifica a desoneração tributária concedida pelo art. 150, VI, c, da Constituição Federal.

²⁵⁶ As questões submetidas à Câmara Intersetorial de Coordenação Administrativa da Certificação serão decididas por maioria dos seus membros.

²⁵⁷ Vale registrar a discussão sobre tratar-se de imunidade ou de isenção. Para tanto ver: CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. Malheiros: Rio de Janeiro, 1993. MELO, José Eduardo Soares. *Contribuições sociais no sistema Tributário*. Malheiros: Rio de Janeiro, 1995. Identifica-se ainda a discussão no STF que entende pela existência de uma garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecidas em favor das entidades beneficentes de assistência social. Para tanto ver RMS n. 22.192-9/DF Rel. Min. Celso de Melo; RMS n. 22.360-3/DF; ADI 2.028-5 e 2.036-6/DF.

2.2.2 Certificado de utilidade pública (UT). Lei n. 91/35. Decreto n. 50.517/61

Com base na Lei n. 91/35 qualquer entidade com natureza jurídica de fundação ou associação constituída no Brasil que sirva “desinteressadamente” à comunidade e que não remunere sua diretoria ou conselho pode ser declarada pelo Ministério da Justiça como de utilidade pública federal.

Inicialmente de cunho honorífico, o UT era uma maneira de o Estado condecorar as entidades de utilidade pública, logo, não era condição para nenhuma vantagem, podendo, inclusive ser cassada em caso de não apresentação anual de relação circunstanciada dos serviços prestados a coletividade.²⁵⁸

Para obter a UT, a entidade deve comprovar a efetiva prestação de serviços de utilidade pública à comunidade, além de estar em funcionamento nos 03 (três) anos anteriores ao pedido, o que pode ser comprovado pelo relatório de serviços prestados.²⁵⁹ É vedada a remuneração de dirigentes da entidade,²⁶⁰ logo, só podem obter a UT aquelas administradas por voluntários não remunerados. Semelhante, não poderá distribuir lucros, vantagens ou bonificações aos dirigentes, mantenedores ou associados, o que limita a profissionalização da entidade.

É obrigatória a prestação de contas anuais por entidades declaradas de UT na forma do art. 4º da Lei n. 91/35 e art. 5º do Decreto n.

²⁵⁸ Art. 4º da Lei n. 91/35.

²⁵⁹ Documento indispensável a ser elaborado pela entidade que deverá demonstrar a forma de trabalho, quem são as pessoas beneficiadas, o público alvo, os resultados obtidos, além do impacto da atividade na comunidade. Dentre as obrigações, destaca-se inscrição do nome e características da entidade em livro especial e envio do relatório sobre serviços já prestados à coletividade no último ano (Decreto n. 50.517/61), além de publicar anualmente a demonstração de receita e despesas realizadas no período anterior, desde que contemplada como subvenção por parte da União nesse mesmo período.

²⁶⁰ Mas podem contratar empregados ou terceirizados.

50.517/61 que pode, inclusive, ser realizada por meio eletrônico.²⁶¹ Em caso de desobediência, não obterão o correspondente certificado de regularidade e a entidade não poderá receber recursos públicos, tampouco contratar com o Poder Público. Se além da ausência das contas for constatada a inatividade da entidade por 03 (três) anos consecutivos, implica a perda da titulação como UT.

Diferente – hoje o chefe do Executivo Federal, Estadual, Distrital ou Municipal²⁶² concede o título mediante a apresentação de documentos e a adoção de um procedimento específico²⁶³ como *conditio sine qua non* para auferir benefícios fiscais ou subvenções.²⁶⁴

Obter o título UT pode trazer diversos benefícios tanto à entidade do terceiro setor quanto ao doador que lhe destine dinheiro. Se de um lado, é possível que a instituição do terceiro setor receba subvenções e auxílios do Poder Público mediante formas de contratação com maior transparência e credibilidade perante o Poder Público, ou ainda, receber doações de empresas dedutíveis do lucro operacional da pessoa jurídica doadora antes de computada a sua dedução efetuada a entidade civis legalmente constituídas no Brasil sem fins lucrativos que prestem serviços gratuitos em benefício dos empregados da empresa e respectivos dependentes ou em

²⁶¹ Com a implementação do CNEs/MJ – Portaria SNJ n. 24, de 11 de outubro de 2.007 ao final deste Manual, a prestação de contas anual das UPF será feita por meio eletrônico até o dia 30 de abril de cada ano, referente ao exercício anterior.

²⁶² Veja que por exemplo no caso do Distrito Federal a Lei distrital 2.554/2000 regulamentada pelo Decreto 21.336/2000 faculta à entidades com mais de 6 meses de funcionamento a obter este título em caráter provisório.

²⁶³ Decreto n. 50.517/61 com as alterações pelo Decreto n. 60.931/67. Sobre detalhes deste processo, ver PAES, José Eduardo Sabo. *Fundações, associações e entidades de interesse social*. 6. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2006. MINISTÉRIO DA JUSTIÇA. *Manual das Entidades sociais*, 2007.

²⁶⁴ Na forma do Decreto 3415/2000, o ato do Presidente da República pode ser delegado ao Ministro do Estado da Justiça.

benefício da comunidade onde atuem,²⁶⁵ além da realização de sorteios e da isenção da quota patronal para o INSS.²⁶⁶

2.2.3 Organização social (OS). Lei n. 9.637/1998

A certificação de Organização Social (OS) foi introduzida no ordenamento jurídico brasileiro pela Lei n. 9.637/98 e permite em seu art. 1º que o Poder Executivo poderá qualificar as pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos cujas atividades sejam dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde.

Embora a Lei n. 9.637/98 estabeleça algumas exigências legais²⁶⁷ para a certificação ou renovação, ainda resta uma significativa parcela de discricionariedade sobre este assunto, o que é objeto de críticas conforme lição de Silvio Luis Ferreira Rocha, pois “a atividade do administrador em conceder ou não conceder dita qualificação encontra-se no campo da discricionariedade, pois o legislador conferiu-lhe liberdade decisória quanto à conveniência e oportunidade de conceder a qualificação e a oportunidade de fazê-lo”.²⁶⁸ Não há sequer uma consulta à sociedade, tampouco a um órgão específico ou formação de comissão para análise.

O título de OS serve para que o Poder Público e a entidade possam celebrar contrato de gestão previsto no art. 5º da Lei n. 9.637/98 a ser elaborado de comum acordo com previsão de atribuições e responsabilidades

²⁶⁵ Art. 13, § 2º, III, da Lei 9.249/1995 e art. 28, § 3º, a, da IN n. 11/96 da Secretaria da Receita Federal

²⁶⁶ Art. 55 da Lei 8.212/1991.

²⁶⁷ Dentre os requisitos específicos que a entidade deve observar destaca-se: comprovar o registro de seu ato constitutivo; comprovar, quanto à conveniência e oportunidade de sua qualificação como organização social, do Ministro ou titular de órgão supervisor ou regulador da área de atividade correspondente ao seu objeto social e do Ministro de Estado da Administração Federal e Reforma do Estado; observar a composição do Conselho de Administração, bem como suas respectivas funções legais em caso de extinção ou desqualificação, deve prever nos atos constitutivos que o patrimônio, o legado, as doações, bem como o excedente financeiro decorrente de sua atividade serão incorporados a outra organização social qualificada no âmbito da União da mesma área de atuação.

²⁶⁸ ROCHA, Silvio Luis Ferreira. *Terceiro setor*. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 103.

das partes, além de dedicar-se exclusivamente para atividades de ensino, pesquisa científica, desenvolvimento tecnológico, proteção e preservação do meio ambiente, cultura e saúde. Deve ser submetido ao Ministro de Estado ou autoridade supervisora da área correspondente à atividade fomentada após aprovação do Conselho de Administração. Tem como propósito contribuir e reforçar políticas públicas mediante o desenvolvimento de um programa de melhora da gestão com vistas a atingir uma superior qualidade do produto ou serviço prestado ao cidadão. Segundo José Eduardo Sabo Paes:

Por parte do Poder Público contratante, o contrato de gestão é um instrumento de implementação, supervisão e avaliação de políticas públicas, de forma descentralizada, racionalizada e automatizada na medida em que vincula recursos ao atingimento de finalidades públicas. Por outro lado, no âmbito interno das organizações contratadas, o contrato de gestão se coloca como um instrumento de gestão estratégica na medida em que direciona a ação governamental assim como a melhoria da gestão, aos cidadãos, clientes, beneficiários de determinadas políticas públicas.²⁶⁹

Na elaboração do contrato de gestão, devem ser observados os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade, além da especificação do programa de trabalho proposto pela organização social, a estipulação das metas a serem atingidas e os respectivos prazos de execução, bem como previsão expressa dos critérios objetivos de avaliação de desempenho a serem utilizados, mediante indicadores de qualidade e produtividade; a estipulação dos limites e critérios para despesa com remuneração e vantagens de qualquer natureza a serem percebidas pelos dirigentes e empregados das organizações sociais, no exercício de suas funções. Além disso, os Ministros de Estado ou autoridades supervisoras da área de atuação da entidade devem definir as demais cláusulas dos contratos de gestão de que sejam signatários.²⁷⁰

²⁶⁹ PAES, José Eduardo Sebo. *Fundações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários*. 5. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2004. p. 581

²⁷⁰ Art. 7º da Lei n. 9.637/98

Os resultados obtidos com a execução do contrato de gestão devem ser analisados periodicamente por comissão de avaliação indicada pela autoridade supervisora da área correspondente composta por especialistas de notória capacidade e adequada qualificação, cabendo à comissão acompanhar a autoridade supervisora relatório conclusivo sobre a avaliação procedida.²⁷¹ No processo de elaboração do contrato de gestão, embora a autoridade pública tenha o direito de elaborar as cláusulas, há de ser aprovado e assinado por ambas as partes, o que justifica se tratar de um acordo administrativo colaborativo.²⁷² Trata-se de um exemplo de instrumento que materializa a vontade dos envolvidos, administração por consenso ou administração por acordos; uma figura que se aproxima dos convênios.

É por intermédio do contrato de gestão que serão assegurados à entidade receber créditos orçamentários ou bens públicos, além das respectivas liberações financeiras desde que previstos no cronograma de desembolso.²⁷³

Considerando que o título pode ser revogado, importante frisar a fiscalização do contrato a ser desempenhada pela entidade supervisora da área de atuação da entidade, portanto, é de responsabilidade do mesmo órgão que por conveniência e oportunidade concedeu a qualificação, devendo ser acionado o Ministério Público em casos de irregularidades.²⁷⁴

As organizações sociais ensejam um novo formato institucional de relacionamento entre o Estado e a sociedade, tema complexo que deu origem a ação direta de inconstitucionalidade (ADI n. 1923-6-DF) no Supremo Tribunal Federal impugnando os preceitos art. 5, XVII e XVIII; art. 22, XXVII; art. 23, I, II, III, IV, VI e VII; art. 37 *caput*, II e XXI; art. 40, I, III, *a e c*, §4º; art.

²⁷¹ Art. 8º Lei n. 9637/98.

²⁷² Também este posicionamento de Gustavo Justino de Oliveira. OLIVEIRA, Gustavo Justino de. As organizações sociais e o Supremo Tribunal Federal: comentários à Medida Cautelar da ADIn n.º 1923-DF. In OLIVEIRA, Gustavo Justino (Coord.). *Direito do terceiro setor*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 13-36. p. 19.

²⁷³ Art. 11-15 Lei n. 9637/98.

²⁷⁴ Art. 8º-10º da Lei n. 9.637/98.

49, X; art. 70, *caput* e parágrafo único; art. 71, II e III; art. 74; art. 129, I a III; art. 169; art. 175, *caput*; art. 194; art. 196; art. 197; art. 199, *caput* e § 1º; art. 205; art. 206, III, IV e VI; art. 208; art. 211, *caput* e § 1º; art. 213, I e II; art. 215; art. 216; art. 218 e art. 225, I, II, V e VII. Também o Partido dos Trabalhadores (PT) e o Partido Democrático Trabalhistas (PDT) impugnaram a hipótese de dispensa de licitação do art. 24, XXIV da Lei n. 8.666/93 que afasta a obrigatoriedade de licitação para celebração de contratos de prestação de serviços com as organizações sociais qualificadas no âmbito das respectivas esferas de governo para atividades contempladas no contrato de gestão.²⁷⁵

O pedido na medida cautelar ADI n. 1923-DF foi indeferido por maioria na sessão realizada nove dias após o pedido inicial, o que sem dúvida comprometeu o *periculum in mora* e o *fumus boni iuris*. Por estar-se diante de um processo de natureza cautelar, as questões jurídicas de mérito suscitadas não foram apreciadas.²⁷⁶

A Lei das Organizações Sociais também é objeto da ADI n. 1943-1/99 impetrada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil contra a totalidade da lei e em especial ao art. 2º *caput*, II sob o argumento de que a concessão do título pelo Poder Executivo com base na oportunidade

²⁷⁵ “EMENTA: MEDIDA CAUTELAR EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI N. 9.637, DE 15 DE MAIO DE 1.998. QUALIFICAÇÃO DE ENTIDADES COMO ORGANIZAÇÕES SOCIAIS. INCISO XXIV DO ARTIGO 24 DA LEI N. 8.666, DE 21 DE JUNHO DE 1.993, COM A REDAÇÃO CONFERIDA PELA LEI N. 9.648, DE 27 DE MAIO DE 1.998. DISPENSA DE LICITAÇÃO. ALEGAÇÃO DE AFRONTA AO DISPOSTO NOS ARTIGOS 5º; 22; 23; 37; 40; 49; 70; 71; 74, § 1º E 2º; 129; 169, § 1º; 175, *CAPUT*; 194; 196; 197; 199, § 1º; 205; 206; 208, § 1º E 2º; 211, § 1º; 213; 215, *CAPUT*; 216; 218, §§ 1º, 2º, 3º E 5º; 225, § 1º, E 209. INDEFERIMENTO DA MEDIDA CAUTELAR EM RAZÃO DE DESCARACTERIZAÇÃO DO PERICULUM IN MORA. 1. Organizações Sociais – pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, direcionadas ao exercício de atividades referentes a ensino, pesquisa científica, desenvolvimento tecnológico, proteção e preservação do meio ambiente, cultura e saúde. 2. Afastamento, no caso, em sede de medida cautelar, do exame das razões atinentes ao *fumus boni iuris*. O *periculum in mora* não resulta no caso caracterizado, seja mercê do transcurso do tempo – os atos normativos impugnados foram publicados em 1.998 – seja porque no exame do mérito poder-se-á modular efeitos do que vier a ser decidido, inclusive com a definição de sentença aditiva. 3. Circunstâncias que não justificariam a concessão do pedido liminar. 4. Medida cautelar indeferida.”

²⁷⁶ Acompanhando as transformações do Estado no que se refere ao estreitamento entre o público e o privado, merece registro o Projeto de Lei Complementar 92/2007 em trâmite no Congresso Nacional .

e na conveniência viola o Estado Democrático de Direito em face da inexistência de critérios objetivos. Logo, “ao não fixar a norma critério algum para atribuição da qualificação de organização social às entidades que cumpram os requisitos meramente formais do inciso I do art. 2º da Lei n. 9637/98 deixando a juízo exclusivo do Poder Executivo outorgá-la ou não o preceito impugnado vulnerou o princípio do Estado de Direito”.²⁷⁷ Também impugna os art. 5º, 6º e 7º que regulamentam o contrato de gestão sob a escusa de que viola o princípio da igualdade (art. 5, *caput* CF) e o princípio da obrigatoriedade de licitação (art. 37, II CF), pois permite a contratação arbitrariamente com dispensa de licitação.

Pede a inconstitucionalidade do art. 12, §1º da Lei n. 9637/98 sobre a transferência de créditos orçamentários por violar o art. 167, IV²⁷⁸ e art. 218, §5º²⁷⁹ da Constituição. Acrescente-se o pleito quanto aos art. 14, *caput* e seus §§1º, 2º e 3º e o art. 12, §2º uma vez que não pode o Poder Público ceder para particulares servidores públicos com ônus para o cedente.²⁸⁰

2.2.4 Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP). Lei n. 9.790/99

A mais recente das qualificações, a Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) é regida pela Lei n. 9.799/99, a qual foi regulamentada pelo Decreto n. 3.100/1999 que de forma pioneira estabelece o termo de parceria, além de se transformar em condição para que o doador em dinheiro possa pleitear as isenções.

²⁷⁷ A íntegra pode ser vista no <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultar_processoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=1746992>.

²⁷⁸ A proibição da vinculação de receita a órgão, fundo ou despesa.

²⁷⁹ É facultado aos Estados e ao Distrito Federal vincular parcela de sua receita orçamentária a entidades públicas de fomento ao ensino e à pesquisa científica e tecnológica.

²⁸⁰ Aguarda-se julgamento.

A OSCIP é um título conferido pelo Ministério da Justiça²⁸¹ às pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos²⁸² que atendam aos requisitos expressos nos art. 1º e 4º da Lei n. 9.799/90 e que tenham por finalidade um dos objetos previstos no art. 3º da mesma lei.

A atuação da OSCIP é complementar à do Poder Público, pois deste se aproxima à medida que é considerada como parceira na realização do interesse público. Logo, essa lei reconhece um rol de atividades que entende ser de interesse público, portanto, amplia o rol do objeto social da OSCIP previsto no art. 3º da Lei n. 9.790/99.

A realização de qualquer um desses objetos pode ser elaborada mediante a execução direta de projetos, programas, plano de ações correlatas, doação de recursos físicos, humanos e financeiros ou, ainda, pela prestação de serviços intermediários de apoio a outras organizações sem fins lucrativos e a órgãos do setor público que atuem em áreas afins.

Verifica-se que a Lei ampliou as áreas de atuação das entidades para o selo de OSCIP, além de englobar apenas fundações e associações. Nesse sentido, José Eduardo Sabo Paes:

Na verdade, foi instituído um primeiro marco legal englobando todas as entidades que formam o Terceiro Setor e que apresentem em seus estatutos objetivos ou finalidades sociais voltadas para a execução de atividades de interesse público nos campos da assistência social, cultura, educação, saúde, voluntariedade, desenvolvimento econômico e social, da ética, da paz, da cidadania e dos direitos humanos, da democracia e de outros valores fundamentais, além da defesa, preservação e conservação do meio ambiente. Essas entidades poderão relacionar-se com o Poder Público Federal, Estadual, do Distrito

²⁸¹ Semelhante ao que ocorre com o UT, no caso da OSCIP também pode ser conferida em âmbito estadual. Alguns Estados como Pernambuco já possui a Lei 11.743/2000 referente à matéria.

²⁸² O art. 1º, § 1º, da Lei 9.790/99 já identifica o conceito de entidade sem fins lucrativos, pois estabelece que “considera-se sem fins lucrativos a pessoa jurídica de direito privado que não distribui, entre os seus sócios ou associados, conselheiros, diretores, empregados ou doadores, eventuais excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, auferidos mediante o exercício de suas atividades, e que os aplica integralmente na consecução do respectivo objeto social”.

Federal ou dos municípios, visando à execução de atividades de interesse público por meio de um vínculo de cooperação entre as partes que a lei denominou de termo de parceria.²⁸³

Apesar da ampliação dos objetivos da OSCIP – pretende o Poder Público categorizar essas entidades, logo, o legislador no art. 2º da Lei n. 9.799/99 taxou aquelas que não podem receber o título de OSCIP:

- a. As sociedades comerciais;
- b. Os sindicatos, as associações de classe ou de representação de categoria profissional;
- c. As instituições religiosas ou voltadas para a disseminação de credos, cultos, práticas e visões devocionais e confessionais;
- d. As organizações partidárias e assemelhadas, inclusive suas fundações;
- e. As entidades de benefício mútuo destinadas a proporcionar bens ou serviços a um círculo restrito de associados ou sócios;
- f. As entidades e empresas que comercializam planos de saúde e assemelhados;
- g. As instituições hospitalares privadas não gratuitas e suas mantenedoras;
- h. As escolas privadas dedicadas ao ensino formal não gratuito e suas mantenedoras;
- i. As organizações sociais;
- j. As cooperativas;
- k. As fundações públicas;
- l. As fundações, sociedades civis ou associações de direito privado criadas por órgão público ou por fundações públicas;
- m. As organizações creditícias que tenham quaisquer tipo de vinculação com o sistema financeiro nacional a que se refere o art. 192 da Constituição Federal;

²⁸³ PAES, José Eduardo Sabo. *Fundações, associações e entidades de interesse social*. 6. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2006. MINISTÉRIO DA JUSTIÇA. *Manual das entidades sociais*, 2007. p. 591.

Ainda que não possam obter o título de OSCIP, podem buscar outras titulações existentes no que couber.

Observa-se que a tentativa da lei é conceder alguma homogeneidade no tratamento do marco legal às entidades do terceiro setor as agrupando de acordo com suas características.²⁸⁴

Ainda no que se refere aos requisitos para obter o selo de OSCIP, o art. 4º da Lei n. 9.790/99 acrescenta outras exigências notadamente no que se refere ao estatuto que são também cumulativas aos demais.²⁸⁵

²⁸⁴ Nos Estados Unidos – diferente do que ocorre no Brasil – a lei diferencia as entidades do terceiro setor destinando-se os benefícios fiscais de acordo com suas características. O *tax code* divide essas entidades em duas seções diferentes, 501 (c) (3) e 501 (c) (4). Registra-se a lição de Lester Salomon: “More formally, we focus here on organizations that are eligible for exemption from federal income taxation under Section 501 (c) (3) of the tax code, plus the closely related ‘social welfare organizations’ eligible for exemption under Section 501 (c) (4) of this code. Included here are organizations that operate ‘exclusively for religious, charitable, scientific or educational purposes’ and that do not distribute any profits they may generate to any private shareholder or individual. Alone among the twenty-six types of organizations exempted from federal income taxation, the 501 (c) (3) organizations are also eligible to receive tax-deductible contributions from individual and businesses, a reflection of the fact that they are expected to serve broad public purposes as opposed to the interests and needs of the members of the organizations alone” (SALAMON, Lester. *The resilient sector: the State of non profit America, in the State of non profit America*. Lester M. Salamon. (Coord). Washington. DC. Brookling Institution Press, 2003. p. 7).

²⁸⁵ Os estatutos da OSCIP devem obrigatoriamente conter cláusulas sobre: I – a observância dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade e da eficiência; II – a adoção de práticas de gestão administrativa, necessárias e suficientes a coibir a obtenção, de forma individual ou coletiva, de benefícios ou vantagens pessoais, em decorrência da participação no respectivo processo decisório; III – a constituição de conselho fiscal ou órgão equivalente, dotado de competência para opinar sobre os relatórios de desempenho financeiro e contábil, e sobre as operações patrimoniais realizadas, emitindo pareceres para os organismos superiores da entidade; IV – a previsão de que, em caso de dissolução da entidade, o respectivo patrimônio líquido será transferido a outra pessoa jurídica qualificada nos termos desta Lei, preferencialmente que tenha o mesmo objeto social da extinta; V – a previsão de que, na hipótese de a pessoa jurídica perder a qualificação instituída por esta Lei, o respectivo acervo patrimonial disponível, adquirido com recursos públicos durante o período em que perdurou aquela qualificação, será transferido a outra pessoa jurídica qualificada nos termos desta Lei, preferencialmente que tenha o mesmo objeto social; VI – a possibilidade de se instituir remuneração para os dirigentes da entidade que atuem efetivamente na gestão executiva e para aqueles que a ela prestam serviços específicos, respeitados, em ambos os casos, os valores praticados pelo mercado, na região correspondente a sua área de atuação; VII – as normas de prestação de contas a serem observadas pela entidade, que determinarão, no mínimo: a) a observância dos princípios fundamentais de contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade; b) que se dê publicidade por qualquer meio eficaz, no encerramento do exercício fiscal, ao relatório de atividades e das demonstrações financeiras da entidade, incluindo-se as certidões negativas de débitos junto ao INSS e ao FGTS, colocando-os à disposição para exame de qualquer cidadão; c) a realização de auditoria, inclusive por auditores externos independentes se for o

Uma vez atendidos os itens acima mencionados, a entidade poderá solicitar ao Ministério da Justiça a qualificação de OSCIP mediante observância estrita dos procedimentos descritos nos art. 5º a 8º da Lei n. 9.790/99. É possível ainda a perda da qualificação por intermédio de pedido fundamentado de qualquer cidadão ou mediante decisão proferida em procedimento administrativo ou judicial com participação do Ministério Público.

Ademais, a aquisição do selo OSCIP é indispensável para a contratação com o Poder Público por meio do termo de parceria conforme art. 9º da Lei n. 9.790/99 – elaborado de comum acordo para disciplinar²⁸⁶ direitos, responsabilidades e obrigações das partes signatárias.

A celebração do termo será precedida de consulta aos Conselhos de Políticas Públicas da área de atuação que acompanhará o desempenho das atividades, bem como integrará em conjunto com o Poder Público a fiscalização. O termo de parceria está sujeito ao controle social consoante art. 11²⁸⁷ da Lei n. 9.790/99, logo, os responsáveis deverão dar ciência

caso, da aplicação dos eventuais recursos objeto do termo de parceria conforme previsto em regulamento; d) a prestação de contas de todos os recursos e bens de origem pública recebidos pelas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público será feita conforme determina o parágrafo único do art. 70 da Constituição Federal.

²⁸⁶ Lei 9.790/99. “Art. 10. (...) § 2º São cláusulas essenciais do Termo de Parceria: I – a do objeto, que conterà a especificação do programa de trabalho proposto pela Organização da Sociedade Civil de Interesse Público; II – a de estipulação das metas e dos resultados a serem atingidos e os respectivos prazos de execução ou cronograma; III – a de previsão expressa dos critérios objetivos de avaliação de desempenho a serem utilizados, mediante indicadores de resultado; IV – a de previsão de receitas e despesas a serem realizadas em seu cumprimento, estipulando item por item as categorias contábeis usadas pela organização e o detalhamento das remunerações e benefícios de pessoal a serem pagos, com recursos oriundos ou vinculados ao Termo de Parceria, a seus diretores, empregados e consultores; V – a que estabelece as obrigações da Sociedade Civil de Interesse Público, entre as quais a de apresentar ao Poder Público, ao término de cada exercício, relatório sobre a execução do objeto do Termo de Parceria, contendo comparativo específico das metas propostas com os resultados alcançados, acompanhado de prestação de contas dos gastos e receitas efetivamente realizados, independente das previsões mencionadas no inciso IV; VI – a de publicação, na imprensa oficial do Município, do Estado ou da União, conforme o alcance das atividades celebradas entre o órgão parceiro e a Organização da Sociedade Civil de Interesse Público, de extrato do Termo de Parceria e de demonstrativo da sua execução física e financeira, conforme modelo simplificado estabelecido no regulamento desta Lei, contendo os dados principais da documentação obrigatória do inciso V, sob pena de não liberação dos recursos previstos no Termo de Parceria”.

²⁸⁷ “Art. 11. A execução do objeto do Termo de Parceria será acompanhada e fiscalizada por órgão do Poder Público da área de atuação correspondente à atividade fomentada, e pelos

imediate ao Tribunal de Contas e ao Ministério Público em caso de irregularidade e de ilegalidade, sob pena de responsabilidade solidária, além de sanções cabíveis na forma do art. 13²⁸⁸ da mesma Lei.

Na hipótese de a OSCIP adquirir bem imóvel com recursos provenientes da celebração do termo de parceria, este será gravado com cláusula de inalienabilidade.

Conselhos de Políticas Públicas das áreas correspondentes de atuação existentes, em cada nível de governo. § 1º Os resultados atingidos com a execução do Termo de Parceria devem ser analisados por comissão de avaliação, composta de comum acordo entre o órgão parceiro e a Organização da Sociedade Civil de Interesse Público. § 2º A comissão encaminhará à autoridade competente relatório conclusivo sobre a avaliação procedida. § 3º Os Termos de Parceria destinados ao fomento de atividades nas áreas de que trata esta Lei estarão sujeitos aos mecanismos de controle social previstos na legislação.”

²⁸⁸ “Art. 13. Sem prejuízo da medida a que se refere o art. 12 desta Lei, havendo indícios fundados de malversação de bens ou recursos de origem pública, os responsáveis pela fiscalização representarão ao Ministério Público, à Advocacia-Geral da União, para que requeiram ao juízo competente a decretação da indisponibilidade dos bens da entidade e o seqüestro dos bens dos seus dirigentes, bem como de agente público ou terceiro, que possam ter enriquecido ilícitamente ou causado dano ao patrimônio público, além de outras medidas consubstanciadas na Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992, e na Lei Complementar nº 64, de 18 de maio de 1990. § 1º O pedido de seqüestro será processado de acordo com o disposto nos arts. 822 e 825 do Código de Processo Civil. § 2º Quando for o caso, o pedido incluirá a investigação, o exame e o bloqueio de bens, contas bancárias e aplicações mantidas pelo demandado no País e no exterior, nos termos da lei e dos tratados internacionais. § 3º Até o término da ação, o Poder Público permanecerá como depositário e gestor dos bens e valores seqüestrados ou indisponíveis e velará pela continuidade das atividades sociais da organização parceira.”

Capítulo 3

MECANISMOS DE INCENTIVO À DOAÇÃO EM DINHEIRO POR PESSOA FÍSICA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

3.1 Estatuto da Criança e do Adolescente (ECA): O art. 260 da Lei n. 8.069/90

3.1.1 *A disciplina jurídica da criança e do adolescente. O conselho dos direitos da criança e do adolescente e o fundo dos direitos da criança e do adolescente*

A proteção da família, enquanto base da sociedade, gozava de proteção do Estado de acordo com o texto original do art. 226 da Constituição de 1988.²⁸⁹ Em 2010, foi promulgada a emenda constitucional n. 65 que incluiu a criança, o adolescente e o jovem, com absoluta prioridade, entre os sujeitos portadores de vulnerabilidade merecedores de tutela diferenciada, pois se julgou que, em muitos casos, a juventude ainda não possui condições necessárias para a total emancipação fática que a capacidade legal pressupõe.²⁹⁰

²⁸⁹ Este dispositivo estava inserido no título VII – Da Ordem Social no Capítulo VII denominado de Da Família, da Criança, do Adolescente e do Idoso cuja redação integral é: “Art. 226. A família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado. § 1º O casamento é civil e gratuita a celebração. § 2º O casamento religioso tem efeito civil, nos termos da lei. § 3º Para efeito da proteção do Estado, é reconhecida a união estável entre o homem e a mulher como entidade familiar, devendo a lei facilitar sua conversão em casamento. § 4º Entende-se, também, como entidade familiar a comunidade formada por qualquer dos pais e seus descendentes. § 5º Os direitos e deveres referentes à sociedade conjugal são exercidos igualmente pelo homem e pela mulher. § 6º O casamento civil pode ser dissolvido pelo divórcio, após prévia separação judicial por mais de um ano nos casos expressos em lei, ou comprovada separação de fato por mais de dois anos. § 7º Fundado nos princípios da dignidade da pessoa humana e da paternidade responsável, o planejamento familiar é livre decisão do casal, competindo ao Estado propiciar recursos educacionais e científicos para o exercício desse direito, vedada qualquer forma coercitiva por parte de instituições oficiais ou privadas. § 8º O Estado assegurará a assistência à família na pessoa de cada um dos que a integram, criando mecanismos para coibir a violência no âmbito de suas relações”.

²⁹⁰ MORAES, Maria Celina. TEIXEIRA, Ana Carolina Brochado. Comentários ao art. 227 da Constituição. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo

O art. 227 da Constituição Federal de 1988 é oriundo de uma “virada hermenêutica” sobre a concepção da relevância dos direitos da criança e do adolescente. O dispositivo inova quanto ao tratamento constitucional da população infantojuvenil, pois dedica à criança e ao adolescente um dos mais expressivos textos consagradores de direitos fundamentais da pessoa humana, cujo conteúdo foi, posteriormente, corroborado pelo art. 3º do ECA. Essa normativa significa o resultado de conquistas no século XX, pois neste período foram desenvolvidas a valorização, a defesa e a proteção da criança, além da formulação de seus direitos básicos, reconhecendo-se com eles, que a criança é um ser humano especial, com características específicas, e que têm direitos próprios.²⁹¹ Com isso, necessário aplicar a interpretação sistemática dos arts. 5º, § 2º e 227 da Constituição Federal que asseguram os direitos da criança e do adolescente enquanto integrantes do rol dos direitos fundamentais.

Na linha dos documentos internacionais sobre os direitos da criança e do adolescente,²⁹² o art. 227 da Constituição Federal de 1988, assegura o princípio da prioridade absoluta da criança, pois a “a proteção, com prioridade absoluta, não é mais obrigação exclusiva da família e do Estado: é um dever

Wolgang; STRECK, Lenio Luiz (Coord. Científica). LEONCY, Léo Ferreira (Coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 2124.

²⁹¹ MARCILIO, M. L. *A lenta construção dos direitos da criança brasileira – século XX*. São Paulo: Comissão de Direitos Humanos. Biblioteca Virtual de Direitos Humanos da Universidade de São Paulo. Disponível em: <<http://www.2.ibam.org.br/municipiodh/biblioteca%2FArtigos/crianca.pdf>>. Acesso em: 21 dez. 2008.

²⁹² Tratado que visa à proteção de crianças e adolescente aprovado pela Resolução n. 44/25 da Assembleia Geral das Nações Unidas em 20 de novembro de 1989. A preocupação com a criança e com o adolescente ganhou papel de destaque já no final da Segunda Guerra Mundial com a criação da subsidiária no âmbito da Organização das Nações Unidas, a UNESCO dedicada à educação, ciência e cultura. Os direitos da criança e do adolescente também ascendem no panorama dos direitos humanos internacionais e encontram amparo na Convenção Americana de Direitos Humanos e na Declaração Universal dos Direitos Humanos. Dois anos após a Convenção Internacional sobre os Direitos da Criança, foi aprovada no Brasil a Lei n. 8.069/1990, conhecida como o Estatuto da Criança e do Adolescente (ECA). O ECA encontra de forma positiva alguns ares da Declaração Universal dos Direitos Humanos na formulação do direito aplicado à infância e à adolescência por meio do qual jovens passam a ser considerados *sujeitos de direitos* e não entidades tuteladas por instituições no interior de um mundo adultocêntrico. Sobre a criança e o adolescente enquanto sujeitos de direito ver: ADORNO, Sergio; MESQUITA, Myriam. Direitos humanos para crianças e adolescentes: o que há para comemorar? In AMARAL JUNIOR, Alberto do; PERRONE-MOISES, Claudia. *O cinquentenário da Declaração Universal dos Direitos do Homem*. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1999. p. 265-290.

social".²⁹³ Trata-se de temática tão delicada ao ordenamento jurídico que de forma complementar exige a atuação de diferentes atores como assistentes sociais, professores, magistrados e, dentre outros, psicólogos; uma fusão de saberes que exige análise transdisciplinar, observando, inclusive a diversidade brasileira.²⁹⁴

É nessa fusão de saberes que se faz necessário garantir a prioridade absoluta e o melhor interesse da criança.²⁹⁵ O ECA trouxe uma novidade, pois substituiu o modelo da 'situação irregular' para o da 'proteção integral'²⁹⁶ nas palavras de Alexandre Morais da Rosa:

[...] Para tanto, é preciso conhecer a doutrina da proteção integral, segundo a qual crianças e adolescentes são reconhecidos como titulares de direitos e deveres. Embora em desenvolvimento, devem ser tratados como sujeitos, com suas peculiaridades. O modelo antecedente da "situação irregular" colocava a criança e o adolescente na condição de objeto, tanto assim que sua opinião não era levada em consideração. A superada maneira de se abordar a questão, a partir da figura do 'juiz como pai de família' necessita de revisão, justamente por ser incompatível com o Estado Democrático de Direito. É preciso à construção de um estatuto teórico emancipatório, rompedor com teoria e prática que, apesar de alteração legislativa existente, permanecem alheias ao giro democrático havido.²⁹⁷

A proteção integral posiciona a criança e o adolescente como sujeitos de direito ou, ainda, como indica Tercio Sampaio Ferraz como sujeitos jurídicos,²⁹⁸ pois se tornam titulares de direitos e garantias a serem

²⁹³ PEREIRA, Tânia da Silva. O melhor interesse da criança. In: PEREIRA, Tânia da Silva Pereira. *O melhor interesse da criança: um debate interdisciplinar*. Rio de Janeiro – São Paulo: Renovar, 2000. p.14.

²⁹⁴ PEREIRA, Tânia da Silva. *Direito da criança e do adolescente*. Uma proposta transdisciplinar. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

²⁹⁵ SILVA PEREIRA, T. O melhor interesse da criança. In: _____ (Coord.) *O melhor interesse da criança: um debate interdisciplinar*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 14.

²⁹⁶ RAMIDOFF, Mário Luiz. *Direito da criança e do adolescente: teoria jurídica da proteção integral*. Curitiba: Vicentina, 2008.

²⁹⁷ ROSA, Alexandre Morais de. Art. 227 ao 230. In: BONAVIDES, Paulo; MIRANDA, Jorge; AGRA, Jorge de Souza. (Coord.). *Comentários a Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 2393.

²⁹⁸ FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 154.

reconhecidos e assegurados pelo ordenamento jurídico vigente. É o processo que Mário Luiz Ramidoff denomina de subjetivação.²⁹⁹ A subjetividade jurídica, conforme explica Mauro Almeida Noleto,³⁰⁰ é identificada pela titularidade de direitos em perspectiva emancipatória, vale dizer, “o da titularidade emancipatória de direitos, em razão dos quais as identidades individuais e coletivas se constituem em luta pela ampliação dos espaços de liberdade, na coexistência social”.³⁰¹

Com isso, o ECA dispõe sobre a proteção integral³⁰² e sobre a garantia da prioridade³⁰³ à criança e ao adolescente,³⁰⁴ assim como assegura as oportunidades e facilidades para lhes facultar o desenvolvimento físico e mental, moral espiritual e social em condições de liberdade e dignidade,³⁰⁵ além de assegurar a não discriminação e a não violência na forma do art. 5º

²⁹⁹ “A subjetivação, em perspectiva emancipatória, é o processo pelo qual se capacita a pessoa humana para ser titular de direitos e garantias. A emancipação subjetiva da criança e do adolescente, isto é, a melhoria da qualidade de suas vidas individuais e coletivas, é decorrência direta do asseguramento e efetivação desses direitos e garantias cuja implementação perpassa pela concretização jurídica, política e social do ideário democrático”. RAMIDOFF, Mário Luiz. 19 anos de Subjetivações. MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO CEARÁ. Disponível em: <http://www.pgj.ce.gov.br/orgaos/orgaosauxiliares/cao/caopij/arquivos/Artigo_19_anos_Subjetiva%C3%A7%C3%B5es_ECA.pdf>. Acesso em: 1º out. 2012.

³⁰⁰ NOLETO, Mauro Almeida. *Subjetividade jurídica*: a titularidade de direitos em perspectiva emancipatória. Porto Alegre: Safe, 1998. p. 27.

³⁰¹ A doutrina da proteção integral possui duas vertentes de acordo com a análise de Sérgio Augusto Guedes Pereira de Souza, uma positiva e uma negativa. A primeira – positiva – enseja o reconhecimento de uma sistemática de concessões à criança e ao adolescente enquanto sujeitos de direitos originários e fundamentais são mercedores das medidas legais, políticas, sociais, econômicas dentre outras para a “fruição de tais direitos (informação, saúde, desenvolvimento, etc.)”. A segunda – negativa determina um “sistema de restrições às ações e condutas” que pudessem se constituir em ameaça ou violação dos direitos individuais (humanos) e às garantias fundamentais afetos à infância e à juventude, inclusive, utilizando-se de medidas legislativas necessárias para tal desiderato. SOUZA, Sérgio Augusto Guedes Pereira de. *Os direitos da criança e os direitos humanos*. Porto Alegre: Safe, 2001. No mesmo sentido: BICCA, Luiz. *Racionalidade moderna e subjetividade*. São Paulo: Loyola, 1997. (Coleção Filosofia – 43).

³⁰² Art. 1º do ECA.

³⁰³ “Art. 4º. Parágrafo único. A garantia de prioridade compreende: a) primazia de receber proteção e socorro em quaisquer circunstâncias; b) precedência de atendimento nos serviços públicos ou de relevância pública; c) preferência na formulação e na execução das políticas sociais públicas; d) destinação privilegiada de recursos públicos nas áreas relacionadas com a proteção à infância e à juventude.”

³⁰⁴ Para o ECA, considera-se criança a pessoa até 12 anos de idade incompletos e adolescente aquela entre 12 e 18 anos. Art. 2º do ECA.

³⁰⁵ Art. 3º do ECA. Art. 1º, III, da CF.

do ECA.³⁰⁶ Essa normativa ainda trata dos direitos fundamentais,³⁰⁷ pois assegura, não apenas o direito à dignidade, mas também o direito à vida, à saúde e à alimentação;³⁰⁸ além do acesso com qualidade à educação, à cultura, ao esporte, ao lazer e à profissionalização.³⁰⁹ É reflexo do valor “cuidado”³¹⁰ como fundamento da atuação da seara da infância e da juventude.

Sabe-se, todavia, que não basta a declaração de direitos, sem que existam estruturas jurídicas e financeiras capazes de efetivá-los, daí a relevância do presente estudo. Como corolário da doutrina da proteção integral e do valor cuidado, decorre a garantia de prioridade que as escolhas públicas³¹¹ que afetem crianças e adolescentes devem privilegiar a garantia dos seus direitos.

Ademais, o ECA se destaca por partilhar a responsabilidade entre família, comunidade e sociedade, pois assegura com absoluta prioridade a efetivação dos direitos referentes à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao esporte, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito e à convivência familiar e comunitária.³¹²

Considerando a política de atendimento prevista no ECA,³¹³ destacam-se dois aspectos relevantes para o objeto deste estudo; sendo um relativo a criação de conselhos municipais, estaduais e nacional dos direitos da criança e do adolescente, enquanto órgãos deliberativos e controladores das ações em todos os níveis, assegurada a participação popular paritária por meio de organizações representativas e o outro sobre a manutenção de

³⁰⁶ “Art. 5º ECA. Nenhuma criança ou adolescente será objeto de qualquer forma de negligência, discriminação, exploração, violência, crueldade e opressão, punido na forma da lei qualquer atentado, por ação ou omissão, aos seus direitos fundamentais.”

³⁰⁷ MACHADO, Martha de Toledo. *A proteção constitucional de crianças e adolescentes e os direitos humanos*. Barueri, SP: Manole, 2003.

³⁰⁸ Art. 7º a 14 do ECA

³⁰⁹ Art. 53 a 59 do ECA.

³¹⁰ PEREIRA, Tania; OLIVEIRA, Guilherme de. (Orgs). *O cuidado como valor jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

³¹¹ Sejam relacionadas ao orçamento, a políticas públicas e, dentre outros, à própria legislação.

³¹² Art. 4º do ECA.

³¹³ Art. 88, IV, do ECA.

fundos nacional, estaduais e municipais vinculados aos respectivos conselhos dos direitos da criança e do adolescente.³¹⁴

Com isso, apenas um ano após a vigência do ECA, a Lei n. 8.242/1991 criou o Conselho Nacional dos Direitos da Criança e do Adolescente (CONANDA)³¹⁵ e também regulamentou o Fundo Nacional para Criança e Adolescente (FNCA).³¹⁶ Esses dois elementos são de fundamental importância para a compreensão da garantia financeira instituída pelo sistema de proteção à criança e ao adolescente porque o Conselho é o gestor do Fundo, o qual recebe as doações.

O CONANDA³¹⁷ é um órgão colegiado permanente de caráter deliberativo e composição paritária.³¹⁸ Dentre as competências do

³¹⁴ A política de atendimento dos direitos da criança e do adolescente far-se-á através de um conjunto articulado de ações governamentais e não governamentais, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Esta política encontra amparo no art. 86 do ECA cujas linhas de ação estão previstas no art. 87. Transcreve-se o art. 88: “São diretrizes da política de atendimento: I. Municipalização do atendimento; II. Criação de conselhos municipais, estaduais e nacional dos direitos da criança e do adolescente, órgãos deliberativos e controladores das ações em todos os níveis, assegurada a participação popular paritária por meio de organizações representativas, segundo leis federal, estaduais e municipais; III. Criação e manutenção de programas específicos, observada a descentralização político-administrativa; IV. Manutenção de fundos nacional, estaduais e municipais vinculados aos respectivos conselhos dos direitos da criança e do adolescente; V. Integração operacional de órgãos do Judiciário, Ministério Público, Defensoria, Segurança Pública e Assistência Social, preferencialmente em um mesmo local, para efeito de agilização do atendimento inicial a adolescente a quem se atribua autoria de ato infracional; VI. Integração operacional de órgãos do Judiciário, Ministério Público, Defensoria, Conselho Tutelar e encarregados da execução das políticas sociais básicas e de assistência social, para efeito de agilização do atendimento de crianças e de adolescentes inseridos em programas de acolhimento familiar ou institucional, com vista na sua rápida reintegração à família de origem ou, se tal solução se mostrar comprovadamente inviável, sua colocação em família substituta, em quaisquer das modalidades previstas no art. 28 desta Lei; VII. Mobilização da opinião pública para a indispensável participação dos diversos segmentos da sociedade”.

³¹⁵ Decreto n. 5.089, de 20 de maio de 2004, e em conformidade com a Resolução n. 105 de 2005.

³¹⁶ A Resolução n. 137, de 21.01.2010 do Conselho Nacional dos Direitos da Criança e do Adolescente “dispõe sobre os parâmetros para a criação e o funcionamento dos Fundos Nacional, Estaduais e Municipais dos Direitos da Criança e do Adolescente e dá outras providências”.

³¹⁷ Sobre a atuação do CONANDA na atualidade, o IPEA divulgou um relatório denominado de O Conselho Nacional dos Direitos da Criança e do Adolescente na Visão de seus Conselheiros. Relatório de Pesquisa Projeto Conselhos Nacionais: perfil e atuação dos conselheiros. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA 2012. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/participacao/images/pdfs/relatoriosconselhos/120911_relatorio_conanda.pdf>. Acesso em: 7 jul. 2014.

CONANDA, destaca-se o apoio aos Conselhos Estaduais e Municipais dos Direitos da Criança e do Adolescente, os órgãos estaduais, municipais, e entidades não governamentais para tornar efetivos os princípios, as diretrizes e os direitos estabelecidos pelo ECA e também a gerência do Fundo Nacional para a criança e o adolescente.

Não obstante ocupar lugar central no sistema de proteção de direitos da criança e do adolescente, a atuação do CONANDA ainda precisa de ajustes. Segundo Leiliane Carvalho, durante seus 15 primeiros anos, o CONANDA procurou ganhar maior visibilidade e legitimidade enquanto espaço político, bem como ampliar o seu significado democrático participativo, motivo pelo qual destaca algumas pautas em que a atividade do órgão vem ganhando relevância: o combate à violência e à exploração sexual praticada contra crianças e adolescentes; a prevenção e erradicação do trabalho infantil e proteção do trabalhador adolescente; a promoção e a defesa dos direitos de crianças e adolescentes indígenas, quilombolas, crianças e adolescentes com deficiência; a criação de parâmetros de funcionamento e ação para as diversas partes integrantes do sistema de

³¹⁸ Lei n. 8.242/91. "Art. 2º Compete ao Conanda: I. Elaborar as normas gerais da política nacional de atendimento dos direitos da criança e do adolescente, fiscalizando as ações de execução, observadas as linhas de ação e as diretrizes estabelecidas nos <arts. 87> e 88 do ECA; II. Zelar pela aplicação da política nacional de atendimento dos direitos da criança e do adolescente; III. Dar apoio aos Conselhos Estaduais e Municipais dos Direitos da Criança e do Adolescente, aos órgãos estaduais, municipais, e entidades não-governamentais para tornar efetivos os princípios, as diretrizes e os direitos estabelecidos no ECA; IV. Avaliar a política estadual e municipal e a atuação dos Conselhos Estaduais e Municipais da Criança e do Adolescente; VII. Acompanhar o reordenamento institucional propondo, sempre que necessário, modificações nas estruturas públicas e privadas destinadas ao atendimento da criança e do adolescente; VIII. Apoiar a promoção de campanhas educativas sobre os direitos da criança e do adolescente, com a indicação das medidas a serem adotadas nos casos de atentados ou violação dos mesmos; IX. Acompanhar a elaboração e a execução da proposta orçamentária da União, indicando modificações necessárias à consecução da política formulada para a promoção dos direitos da criança e do adolescente; X. Gerir o fundo de que trata o art. 6º da lei e fixar os critérios para sua utilização, nos termos do art. 260 da Lei n. 8.069, de 13 de julho de 1990; XI. Elaborar o seu regimento interno, aprovando-o pelo voto de, no mínimo, dois terços de seus membros, nele definindo a forma de indicação do seu Presidente".

garantia de direitos; e o acompanhamento de projetos de lei em tramitação no Congresso Nacional referentes aos direitos de crianças e adolescentes.³¹⁹

No Brasil, as doações para criança e adolescente na forma do ECA são realizadas por meio de fundos. Portanto, imperioso esclarecer que na definição das prioridades a serem atendidas com os recursos captados pelos Fundos Nacional, Estaduais e Municipais dos Direitos da Criança e do Adolescente, serão consideradas as disposições do Plano Nacional de Promoção, Proteção e Defesa dos Direitos de Crianças e Adolescentes à Convivência Familiar,³²⁰ bem como as regras e princípios relativos à garantia do direito à convivência familiar.³²¹

O papel dos Conselhos Municipais, Estaduais e Nacional dos Direitos da Criança e do Adolescente é relevante porque podem fixar critérios de utilização dessa receita, através de planos de aplicação das doações subsidiadas e demais receitas, aplicando necessariamente percentual para incentivo ao acolhimento, sob a forma de guarda, de criança ou adolescente, órfãos ou abandonado, na forma do disposto no art. 227, § 3º, VI, da Constituição Federal.³²² Cabe ao Ministério Público a fiscalização da aplicação pelo Fundo Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente os incentivos financeiros previstos no ECA.³²³

O Fundo Nacional para Criança e Adolescente (FNCA)³²⁴ é financiado por meio de diversas fontes de custeio:³²⁵ por recursos orçamentários; pelas contribuições de governos estrangeiros e de organismos

³¹⁹ RODRIGUES, M. L. A. Módulo II: Conselho dos Direitos da Criança e do Adolescente. In: RODRIGUES, M. L. A.; GOMES, V. M. S. (Orgs.). *Formação de conselheiros em direitos humanos*. Brasília: SEDH/PR, 2007. p. 55-104.

³²⁰ PLANO NACIONAL DE PROMOÇÃO, PROTEÇÃO E DEFESA DOS DIREITOS DE CRIANÇAS E ADOLESCENTES À CONVIVÊNCIA FAMILIAR. Disponível em: <http://portal.mj.gov.br/sedh/ct/viiconferencia/texto_plano.pdf>. Acesso em: 1º dez. 2012.

³²¹ Art. 260-A, § 1º, do ECA.

³²² Art. 260-A, § 2º, do ECA

³²³ Art. 260-A, § 4º, do ECA

³²⁴ São fundos especiais na forma do art. 71 da Lei 4.320/1964. Constitui fundo especial o produto de receitas especificadas que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação.

³²⁵ Art. 6º da Lei 8.242/91.

internacionais multilaterais; pelas multas decorrentes de condenação em ações cíveis e da aplicação de penalidade pecuniária; pelas doações de pessoas jurídicas e pessoas físicas em dinheiro ou em bens. Este Fundo Nacional, na verdade, se desdobra em fundo nacional, estaduais e municipais, observando a estrutura do federalismo brasileiro.³²⁶

Considerando tratar-se de doação em dinheiro por pessoas físicas repassadas para causas sociais relacionadas à criança e ao adolescente através dos mecanismos instituídos pelo ECA, vale referir que a atuação do CONANDA é de fundamental importância porque é o gestor do fundo. Nesse caso, vale referir um relatório divulgado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) no ano de 2012 sobre o perfil e a atuação dos conselheiros denominado de “O Conselho Nacional dos Direitos da Criança e do Adolescente na visão de seus Conselheiros”³²⁷ notadamente na parte em que trata da influência do CONANDA nas iniciativas do setor privado:



³²⁶ Art. 88, IV, do ECA. Sobre federalismo:

³²⁷ Sobre a atuação do CONANDA na atualidade, o IPEA divulgou um relatório denominado de O Conselho Nacional dos Direitos da Criança e do Adolescente na Visão de seus Conselheiros. Relatório de Pesquisa Projeto Conselhos Nacionais: perfil e atuação dos conselheiros. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – Ipea 2012. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/participacao/images/pdfs/relatoriosconselhos/120911_relatorio_conanda.pdf>. Acesso em: 7 jul. 2014.

Veja que quando se aborda a influência sobre o setor privado, predominam as avaliações negativas: 42% dos representantes acreditam que esta é pouco significativa e 25% acham que não há influência alguma. Apenas 12% responderam acreditar que o Conselho afeta significativamente ou muito significativamente o setor. 21% por cento dos conselheiros optaram por não responder à questão ou não sabiam responder, o que poderia levantar questões sobre a capacidade de acompanhamento e monitoramento dos resultados e impactos das ações do conselho sobre o setor privado.

3.1.2 Subsistema de incentivo à doação por pessoa física para financiar a proteção à criança e ao adolescente

Uma vez feita esta análise sobre a sistemática do ECA,³²⁸ interessa verificar se existem, quais são e como funcionam os incentivos fiscais à doação realizada por pessoa física na forma do art. 260 do ECA, recentemente alterado pela Lei n. 12.594/2012.³²⁹

³²⁸ Sobre o ECA e os direitos da criança e do adolescente ver CURY, Munir; SILVA, Antônio Fernando do Amaral; MENDEZ, Emílio García (Coord.). *Estatuto da Criança e do Adolescente comentado: comentários jurídicos e sociais*. 3. ed. rev. atual. São Paulo, Malheiros, 2001. DALLARI, Dalmo de Abreu. *O direito da criança ao respeito*. São Paulo. *Summus*, Série Novas Buscas em Educação, v. 28, 1986. DIMENSTEIN, Gilberto. *O cidadão de papel – A infância, a adolescência e os direitos humanos no Brasil*. 19. ed. São Paulo: Ática, 2001. ELIAS, Roberto João. *Comentários ao Estatuto da Criança e do Adolescente*. São Paulo: Saraiva, 1994. ELIAS, Roberto João. *Comentários ao Estatuto da Criança e do Adolescente*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. CUNHA, Rogério Sanches. LEPORE; Paulo Eduardo; ROSSATO, Luciano Alves. *Estatuto da Criança e do Adolescente comentado*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

³²⁹ “Art. 260. Os contribuintes poderão efetuar doações aos Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente nacional, distrital, estaduais ou municipais, devidamente comprovadas, sendo essas integralmente deduzidas do imposto de renda, obedecidos os seguintes limites: I – 1% (um por cento) do imposto sobre a renda devido apurado pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real; e II – 6% (seis por cento) do imposto sobre a renda apurado pelas pessoas físicas na Declaração de Ajuste Anual, observado o disposto no art. 22 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. § 1º-A. Na definição das prioridades a serem atendidas com os recursos captados pelos Fundos Nacional, Estaduais e Municipais dos Direitos da Criança e do Adolescente, serão consideradas as disposições do Plano Nacional de Promoção, Proteção e Defesa dos Direitos de Crianças e Adolescentes à Convivência Familiar, bem como as regras e princípios relativos à garantia do direito à convivência familiar previstos nesta Lei. § 2º Os Conselhos Municipais, Estaduais e Nacional dos Direitos da Criança e do Adolescente fixarão critérios de utilização, através de planos de aplicação das doações subsidiadas e demais receitas, aplicando necessariamente percentual para incentivo ao acolhimento, sob a forma de guarda, de criança ou adolescente, órfãos ou abandonado, na forma do disposto no art. 227, § 3º, VI, da Constituição Federal.”

O sistema de incentivo fiscal à doação por pessoa física instituído pelo ECA envolve uma sistemática de fundos cujo gestor é o CONANDA. Logo o doador transfere o dinheiro para o fundo sem que tenha possibilidade de direcionar o recurso seja para uma família, para um projeto ou para uma localidade. Todavia, o CONANDA pode fixar critérios de utilização desta receita.

As doações aos Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente integram uma das fontes de custeio dos programas de proteção da população infantojuvenil. Calcula-se que o potencial de doação aos fundos, passível de dedução do imposto de renda devido em 2011 foi de R\$ 755,8 milhões para as pessoas jurídicas e de R\$ 2,3 bilhões para as pessoas físicas.³³⁰ A Coordenação-Geral de Estudos Econômico-Tributários e de Previsão e Análise de Arrecadação da Receita Federal estimou para 2012 a doação de 279,3 milhões de reais aos Fundos dos Direitos da Criança e Adolescente – 211,2 milhões provenientes de Pessoas Jurídicas e 68,0 milhões provenientes de Pessoas Físicas.³³¹

As pessoas físicas podem realizar doações em dinheiro aos fundos dos direitos da criança e do adolescente, devidamente comprovadas, sendo essas integralmente deduzidas do imposto de renda, observado o limite global de 6% do IR apurado na declaração de ajuste anual,³³² observado o art. 22 da Lei n. 9532/97.

³³⁰ Este cálculo tem por base a arrecadação efetiva do Imposto de Renda em 2011, considerando-se apenas a parcela das Pessoas Jurídicas que paga o imposto de renda devido com base no lucro real (dados informados pela Receita Federal). Para as Pessoas Físicas, partiu-se da estimativa da Comissão de Assuntos Sociais do Senado Federal sobre a renúncia fiscal potencial do Imposto de Renda das Pessoas Físicas para 2004 e projetou-se essa renúncia para os anos seguintes considerando os valores arrecadados e a tendência de aumento da escolha do modelo completo por parte dos contribuintes pessoa física, observada nesse período.

³³¹ Fonte: Demonstrativo dos Gastos Tributários 2012, Receita Federal, agosto de 2011. Disponível em: <www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributario/BensTributarios/2012/DGT2012.pdf>.

³³² Os contribuintes que declaram pelo formulário simplificado utilizam um desconto-padrão dos rendimentos tributáveis, associado a um valor-limite, em substituição a todas as deduções legais da declaração no formulário completo, sem necessidade de comprovação. Dessa forma, não podem utilizar o incentivo fiscal que possibilita a dedução de doações aos Fundos.

A partir do exercício de 2010, a pessoa física poderá optar pela doação acima referida diretamente em sua declaração de ajuste anual. O valor da doação poderá ser deduzido até o limite de 3% a partir do período de 2012.

Essa dedução está sujeita ao limite global de 6% do imposto de renda apurado no ano anterior. Esse limite global envolve, portanto, um conjunto de doações, além daquelas direcionadas ao ECA, somam-se as destinadas à proteção do idoso, às atividades de audiovisual, aos projetos culturais, aos projetos de caráter esportivo ou paradesportivo, assim como ao PRONON e ao PRONAS.³³³

Importante ressaltar que os benefícios fiscais referentes ao subsistema do ECA e exemplificados no anexo A não poderão ser utilizados pelo doador pessoa física que utilize o desconto simplificado ou que apresente declaração em formulário e que entregue a declaração fora do prazo. O pagamento deve ser efetuado até a quota única do imposto, sendo que o não pagamento implica a glosa definitiva dessa parcela de dedução, ficando a pessoa física obrigada ao recolhimento da diferença de imposto devido apurado na declaração de ajuste anual. Quando em espécie, a doação deve ser depositada em conta específica.

Os valores deduzidos a título de doação sujeitam-se a comprovação, por meio de recibos emitidos pelo Conselho dos Direitos da Criança e do Adolescente – órgão gestor do Fundo beneficiário da doação.³³⁴

Os órgãos responsáveis pela administração das contas dos Fundos devem manter conta bancária específica destinada exclusivamente a gerir os

³³³ Para o ECA, ver art. 2º. Para a proteção ao idoso ver art. 9º. Para às atividades de audiovisual, ver art. 16. Para os projetos de cultura, ver art. 27. Para os projetos de desporto e paradesporto, ver art. 39. Para o PRONON/PRONAS, ver art. 49-A. Todos da IN n. 1131/2011. Ver ainda a IN 1.311/2012.

³³⁴ Os documentos acima referidos devem ser mantidos pelo contribuinte por um prazo de 5 (cinco) anos para fins de comprovação da dedução perante a Receita Federal do Brasil.

recursos do Fundo, manter o controle das doações recebidas, além de informar anualmente à Secretaria da Receita Federal do Brasil as doações recebidas mês a mês, identificando os dados do doador.³³⁵ Com isso, a dedução da doação fica sujeita à comprovação do depósito na conta corrente indicada pelo Fundo escolhido pelo doador.³³⁶

3.2 Estatuto do Idoso: o art. 115 da Lei n. 10.741/2003

3.2.1 A disciplina jurídica do envelhecimento na Política Nacional do Idoso (PNI). Conselho Nacional do Idoso e o Fundo Nacional do Idoso

O Brasil ocupa o posicionamento de 31º do *Global Age Watch Rank*³³⁷ e a previsão é de que até 2050, cerca de 29% da população brasileira esteja com 60 anos ou mais.

Na mesma linha, segundo pesquisa do IBGE,³³⁸ a população idosa totaliza 23,5 milhões de pessoas no Brasil. Em 2012, 810 milhões de pessoas têm 60 anos ou mais, constituindo 11,5% da população global. Projeta-se que esse número alcance 1 bilhão em menos de dez anos e mais que duplique em 2050, alcançando 2 bilhões de pessoas ou 22% da população global.

³³⁵ Os dados são nome, CNPJ ou CPF, o valor doado, especificando se a doação foi em espécie ou em bens. Vale referir ainda o Art. 260-G ECA que dispõe ainda em caso de descumprimento, o fato deve ser informado à Secretaria da Receita Federal e ao Ministério Público.

³³⁶ Que o FDCA escolhido emita um recibo ao doador contendo, no mínimo, a razão social, CNPJ e endereço de ambos, o valor e data da doação, devendo, também, apresentar a Declaração de Benefícios Fiscais (DBF) instituída pela Instrução Normativa SRF 789/2007

³³⁷ O *Global Age Watch Rank* é um *ranking* mundial sobre a qualidade do envelhecimento em 91 países do globo. É baseado em quatro pilares considerados fundamentais para o bem estar da população: renda, saúde, emprego e educação. Sobre o Brasil, foi apurado que a população acima de 60 nos gira em torno de 21.6 milhões o que equivale em termos percentuais a cerca de 10,9% do total da população brasileira de 198.7 milhões. Ainda de acordo com este estudo, o primeiro país colocado é a Suíça, o segundo, a Noruega, e o último, o Afeganistão. HELPAGE INTERNATIONAL. Disponível em: <<http://www.helpage.org/global-agewatch/population-ageing-data/country-ageing-data/?country=Brazil>>. Acesso em: 20 jul. 2014.

³³⁸ SECRETARIA DOS DIREITOS HUMANOS. Disponível em: <[http://www.sdh.gov.br/assuntos/pessoa-idosa/dados-estatisticos/Dadosobreoenvelhecimentoemno Brasil.pdf](http://www.sdh.gov.br/assuntos/pessoa-idosa/dados-estatisticos/Dadosobreoenvelhecimentoemno%20Brasil.pdf)>. Acesso em: 21 jul. 2014.

A população vem passando por um acelerado processo de envelhecimento modificando o perfil demográfico da população brasileira. Ganha importância a imagem da pessoa idosa³³⁹ do século XXI porque considerada como um ator participativo da cidadania.

Maria do Rosário de Fátima e Silva e Maria Carmelita Yazbek explicam que:

A preocupação com o processo do envelhecimento da população é uma atitude recente na sociedade brasileira. As necessidades e limitações apresentadas pelos idosos que antes eram assistidos pela caridade de instituições assistenciais confessionais e filantrópicas começam a figurar na agenda pública governamental como prioridade somente no ano de 1988, com o advento da nova Constituição. A Carta Magna, no capítulo VII, da Ordem Social, Art. 30, reconheceu o dever da família, da sociedade e do Estado de amparar as pessoas idosas, assegurando sua participação na comunidade, defendendo sua dignidade e bem-estar social e garantindo-lhes o direito à vida. Nos anos 1990, essa prioridade se reafirma com a adoção de algumas medidas de políticas públicas por parte do Estado no sentido de garantir proteção social como direito de cidadania, principalmente àqueles idosos que não detinham os meios necessários para se auto sustentarem e nem à sua família.³⁴⁰

A proteção ao envelhecimento saudável e digno é amparada pelo art. 229 e art. 230 da Constituição Federal que dispõem sobre o dever dos filhos em ajudar e amparar os pais na velhice, na carência e na enfermidade. Semelhante ao que ocorre na sistemática de proteção à criança e ao adolescente, a responsabilidade pela vida saudável e pela dignidade ao envelhecer também é partilhada entre Estado, família e sociedade.

Uma vez que o envelhecer integra os direitos fundamentais à pessoa humana, foram asseguradas ao idoso todas as oportunidades e

³³⁹ Inicialmente, existe discussão na doutrina sobre o conceito da pessoa idosa porque a Constituição Federal no art. 230 usa o limite de idade de 65 anos; a PNI, de 60 anos e o CP, de 70 anos.

³⁴⁰ SILVA, Maria do Rosário de Fátima. YASBEK, Maria Carmelita. Proteção social aos idosos: concepções, diretrizes e reconhecimento de direitos na América Latina e no Brasil. *R. Katál.*, Florianópolis, v. 17, n. 1, p. 102-110, jan.-jun. 2014. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rk/v17n1/a11v17n1.pdf>>. Acesso em: 20 jul. 2014.

facilidades, para preservação de sua saúde física e mental e seu aperfeiçoamento moral, intelectual, espiritual e social, em condições de liberdade e dignidade,³⁴¹ o que se coaduna com os documentos internacionais.³⁴² Quando se trata do idoso, o direito à vida não engloba apenas a longevidade, mas o envelhecimento com dignidade, respeito, proteção e inclusão social, com destaque para a garantia da prioridade.³⁴³

Juliana Reis Lima e Maria do Rosario de Fátima afirmam que:

[...] até 1994, não existia no Brasil uma política nacional para os idosos; o que havia era um conjunto de iniciativas públicas e privadas destinadas a pessoas idosas em situação de vulnerabilidade social e buscava o provimento de necessidades imediatas. Tais iniciativas eram baseadas na política do favor e da benesse, arraigada ao modelo coronelista e patriarcal da sociedade da sociedade brasileira. Para mudar essa realidade, era necessário o seu enfrentamento por meio do fortalecimento do espaço público gerado pelo movimento social que buscava a garantia de discussão que permitisse a concretização de ideais democráticos.³⁴⁴

Com efeito, a Lei n. 8.842/94 criou a Política Nacional do Idoso (PNI) que inaugurou um importante espaço de discussão e valorização acerca

³⁴¹ Art. 2º da Lei n.10.791/2003

³⁴² Art. 25 da Declaração Universal de Direitos Humanos. Em 1982, ocorreu a I Convenção de Viena do Envelhecimento na qual foi elaborado o Plano de Ação Internacional de Envelhecimento. O Protocolo de San Salvador em seu art. 17 reconheceu a proteção às pessoas idosas. Em 1991, a Conferência Geral das Nações Unidas estabeleceu os princípios das Nações Unidas em favor das pessoas idosas a partir dos princípios da independência, participação, cuidado, satisfação e dignidade. Em 1994, a Conferência Internacional sobre População e Desenvolvimento. Não se trata apenas de preocupação nacional, mas também internacional, daí iniciativas como a *Segunda Conferencia regional inter governamental sobre envejecimiento en América Latina y el Caribe: hacia una sociedad para todas las edades y de protección social basada em derechos* realizada pela CEPAL em 2007 ou ainda como o Relatório sobre a Situação da População Mundial em 2011 produzido pela Divisão de Informações e Relações Externas do Fundo de População das Nações Unidas (UNFPA). Para consultar a íntegra: COMISSÃO ECONÔMICA PARA AMÉRICA LATINA E CARIBE. Disponível em: <<http://www.cepal.org/celade/noticias/paginas/5/32095/Brasil.pdf>>. Acesso em: 20 jul. 2014. Para verificar a íntegra do relatório, ver: DIVISÃO DE INFORMAÇÕES E RELAÇÕES EXTERNAS DO FUNDO DE POPULAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. Disponível em: <<http://www.unfpa.org.br/novo/index.php/biblioteca/publicacoes/populacao/633-envelhecimento-no-seculo-xxi-celebracao-e-desafio>>. Acesso em: 20 jul. 2014.

³⁴³ Art. 2º e art. 3º da Lei n. 10.741/2003.

³⁴⁴ SILVA, Maria do Rosário de Fátima; LIMA, Juliana Reis. *Conselho de direitos da pessoa idosa: instrumento de participação e protagonismo*. Acesso em: <<http://www4.fsnet.com.br/revista/index.php/fsa/article/view/615>>. Disponível em: 19 jul. 2014.

dos direitos de pessoas idosas, além de estabelecer direitos sociais, autonomia, integração e repartição na sociedade como instrumento de direito próprio de cidadania.³⁴⁵

A PNI inaugura um subsistema de proteção ao envelhecimento com dignidade mediante a participação dos conselhos nacionais, estaduais, do Distrito Federal e municipais do idoso. Esses conselhos são órgãos permanentes, paritários e deliberativos compostos por igual número de representantes dos órgãos e entidades públicas e de organizações da sociedade civil.³⁴⁶

Assim como o Conselho Nacional, os Conselhos Estaduais, Municipais e do Distrito Federal e seus respectivos Fundos devem ser instituídos por lei do ente federado ao qual eles estiverem vinculados, cabendo àqueles Conselhos formular, deliberar e controlar as ações de implementação da política dos direitos do idoso, assim como gerir os fundos e fixar critérios de utilização e o plano de aplicação dos seus recursos. Semelhante ao que ocorre no subsistema do ECA, a estrutura de fundos se desdobra em fundos nacionais, estaduais, distritais e municipais, observando a estrutura do federalismo brasileiro.

Uma vez feitas essas considerações sobre a estrutura jurídica de proteção ao envelhecimento, importante frisar a garantia financeira desse subsistema que é o Fundo Nacional do Idoso³⁴⁷ custeado por recursos orçamentários da seguridade social destinados ao Fundo Nacional de Assistência Social até a criação do Fundo Nacional do Idoso em cada exercício financeiro para aplicação em programas e ações relativos ao idoso, pelas doações realizadas aos Fundos controlados pelos Conselhos Municipais, Estaduais e Nacional dos Direitos da Criança e do Adolescente e pelos Conselhos Municipais, Estaduais e Nacional do Idoso; pela renúncia de receita da pessoa jurídica que deduziu do imposto de renda devido em cada

³⁴⁵ O art. 4º da Lei n. 8.842/94 estabelece as diretrizes da PNI.

³⁴⁶ Art. 6º da Lei n. 8.842/94.

³⁴⁷ Instituído pela Lei n. 12.213/2010.

período de apuração o total das doações feitas aos Fundos Nacional, Estaduais ou Municipais do Idoso devidamente comprovadas, vedada a dedução como despesa operacional; pelos recursos que lhe forem destinados no orçamento da União; pelas contribuições dos governos e organismos estrangeiros e internacionais; pelo resultado de aplicações do governo e organismos estrangeiros e internacionais; pelo resultado de aplicações no mercado financeiro e por outros recursos que lhe forem destinados.

A gestão dos Fundos compete aos Conselhos dos Direitos do Idoso, e a aplicação dos recursos que os constituem estão sujeitos à prestação de contas de gestão aos órgãos de controle interno do Poder Executivo e aos Conselhos dos Direitos do Idoso, bem como ao controle externo por parte do poder Legislativo, do Tribunal de Contas e do Ministério Públicos. É competência do Conselho Nacional dos Direitos da Pessoa Idosa (CNDI) gerir o Fundo Nacional do Idoso e fixar os critérios para sua utilização.

3.2.2 Subsistema de incentivo à doação por pessoa física para financiar a proteção ao idoso.

Para aquelas pessoas físicas que tenham direito à restituição de imposto de renda ou imposto de renda a pagar, é possível destinar uma parcela deste valor para o Fundo Nacional do Idoso (FNI).

Para efeito de doação por pessoa física ao Fundo, o percentual máximo de deduções é de 6% do imposto devido pelo formulário completo da declaração. É importante frisar que esse limite não se aplica, única e exclusivamente, às doações efetuadas aos Fundos dos Direitos do Idoso, e sim à soma das deduções de doações efetuadas aos fundos da criança e do adolescente, às atividades de audiovisual, aos projetos de cultura, aos

projetos de esporte e paradesporto, assim como ao PRONON e ao PRONAS.³⁴⁸

Semelhante ao que foi explicitado por ocasião do ECA, o presente incentivo fiscal somente não poderá ser utilizado para o desconto simplificado, para quem apresente declaração em formulário e para quem entregue a declaração fora do prazo. Igualmente, o pagamento deve ser efetuado até a quota única do imposto, sendo que o não pagamento implica a glosa definitiva dessa parcela de dedução, ficando a pessoa física obrigada ao recolhimento da diferença de imposto devido apurado na declaração de ajuste anual. Quando em espécie, a doação deve ser depositada em conta específica.

O valor do IR devido no ano calendário deve ser desembolsado em sua totalidade pelo contribuinte. A doação e a dedução devem ocorrer no mesmo ano-calendário. Portanto, se a destinação foi feita em 2013, ela pode ser deduzida do imposto devido em 2013, que é a base da declaração a ser entregue em 2014.

Observa-se a seguinte situação hipotética: uma pessoa física destina ao Fundo Nacional do Idoso o valor de R\$ 120,00. O imposto de renda apurado é de R\$ 9.000,00, sendo, portanto, o limite de dedução do imposto R\$ 90,00 (limite de 1%). O excesso a ser compensado ainda dentro do mesmo ano calendário da doação é de R\$ 30,00.

Além disso, o Conselho recebedor da doação deve emitir um recibo em favor do doador. A doação deve ser comprovada por escrito, pois é requisito para que o investidor social possa buscar os benefícios fiscais.

Ainda que as doações para o FNI sejam tímidas,³⁴⁹ como maneira de fomento o art. 3, parágrafo único da Lei n. 10.741/2003 no inciso IX

³⁴⁸ Para o ECA, ver art. 2º. Para a proteção ao idoso ver art. 9º. Para às atividades de audiovisual, ver art. 16. Para os projetos de cultura, ver art. 27. Para os projetos de esporte e paradesporto, ver art. 39. Para o PRONON/PRONAS, ver art. 49-A. Todos da IN n. 1131/2011. Ver ainda a IN 1311/2012.

estabelece que a garantia de prioridade compreende a preferência no recebimento da restituição do imposto de renda.

3.3 Lei do Audiovisual. Lei n. 8.685/93 e Lei n. 9.323/96

3.3.1 A disciplina jurídica das atividades do audiovisual

O século XXI presencia a inevitabilidade do processo tecnológico, notadamente no que se refere à internet que alcança os mais diversos lugares do planeta e distintos públicos. A complexidade das relações no ambiente virtual envolve direitos autorais e conexos que encontram amparo em documentos internacionais dentre os quais destacam-se Berna,³⁵⁰ Roma,³⁵¹ Genebra,³⁵² além do registro internacional de obras audiovisuais³⁵³ e o acordo sobre os aspectos de direito de propriedade intelectual relacionados ao comércio³⁵⁴ (TRIPS)

A proteção às obras intelectuais e artísticas encontram também amparo tanto no inciso IX garantiu a liberdade de expressão na atividade

³⁴⁹ Todavia, é possível anotar iniciativas positivas no sentido de contribuir para a participação da população como ocorre com o Selo São Paulo Amigo do Idoso instituído pelo Decreto n. 58.047/12. Foi criado como instrumento de promoção de amplo processo de mobilização regional, de diversos setores governamentais e da sociedade, para desenvolver territórios amigáveis a todas as idades, com foco no envelhecimento ativo do Estado de São Paulo. O Selo Amigo do Idoso, constituído com o objetivo de estimular os Municípios e Entidades Públicas e da Sociedade Civil a implantarem ações referenciadas pelo Programa São Paulo Amigo do Idoso, certificará os Municípios Paulista, Órgãos da Administração Direta e Indireta, Entidades Públicas e Privadas, de acordo com boas práticas públicas voltadas às pessoas idosas, citadas pelo Programa. Disponível em: <<http://www.conselhoidoso.sp.gov.br/sis/lenoticia.php?id=715&c=31>>. Acesso em: 15 jul. 2014.

³⁵⁰ A Convenção de Berna foi aprovada pelo Decreto Legislativo n. 94/74 e promulgada pelo Decreto n. 75.699/1975.

³⁵¹ A Convenção de Roma de 1961 se refere à proteção dos artistas intérpretes ou executantes, dos produtores de fonogramas e dos organismos de radiodifusão. Foi aprovada pelo Decreto Legislativo n. 26/64 e promulgada pelo Decreto n. 57.125/1965.

³⁵² A Convenção de Genebra de 1971 visa proteger os produtores de fonogramas e foi aprovada pelo Decreto Legislativo n. 59/1975 e promulgada pelo Decreto n. 76.906/1975.

³⁵³ O Tratado sobre o registro internacional de obras audiovisuais foi aprovado pelo Decreto n. 972/1993 e visa aumentar a segurança jurídica das transações relativas às obras audiovisuais e, portanto, promover a criação de obras audiovisuais assim como o intercâmbio internacional dessas obras, e contribuir para o combate a pirataria das obras audiovisuais e das contribuições que ela contém.

³⁵⁴ Foi aprovada pelo Decreto Legislativo n. 30/1994, e promulgado pelo Decreto n. 1.355/1994. Neste diploma legal, existem vários artigos que se referem ao direito autoral, inclusive à proteção de programas de computadores.

intelectual quanto no inciso XXVII que assegura a sucessão dos direitos autorais patrimoniais, ambos do art. 5º da Constituição Federal. De tal sorte, a Lei n. 6.910/98 pretende proteger questões vinculadas à publicidade e ao conteúdo de uma obra intelectual, bem como sua autonomia.

O funcionamento do mercado do audiovisual é composto de diferentes atividades dependentes entre si a fim de que seja realizada a prestação do serviço, quais sejam: a distribuição, o empacotamento, a programação e, por fim, a produção de conteúdo.³⁵⁵ Logo, o funcionamento do setor de comunicações³⁵⁶ depende da existência de uma rede de transmissão adequada em envolve conjuntamente atividades públicas e privadas, cujos incentivos aqui estudados pretendem fomentar.

A criação intelectual protegida pelos direitos autorais é aquela que, exteriorizada, pertence ao campo literário ou artístico, independentemente da forma de expressão. Henri Jessen comenta que em princípio se deve entender por obra a exteriorização da ideia através de uma forma de expressão, pois o objeto tutelado não consiste na ideia em abstrato, até porque, se assim o fosse, seria de domínio comum, mas protege sim a maneira pela qual ela é revelada ao público.³⁵⁷

A criação intelectual, da qual nasce a obra audiovisual, é tutelada pelos direitos autorais através da Lei n. 9.610/98. Internacionalmente, é regida pela Convenção de Berna, em seu art. 25, alínea 1, 3 e 6, além de prever o uso da obra audiovisual para reprodução, distribuição, exibição,

³⁵⁵ Para a explicação de um a um ver a dissertação de mestrado “CARACTERÍSTICAS JURÍDICAS DO MERCADO BRASILEIRO DE AUDIOVISUAL: A CONSTRUÇÃO DA LEI 12.485 DE 2011 E SEUS DESDOBRAMENTOS” de Fernando Stival elaborada perante a Fundação Getúlio Vargas – Escola de Direito de São Paulo sob a orientação do professor Carlos Ari Sundfeld no ano de 2014. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/11724/Fernando%20Stival.%20Protocolo%20Final%20de%20Disserta%C3%A7%C3%A3o.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 27 jul. 2014.

³⁵⁶ COUTINHO, Diogo Rosenthal. Entre eficiência e equidade: a universalização das telecomunicações em países em desenvolvimento. In: *Revista Direito GV*, v. 1, n. 2, jun.-dez. 2005. FARACO, Alexandre Ditzel; COUTINHO, Diogo Rosenthal. Regulação de indústrias de rede: entre flexibilidade e estabilidade. *Revista de Economia Política*, v. 27, n. 2, abr.-jun. 2007.

³⁵⁷ JESSEN, Henry. *Direitos intelectuais*. Rio de Janeiro: Itaipu, 1967. p. 54.

transmissão, por fio ao público, radiodifusão, comunicação ao público, com possibilidade de oposição pelos titulares de direitos contra os subtítulos (legendas) e dobragem ou dublagem.

A obra audiovisual resulta da fixação de imagens, independente de áudio, com a finalidade de criar, por meio de reprodução, a impressão de movimento por intermédio dos diversos processos como a obra cinematográfica³⁵⁸ a obra intelectual³⁵⁹ e, dentre outros, a obra videofonográfica.³⁶⁰ Sobre a obra audiovisual, explica Eduardo Salles Pimenta que:

A obra audiovisual não é um simples procedimento técnico, que serve para exteriorizar uma criação intelectual, para ser utilizada por reprodução, publicação, edição ou exibição. O tipo de criação denominado obra audiovisual prescinde da técnica para expressar e fixar a criação intelectual, que é produzida mediante cenas e sons sobre *corpus mechanicum*, para utilizações posteriores. Obra audiovisual é um termo genérico, em que se inserem as obras cinematográficas e as obras de multimídias.³⁶¹

Ademais, é válido ressaltar que a obra artística é o gênero, de que a espécie é a obra audiovisual. A obra audiovisual tem sua natureza jurídica

³⁵⁸ Isidro Satanowsky define a obra cinematográfica como “a sucessão de fatos ou acontecimentos materiais ou cenas em movimento, reais, de aparência real ou simbólica, com sonoridade ou sem ela, cujo autor ao fixá-la determina o objeto e a distância, o ângulo e o ritmo visual e auditivo sobre o qual sucedem, se desenvolvem e reproduzem artisticamente de maneira que integram um conjunto harmonioso que atrai sem interrupção dos sentidos do espectador

³⁵⁹ Explica Eduardo Salles Pimenta que: “A obra intelectual é objeto de proteção do direito autoral, porém, o objeto do direito autoral é a criação, que só existe se exteriorizada por meio tangível ou intangível, porém, perceptível aos sentidos humanos, corporificando a obra intelectual, e é na coisa corpórea, com reflexo na coisa incorpórea (criação) que incide o direito de utilização. Toda obra intelectual, seja audiovisual, ou de qualquer outra espécie, emerge uma ideia, que é o conteúdo do cerne do pensamento. Porém, quando a ideia é exteriorizada oralmente ou materializada em um corpo físico começa a gozar de proteção. A obra audiovisual normalmente é precedida de um roteiro ou argumento, no qual insere-se a ideia de exteriorizada, por vezes baseada em obra literária alheia”. PIMENTA, Eduardo Salles. *A função social dos direitos autorais da obra audiovisual nos países ibero-americanos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 3.

³⁶⁰ Obra videofonográfica é obra audiovisual cuja matriz original de captação é um meio magnético com capacidade de armazenamento de informações, que se traduzem em imagens em movimento, com ou sem som.

³⁶¹ PIMENTA, Eduardo Salles. *A função social dos direitos autorais da obra audiovisual nos países ibero-americanos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 83.

controversa. Há quem crê tratar-se de uma obra coletiva: outros creem ser obra em colaboração, ora divisível, ora indivisível; outros, obra compósita. Há os que nela veem uma obra unitária, com relativa autonomia jurídica. Decerto que a concepção de *copyright* – no qual o autor pode também ser uma pessoa jurídica, havendo o monopólio sobre toda a contribuição, que compõe a obra audiovisual – o conceito unitário mais se adequa. Se o sistema é humanista ou decorrente dos conceitos do *droit d'auteur*, sua natureza será de obra coletiva, prevalecendo o respeito aos criadores, que contribuíram para a realização da obra maior (como músicos, intérpretes, artistas, cenógrafos, coreógrafos) e a equidade de distribuição de ganho com o uso da obra, como no direito francês e no direito brasileiro.

3.3.2 Subsistema de incentivo à doação por pessoa física para financiar as atividades de audiovisual

Os mecanismos de incentivo visam à produção e coprodução de obras audiovisuais, além da infraestrutura de produção e exibição para o desenvolvimento da indústria cinematográfica. Essas normas permitem que os contribuintes, pessoas físicas, tenham isenção, redução ou abatimento em determinados impostos, desde que direcionem recursos, por meio de patrocínio, coprodução ou investimento, a projetos audiovisuais aprovados na ANCINE.

Quando se trata de audiovisual, os benefícios fiscais pelo doador podem ser de três formas:³⁶²

O primeiro é a dedução do imposto devido, correspondente às quantias referentes aos investimentos realizados na produção da obra de audiovisual cinematográfica brasileira de produção independente, mediante aquisição de quotas representativas de direito de comercialização, também chamados de certificados de investimento.

³⁶² Esses benefícios foram recentemente alterados pela Lei 12.375/2010 e podem ser prorrogados até 2016.

Os doadores podem beneficiar-se, não apenas pela dedução integral do valor correspondente ao apoio à produção do filme brasileiro de produção independente do imposto de renda devido, como também, pelo fato desse investimento ser feito mediante aquisição de quotas representativas dos direitos de comercialização, usufruindo do resultado dessa comercialização.³⁶³

Logo, no caso de incentivos às atividades de audiovisual,³⁶⁴ os contribuintes pessoa física poderão deduzir do imposto de renda devido as quantias referentes a investimentos feitos na produção de obras audiovisuais cinematográficas brasileiras de produção independente, mediante a aquisição de quotas representativas de direitos de comercialização sobre as referidas obras, desde que esses investimentos sejam realizados no mercado de capitais, em ativos previstos em lei e autorizados pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e os projeto de produção tenham sido previamente aprovados pela Agência Nacional do Cinema (ANCINE).³⁶⁵

Conseqüentemente, a pessoa física que adquirir um Certificado de Investimento³⁶⁶ Audiovisual pode abater no imposto de renda até 3% do total devido na declaração de ajuste. Com isso, torna-se cotista a fundo perdido com participação nos lucros gerados pela obra audiovisual na proporção de seu investimento no projeto.

O segundo mecanismo se refere ao patrocínio direcionado aos projetos específicos da área do audiovisual cinematográfica de exibição, de

³⁶³ Os projetos específicos da área audiovisual, cinematográfica de exibição, distribuição e infraestrutura técnica apresentados por empresa brasileira de capital nacional, poderão ser credenciados pelos Ministérios da Fazenda e da Cultura para fruição dos incentivos fiscais aqui tratados.

³⁶⁴ Lei n. 8.685, de 20 de julho de 1993; Decreto n. 974, de 08 de novembro de 1993; Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999, arts. 484 a 489; Instrução Normativa SRF n. 267, de 23 de dezembro de 2002 (arts. 27 a 37); Lei n. 11.329, de 25 de julho de 2006.

³⁶⁵ Art. 1º da Lei 8685/93.

³⁶⁶ Estes certificados são regulamentados pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM e negociados no mercado mobiliário, após o projeto ter sido aprovado pela Secretária para o Desenvolvimento Audiovisual do Ministério da Cultura.

distribuição e de infraestrutura apresentados por empresa brasileira de capital nacional desde que credenciados³⁶⁷ pelo Ministério da Cultura (Minc).

A empresa interessada em apoiar projetos audiovisuais deve comprar, os Certificados de Investimento e com isso poderá abater o valor como despesa operacional. Esse valor é abatido integralmente, mas diretamente do imposto de renda. Neste caso, os contribuintes pessoa física poderão deduzir do imposto de renda devido as quantias referentes ao patrocínio à produção de obras cinematográficas brasileiras de produção independente, cujos projetos tenham sido previamente aprovados pela ANCINE do imposto de renda na declaração de ajuste anual.³⁶⁸

Semelhante ao que já foi estudado anteriormente,³⁶⁹ essa dedução está limitada ao teto coletivo de 6% do imposto devido conjuntamente com as contribuições feitas aos fundos controlados pelos Conselhos Municipais, Estaduais e Nacional dos Direitos da Criança e do Adolescente;³⁷⁰ com as realizadas em favor de projetos culturais aprovados na forma do art. 1º da Lei 8313/91; com os investimentos feitos a título de incentivo às atividades audiovisuais nos art. 1º a 4º da Lei n.º 8.685/1993, além das doações à proteção do envelhecimento e à saúde.

Essas deduções fiscais somente podem ser deduzidas pela pessoa física no ano calendário a que se referir a declaração de ajuste anual.³⁷¹

³⁶⁷ Cada projeto deve ser registrado e aprovado pela Secretaria do Audiovisual, que expedirá portaria autorizando a captação de recursos. Até trinta dias após a expedição desta portaria, o proponente deverá registrar o projeto na Comissão de Valores Mobiliários (CVM) por meio de uma corretora credenciada naquele órgão e solicitar a emissão dos títulos (certificados de investimento). O registro é, então, apresentado ao Minc para fins de continuidade da autorização de captação do projeto.

³⁶⁸ Sobre os projetos credenciados pela ANCINE para receber os patrocínios, ver art. 1-A, § 3º a § 4º da Lei n. 8.685/1993

³⁶⁹ Ver itens 3.1 e 3.2.

³⁷⁰ Art. 2º e 5º da Lei n. 12.213/2010.

³⁷¹ Essa possibilidade de dedução foi prorrogada até o ano calendário de 2016 pela Lei n. 11.437/06.

A terceira opção ao contribuinte permite o benefício do abatimento de 70% (setenta por cento) do imposto devido, desde que invista no desenvolvimento de projetos de produção de obras cinematográficas brasileiras de longa metragem de produção independente e co-produção de telefilmes e minisséries brasileiros de produção independente e de obras cinematográficas brasileiras de produção independente.

A quarta permite aos contribuintes do IR incidente nos termos do art. 72 da Lei n 9.430/1996, que sejam beneficiários do crédito, emprego, remessa, entrega ou pagamento pela aquisição ou remuneração, a qualquer título, de direitos, relativos à transmissão, por meio de radiodifusão de sons e imagens e serviço de comunicação eletrônica de massa por assinatura, de quaisquer obras audiovisuais ou eventos, mesmo os de competições desportivas das quais faça parte representação brasileira, poderão beneficiar-se de abatimento de 70% (setenta por cento) do imposto devido, desde que invistam no desenvolvimento de projetos de produção de obras cinematográficas brasileira de longa-metragem de produção independente e na co-produção de obras cinematográficas e videofonográficas brasileiras de produção independente de curta, média e longas-metragens, documentários, telefilmes e minisséries.

Além disso, dentre os objetivos dessa Lei, destaca-se contemplar incentivos também para aqueles que investem na exibição, distribuição e infraestrutura técnica, que coproduzam obras audiovisuais, sejam de curta, média ou longa metragem ou que preservem a memória do setor, ou dediquem-se à difusão das obras, em exposições, festivais e eventos.

Semelhante ao que ocorre nos incentivos ao esporte, também no caso em análise, os dados da Secretaria do Audiovisual indicam maior concentração de projetos apresentados e de cifras envolvidas nos estados mais desenvolvidos da federação, quais sejam São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais que movimentaram em 2011 cerca de R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões). Ao lado disso, Sergipe, Paraíba e Rondônia incentivaram R\$ 0,00. (zero). O segmento que mais captou recursos por meio dos

instrumentos de incentivos fiscais à doação com cerca de R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões) foi o de difusão.³⁷²

Com isso, alguns dados da Secretaria do Audiovisual merecem registro:

SAV ³⁷³				
ANO	QUANTIDADE	SOLICITADO	APROVADO	CAPTADO
2007	1060	R\$ 651.825.516,00	R\$ 441.186.048,47	R\$ 159.869.651,16
2008	831	R\$ 534.026.759,07	R\$ 359.207.956,12	R\$ 111.753.496,81
2009	543	R\$ 328.901.302,53	R\$ 243.230.227,49	R\$ 81.366.824,09
2010	562	R\$ 365.196.776,41	R\$ 293.340.547,79	R\$ 87.319.076,82
2011	886	R\$ 552.136.063,53	R\$ 472.618.604,45	R\$ 71.257.786,09

Nota-se que no caso do Audiovisual há um decréscimo ao longo dos anos tanto em relação ao número de projetos apresentados para incentivo quanto aos valores captados.

3.4 Cultura: a Lei Rouanet

3.4.1 A proteção jurídica da cultura e o programa nacional de apoio à cultura

Os incentivos à cultura de hoje remontam ao mecenato, prática secular de doação gratuita de dinheiro à literatura e às artes. Mendes de

³⁷² MINISTÉRIO DA CULTURA. SECRETARIA DO AUDIOVISUAL. Disponível em: <<http://www.cultura.gov.br/audiovisual/numeros/>>. Acesso em: 13 out. 2012.

³⁷³ MINISTÉRIO DA CULTURA. SECRETARIA DO AUDIOVISUAL. Disponível em: <<http://www.cultura.gov.br/audiovisual/numeros/>>. Acesso em: 13 out. 2012.

Almeida cita três períodos históricos do desenvolvimento do mecenato. O primeiro é atribuído à Gaius Mecenas, ministro do imperador Caius Augusto no período de 30 a.C. a 10 d.C. porque buscou transferir ao mundo das artes a aceitação e o prestígio dos artistas junto à população. O segundo período é o Renascimento (século XV a XVII) no qual nobreza e clero incentivaram produções artísticas como uma maneira de expressão de poder. O terceiro, por sua vez, já no início do século XX em que o capital oriundo da Inglaterra foi investido na indústria norte americana, contribuindo para a formação de fortunas familiares que ansiavam pelo reconhecimento social. Para o autor, esse mecenato se define, portanto, “pelo personalismo na decisão, por não ter características eminentemente mercadológicas e pelo necessário e permanente usufruto das benesses”.³⁷⁴

A despeito do direito a cultura não integrar o rol dos direitos fundamentais previsto no art. 5º da Constituição Federal, encontra amparo em seu art. 215, reconhecido como constituição cultural ou ordem constitucional cultural.

A Lei n. 8.313/91, conhecida como Lei Rouanet, foi regulamentada pelo Decreto n. 5.761/06 é um importante instrumento para estimular a participação da iniciativa privada no fomento do setor cultural.

Esta lei instituiu no âmbito federal o Programa Nacional de Apoio à Cultura (PRONAC)³⁷⁵ com a finalidade de captar e canalizar recursos para a cultura,³⁷⁶ ou seja, para fomentar e promover a produção cultural brasileira

³⁷⁴ ALMEIDA, Cândido José Mendes de. Fundamentos do marketing cultural. In: ALMEIDA, Cândido José M. de; DA-RIN, Sílvio (org.). *Marketing cultural ao vivo*. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1992. p.9-21.

³⁷⁵ MINISTÉRIO DA CULTURA. PROGRAMA NACIONAL DE APOIO A CULTURA. Disponível em: <<http://www.cultura.gov.br/site/aceso-a-informacao/programas-e-aco-es/programa-nacional-de-apoio-a-cultura/>> Acesso em: 30 set. 2012.

³⁷⁶ Na forma do art. 1º da Lei n. 8.313/1991. “Art. 1º Fica instituído o Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac), com a finalidade de captar e canalizar recursos para o setor de modo a: – I – contribuir para facilitar, a todos, os meios para o livre acesso às fontes da cultura e o pleno exercício dos direitos culturais; II – promover e estimular a regionalização da produção cultural e artística brasileira, com valorização de recursos humanos e conteúdos locais; III – apoiar, valorizar e difundir o conjunto das manifestações culturais e seus respectivos criadores; IV – proteger as expressões culturais dos grupos formadores da sociedade brasileira e

em suas mais diferentes áreas. Cabe, portanto, ao Estado e a sociedade o dever de incentivar a valorização e difusão das manifestações culturais. Para Paulo Modesto, a cultura é um serviço de relevância pública:

Os serviços de relevância pública não são serviços públicos, mas também não são atividades de exploração econômica. Constituem zona jurídica intermediária, rol de atividades que dispensa título especial de autorização tanto para o Estado quanto para os particulares, mas que cumpre papel relevante no fornecimento de utilidades vitais para os cidadãos, sendo especialmente protegida na Constituição Federal [...] Trata-se de domínio em que a atividade de execução direta de serviços e a atividade de fomento administrativo [...] encontra lugar privilegiado para coexistir.³⁷⁷

Os incentivos que fomentam a cultura tem origem nas receitas orçamentárias da União, do Fundo Nacional de Cultura (FNC) ou por intermédio da aprovação de projetos pelo Ministério da Cultura. Esse fomento é direcionado unicamente aos projetos que visam a exibição, a utilização, a circulação pública de bens culturais deles resultantes, vedada a concessão de incentivo às obras, produtos, eventos ou outros decorrentes, destinados ou circunscritos a circuitos privados ou a coleções particulares.

Qualquer que seja o mecanismo utilizado para efetivar o apoio ao projeto, a própria Lei n. 8.313/91 no art. 3º delimita o rol de segmentos que podem ser contemplados.³⁷⁸

responsáveis pelo pluralismo da cultura nacional; V – salvaguardar a sobrevivência e o florescimento dos modos de criar, fazer e viver da sociedade brasileira; VI – preservar os bens materiais e imateriais do patrimônio cultural e histórico brasileiro; VII – desenvolver a consciência internacional e o respeito aos valores culturais de outros povos ou nações; VIII – estimular a produção e difusão de bens culturais de valor universal, formadores e informadores de conhecimento, cultura e memória; IX – priorizar o produto cultural originário do País.”

³⁷⁷ MODESTO, Paulo. Reforma do Estado, formas de prestação de serviço público e parcerias público-privadas. In: OSORIO, Fábio Medina; SOUTO, Marcos Juruena Vilela (Org.). *Direito administrativo: estudos em homenagem a Diogo Figueredo Neto*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 1033.

³⁷⁸ “Art. 3º Para cumprimento das finalidades expressas no art. 1º desta lei, os projetos culturais em cujo favor serão captados e canalizados os recursos do Pronac atenderão, pelo menos, um dos seguintes objetivos: I – incentivo à formação artística e cultural, mediante: a) concessão de bolsas de estudo, pesquisa e trabalho, no Brasil ou no exterior, a autores, artistas e técnicos brasileiros ou estrangeiros residentes no Brasil; b) concessão de prêmios a criadores, autores,

Por meio da convergência de esforços entre Estado e sociedade, a Lei n. 8313/1991 prevê três mecanismos distintos para o apoio ao PRONAC: o Fundo Nacional da Cultura (FNC); o Fundo de Investimento Cultural e Artístico (FICART)³⁷⁹ e os incentivos a projetos culturais.

O FNC³⁸⁰ é constituído pelas seguintes fontes de custeio³⁸¹ e administrado pelo Ministério da Cultura,³⁸² cujos recursos não poderão ser

artistas, técnicos e suas obras, filmes, espetáculos musicais e de artes cênicas em concursos e festivais realizados no Brasil; c) instalação e manutenção de cursos de caráter cultural ou artístico, destinados à formação, especialização e aperfeiçoamento de pessoal da área da cultura, em estabelecimentos de ensino sem fins lucrativos; II – fomento à produção cultural e artística, mediante: a) produção de discos, vídeos, obras cinematográficas de curta e média metragem e filmes documentais, preservação do acervo cinematográfico bem assim de outras obras de reprodução videofonográfica de caráter cultural; b) edição de obras relativas às ciências humanas, às letras e às artes; c) realização de exposições, festivais de arte, espetáculos de artes cênicas, de música e de folclore; d) cobertura de despesas com transporte e seguro de objetos de valor cultural destinados a exposições públicas no País e no exterior; e) realização de exposições, festivais de arte e espetáculos de artes cênicas ou congêneres; III – preservação e difusão do patrimônio artístico, cultural e histórico, mediante: a) construção, formação, organização, manutenção, ampliação e equipamento de museus, bibliotecas, arquivos e outras organizações culturais, bem como de suas coleções e acervos; b) conservação e restauração de prédios, monumentos, logradouros, sítios e demais espaços, inclusive naturais, tombados pelos Poderes Públicos; c) restauração de obras de artes e bens móveis e imóveis de reconhecido valor cultural; d) proteção do folclore, do artesanato e das tradições populares nacionais; IV – estímulo ao conhecimento dos bens e valores culturais, mediante: a) distribuição gratuita e pública de ingressos para espetáculos culturais e artísticos; b) levantamentos, estudos e pesquisas na área da cultura e da arte e de seus vários segmentos; c) fornecimento de recursos para o FNC e para fundações culturais com fins específicos ou para museus, bibliotecas, arquivos ou outras entidades de caráter cultural; V – apoio a outras atividades culturais e artísticas, mediante: a) realização de missões culturais no país e no exterior, inclusive através do fornecimento de passagens; b) contratação de serviços para elaboração de projetos culturais; c) ações não previstas nos incisos anteriores e consideradas relevantes pelo Ministro de Estado da Cultura, consultada a Comissão Nacional de Apoio à Cultura.”

³⁷⁹ Art. 8º a 17 da Lei n. 8.313/1991. Até a presente data, não foi implementado.

³⁸⁰ Lei n. 8.313/1991. “Art. 4º Fica ratificado o Fundo de Promoção Cultural, criado pela Lei n. 7.505, de 2 de julho de 1986, que passará a denominar-se Fundo Nacional da Cultura (FNC), com o objetivo de captar e destinar recursos para projetos culturais compatíveis com as finalidades do Pronac e de: I – estimular a distribuição regional equitativa dos recursos a serem aplicados na execução de projetos culturais e artísticos; II – favorecer a visão interestadual, estimulando projetos que explorem propostas culturais conjuntas, de enfoque regional; III – apoiar projetos dotados de conteúdo cultural que enfatizem o aperfeiçoamento profissional e artístico dos recursos humanos na área da cultura, a criatividade e a diversidade cultural brasileira; IV – contribuir para a preservação e proteção do patrimônio cultural e histórico brasileiro; V – favorecer projetos que atendam às necessidades da produção cultural e aos interesses da coletividade, aí considerados os níveis qualitativos e quantitativos de atendimentos às demandas culturais existentes, o caráter multiplicador dos projetos através de seus aspectos sócio-culturais e a priorização de projetos em áreas artísticas e culturais com menos possibilidade de desenvolvimento com recursos próprios.”

³⁸¹ Recursos do Tesouro Nacional; doações nos termos da legislação vigente; legados; subvenções e auxílios de entidades de qualquer natureza, inclusive de organismos internacionais; saldos não utilizados na execução dos projetos; devolução de recursos de

utilizados para custeio de despesas de manutenção administrativa do órgão. No entanto, este mesmo órgão possui margem de discricionariedade para efetivar os gastos que forem necessários para manutenção do FNC tais como aquisição de bens ou equipamentos necessários ao cumprimento das finalidades do FNC e contratação de peritos para análise e pareceres sobre os projetos.

O FNC poderá financiar até 80% do custo total e cada projeto mediante comprovação por parte do proponente³⁸³ da circunstância de dispor do montante remanescente ou estar habilitado à obtenção do respectivo financiamento através de outra fonte devidamente identificada, exceto quanto aos recursos com destinação especificada na origem. Os 20% restantes dependem de contrapartida do proponente com recursos de outras fontes devidamente identificadas.

O Fundo de Investimento Cultural e Artístico é um fundo criado sob a forma de condomínio e sem personalidade jurídica, caracterizando uma comunhão de recursos destinados à aplicação em projetos culturais e artísticos.

projetos ou ainda que não tenham sido iniciados ou que tenham sido interrompidos com ou sem justa causa; 1% da arrecadação dos Fundos de Investimento Regionais, observada a aplicação do dinheiro na respectiva origem geográfica regional; 3% da arrecadação bruta dos concursos de prognósticos e loterias federais e similares cuja realização estiver sujeita a autorização federal, deduzindo-se este valor do montante destinado aos prêmios; reembolso das operações de empréstimo realizadas através do fundo, a título de financiamento reembolsável, observados critérios de remuneração que, no mínimo, lhes preserve o valor real; resultado das aplicações em títulos públicos federais, obedecida a legislação vigente sobre a matéria; conversão da dívida externa com entidades e órgãos estrangeiros, unicamente mediante doações, no limite a ser fixado pelo Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento, observadas as normas e procedimentos do Banco Central do Brasil; saldos de exercícios anteriores.

³⁸² Art. 5º da Lei Rouanet.

³⁸³ Ainda que seja pessoa jurídica de direito público. A Consultoria Jurídica junto ao Ministério da Cultura já se manifestou por meio dos Pareceres ns. 362, 556 e 1.034, todos de 2009 no sentido de admitir que órgãos ou entidades públicas sejam proponentes de projeto, desde que possuam finalidade cultural.

3.4.2 Subsistemas de incentivo à doação por pessoa física para financiar a cultura. O art. 18 e o art. 26 da Lei n. 8.313/91

No subsistema jurídico da Lei Rouanet, são duas formas de transferências voluntárias, o patrocínio e a doação.

A doação é a transferência gratuita em caráter definitivo à pessoa física ou jurídica de natureza cultural, sem fins lucrativos, de numerário, bens ou serviços para realização de projetos culturais, sendo vedado o uso de publicidade paga para este ato. Ainda, o art. 24 da Lei Rouanet se refere aos itens que são equiparados a doação.³⁸⁴

Conceito diferente é o patrocínio, pois, entende-se tanto a transferência gratuita em caráter definitivo, a pessoa física ou jurídica de natureza cultural com ou sem fins lucrativos de numerário para a realização de projetos culturais com finalidade promocional e institucional de publicidade; quanto a cobertura de gastos ou utilização de bens móveis ou imóveis do patrimônio do patrocinador, sem a transferência de domínio para a realização de projetos culturais por pessoa física ou jurídica de natureza cultural com ou sem fins lucrativos.³⁸⁵

Portanto, pode ser considerado como a transferência de recursos a entidades com ou sem fins lucrativos, para o custeio de projetos culturais, com finalidade promocional e institucional de publicidade, ou, também, para a cobertura de gastos ou uso de bens móveis e imóveis do patrimônio do patrocinador para a realização de projetos culturais.

³⁸⁴ As despesas efetuadas por pessoas físicas ou jurídicas com o objetivo de conservar, preservar ou restaurar bens de sua propriedade ou sob sua posse legítima, tombados pelo Governo Federal, desde que atendidas as seguintes disposições: a) Preliminar definição, pelo Instituto Brasileiro do Patrimônio Cultural – IBPC, das normas e critérios técnicos que deverão reger os projetos e orçamentos; b) Aprovação prévia, pelo IBPC, dos projetos e respectivos orçamentos de execução das obras; c) Posterior certificação, pelo referido órgão, das despesas efetivamente realizadas e das circunstâncias de terem sido as obras executadas de acordo com os projetos aprovados.

³⁸⁵ MARTINS, Rogerio Vital Gandra da Silva. Incentivos fiscais à atividade cultural e artística no Brasil – síntese normativa da Lei n. 8.313 de 23 de dezembro de 1991 e Decreto 1494 de 17 de maio de 1995. *Revista dos Tribunais*, ano 3, n. 11, p. 124-134, abr.-jun. 1995.

Enquanto a doação é feita por mera liberalidade, pois não se espera publicidade como contrapartida – diferente é o patrocínio que possui finalidade promocional, objetivando-se a propagação de imagem ou da marca do patrocinador.³⁸⁶

Uma vez registrado o esclarecimento sobre as diferenças entre doação e patrocínio, verifica-se que a Lei Rouanet consagra dois mecanismos diferentes de incentivo fiscal para doador pessoa física, quais sejam, o do art. 18 e o do art. 26; ambos envolvem as transferências voluntárias anteriormente explicadas.

Feito esse esclarecimento, a Lei Rouanet dispõe sobre dois tipos de incentivos fiscais, sendo o primeiro de retorno financeiro integral pelo doador previsto no art. 18 e o segundo, apenas parcial, disciplinado pelo art. 26.

Deste modo, conforme art. 18 da Lei n. 8.313/91, é facultado às pessoas físicas e jurídicas a opção pela aplicação de parcela do imposto de renda a título de doação ou de patrocínio tanto no apoio direto a projetos culturais aprovados pelo Minc como através de contribuições ao FNC, desde que preenchidos os requisitos do art. 1º da Lei Rouanet.

O art. 18 da Lei n. 8.313/1991 faculta às pessoas físicas³⁸⁷ a opção pela aplicação de parcela do Imposto de Renda a título de doações ou patrocínios tanto no apoio direto a projetos culturais apresentados pelos proponentes e devidamente aprovados pelo Ministério da Cultura quanto através de contribuições ao FNC.

Este dispositivo autoriza a dedução de 100% do valor efetivamente transferido para os seguintes projetos devidamente cadastrados pelo Ministério da Cultura que sejam sobre: artes cênicas, livros de valor artístico,

³⁸⁶ É válido acrescentar a vedação a realização de doação ou patrocínio por pessoa física ou jurídica vinculada ao investidor.

³⁸⁷ Vale referir que essa faculdade também se estende às pessoas jurídicas, ainda que não seja objeto do presente estudo.

literário ou humanístico, música erudita ou instrumental, exposição de artes visuais, doações de acervos para bibliotecas públicas, museus, arquivos públicos, cinematecas, bem como treinamento de pessoal e aquisição de equipamentos para a manutenção desses acervos, produções de obras cinematográficas, videofonográficas de curta e média metragem e preservação e difusão do acervo audiovisual, e preservação do patrimônio cultural material e imaterial.³⁸⁸

Diferente é o que dispõe o art. 26 da Lei n. 8.313/1993 a título de incentivo fiscal porque o doador ou o patrocinador poderá deduzir do imposto de renda devido na declaração do IR os valores efetivamente contribuídos em favor de projetos culturais aprovados de acordo com a Lei Rouanet, tendo como base o percentual de 80% (oitenta por cento) para doações realizadas por pessoas físicas.

Em ambos os casos, a dedutibilidade somente alcança pessoas físicas que optam pelo modelo completo da declaração do IR e também unicamente pode ocorrer no período de anual de apuração do imposto de renda em que foram realizados (pagos) os investimentos.

Qualquer que seja a doação ou o patrocínio, a destinação e o projeto devem estar exclusivamente vinculados a artes cênicas, os livros de valor artístico, literário ou humanístico, a música erudita ou instrumental, a exposições de artes visuais, a doações de acervos para bibliotecas públicas, museus, arquivos públicos e cinematecas, bem como treinamento de pessoal e aquisição de equipamentos para a manutenção desses acervos, a produção de obras cinematográficas e videofonográficas de curta e média metragem e preservação e difusão do acervo audiovisual; a preservação do patrimônio cultural material e imaterial, a construção e manutenção de salas de cinema e teatro, que poderão funcionar também como centros culturais comunitários, em Municípios com menos de 100.000 (cem mil) habitantes.

³⁸⁸ É preciso ressaltar o detalhe de que a concessão do benefício ocorre na portaria de aprovação publicada no Diário Oficial, mencionando explicitamente essa qualificação, o que não significa dizer que basta o projeto apresentado estar enquadrado nas áreas especificadas.

O proponente apresenta uma proposta cultural ao Ministério da Cultura (Minc) que será submetido à Comissão Nacional de Incentivo à Cultura e, se aprovado, é autorizado a captar recursos junto a pessoas físicas e jurídicas visando à execução do projeto. Cada projeto deve ter obrigatoriamente vínculo com um dos seguintes campos de atuação: teatro, dança, circo, ópera, mímica e congêneres; produção cinematográfica, videográfica, fotográfica, discográfica e congêneres; literatura, inclusive obras de referência; música; artes plásticas, artes gráficas, gravuras, cartazes, filatelia e outras congêneres; folclore e artesanato; patrimônio cultural, inclusive histórico, arquitetônico, arqueológico, bibliotecas, museus, arquivos e demais acervos; humanidades; rádio e televisão, educativas e culturais, de caráter não-comercial.

A dedução dessa doação ou patrocínio está sujeita às seguintes condições:

- a. Que o projeto cultural apoiado tenha sido aprovado no PRONAC;
- b. Que tenha Certificado de Captação válido no momento da contribuição;
- c. No caso de doação em dinheiro, que seja depositada em conta corrente específica do projeto;
- d. No caso de apoio em bens ou serviços, deverão ser lançados de acordo com o valor contábil. Caso sejam integrantes do ativo permanente da empresa apoiadora, ou pelo seu custo de aquisição ou produção, no caso de mercadorias ou serviços, devendo, em ambos os casos, ser acompanhados da respectiva nota fiscal, descrevendo em detalhes os bens ou serviços em questão;

Do mesmo modo que já explicitado anteriormente,³⁸⁹ a doação precisa ser comprovada mediante recibo.

Vale referir ainda que a doação ou o patrocínio não podem ser efetuados a pessoa ou a instituição que seja vinculada ao agente, quais sejam a pessoa jurídica da qual o doador ou patrocinador seja titular, administrador, gerente, acionista ou sócio, na data da operação, ou nos doze meses anteriores; ou o cônjuge, os parentes até o terceiro grau, inclusive os afins, e os dependentes do doador ou patrocinador ou dos titulares, administradores, acionistas ou sócios de pessoa jurídica vinculada ao doador ou patrocinador, nos termos da alínea anterior; tampouco a outra pessoa jurídica da qual o doador ou patrocinador seja sócio.

Esses recursos captados por meio de doações ou de patrocínios deverão ser depositados e movimentados, em conta bancária específica, em nome do beneficiário, e a respectiva prestação de contas deverá ser feita nos termos do regulamento da Lei Rouanet.

Em caso de identificação de fraude ou qualquer irregularidade, o doador ou o patrocinador podem ser chamados a pagar o valor atualizado do imposto de renda devido em relação a cada exercício financeiro. Para tanto, considera-se como responsável solidário pela inadimplência ou irregularidade verificada a pessoa física ou jurídica proponente do projeto.³⁹⁰ A existência de pendências ou de irregularidades na execução de projetos da proponente junto ao Minc suspenderá a análise ou concessão de novos incentivos até a efetiva regularização.

³⁸⁹ Ver itens 3.1.3; 3.2.2; 3.3.2.

³⁹⁰ Art. 30, § 1º, da Lei Rouanet.

3.5 Esporte: o desporto e o paradesporto: a Lei n. 11.438/2006

3.5.1 A disciplina jurídica do esporte

O Brasil é conhecido mundialmente como o *país do futebol* e nas palavras de Nelson Rodrigues das chuteiras imortais.³⁹¹ O orgulho de ser brasileiro deve ir um pouco mais além, alcançando atletismo, ciclismo, natação e outras modalidades de esportes. O desporto ganha relevância no cenário atual em razão dos eventos mundiais como a Copa³⁹² e as Olimpíadas Rio 2016,³⁹³ conseqüentemente os incentivos fiscais como instrumentos de fomento desta atividade. Sobre a importância da participação da sociedade, explica Álvaro de Melo Filho:

Dentro desta ótica faz-se mister estimular didaticamente o povo brasileiro a se tornar responsável ele próprio diretamente e sem maiores entraves burocráticos pelo Desporto, ficando o Estado apenas como regulador do processo, corrigindo as distorções onde houver e auxiliando os setores desportivos mais carentes. Aduz-se, por oportuno, que os estímulos fiscais para o desporto comportam-se como autêntico investimento social conquanto se trata de medida necessária à saúde, de grande efeito na prevenção das atitudes anto-sociais ao propiciar novas formas de convivência e integração social, evidenciando-se como a mais econômica forma de medicina social.³⁹⁴

O processo de redemocratização trouxe como consequência o crescimento da indústria do entretenimento, o que exigiu, inclusive, a profissionalização de algumas profissões vinculadas às atividades olímpicas. Em paralelo, documentos internacionais³⁹⁵ influenciaram diversos países

³⁹¹ RODRIGUES, Nelson. *A sombra das chuteiras imortais*. São Paulo: Companhia das Letras, 1993.

³⁹² Sobre incentivos fiscais para a Copa, registra-se a Medida Provisória n. 584/2012.

³⁹³ Rio 2016. Disponível em: <www.rio2016.org/>. Acesso em: 1º nov. 2012.

³⁹⁴ MELO FILHO, Alvaro. Incentivos fiscais para o desporto. Lei n. 7.752/89. *Revista de Informação Legislativa*, ano 6, n 104, p. 105 a 120, Brasília. out.-dez. 1989.

³⁹⁵ Declaração Universal dos Direitos Humanos (1948), Carta das Nações Unidas, Carta Internacional da Educação Física e Esporte (1978), Carta dos Direitos da Criança no Esporte (1995), Manifesto do *Fair Play* (1972), Carta Europeia do Esporte para Todos (1975)

sobre a importância da prática desportiva descrevendo a educação física, o lazer e o desporto como direitos fundamentais.³⁹⁶

Com isso, o texto constitucional de 1988 inova ao inserir como direito fundamental o *desporto*³⁹⁷ no Título VIII da Ordem Social com previsão expressa no art. 217 da Constituição Federal que estabelece ser dever do Estado fomentar práticas desportivas.

A constitucionalização inaugura uma fase de intensa produção legislativa,³⁹⁸ interessando particularmente a este trabalho a Lei n. 11.438/2006 conhecida por Lei do Esporte e regulamentada pelo Decreto n. 6.180/2007, com destaque para a obtenção e repasse de parte dos recursos públicos ou incentivados para o desenvolvimento do esporte nacional.

Ademais, a perspectiva de fomentar o desporto ganha novos olhares como investimento social ao se direcionar para pessoas com necessidades especiais, ou seja, toda e qualquer atividade esportiva adaptada com o objetivo de inclusão em práticas esportivas de pessoas especiais, seja deficiente mental, físico, auditivo ou visual. Já é possível verificar a existência de organizações sociais com esta finalidade a exemplo da Rede de Ensino Desportivo.³⁹⁹ O desporto adaptado surgiu como um instrumento de reabilitação física, psicológica e social para pessoas com alguma espécie de deficiência, logo, consiste em um conjunto de adaptações

³⁹⁶ Explica Carlos Eduardo Ambiel que: “a inclusão das disposições do esporte no capítulo III da Constituição exatamente ao lado das regras sobre educação e cultura evidencia a intenção do legislador constituinte em realçar o papel sociocultural e educacional do esporte no país, incorporando plenamente o espírito da Carta da UNESCO e demais resoluções das entidades internacionais”. AMBIEL, Carlos Eduardo. Arts. 215 e 216. In: BONAVIDES, Paulo. Jorge Miranda. Walber de Moura Agra. (Coord.) *Comentários a Constituição Federal*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2009. p. 2299.

³⁹⁷ A palavra desporto é considerada sinônimo de “esporte”, “desporte” ou “práticas desportivas”, podendo, inclusive ser considerada como uma das formas de lazer.

³⁹⁸ Lei n. 8.672/93 (Lei Zico), Lei n. 9.615/98 com as sucessivas alterações (Lei Pelé), Lei n. 10.671/03 (Estatuto do Torcedor), Lei n. 10.264/01 (Lei Agnelo Paiva) e Lei n. 11.438/06 (Lei de Incentivo ao Desporte).

³⁹⁹ Disponível em: <<http://www.portalrede.com.br/conteudos/cursos/14>>.

e modificações em regras, materiais, locais para atividades que possibilitem a participação de pessoas nas diversas modalidades de esportes.⁴⁰⁰

Podem receber os incentivos financeiros previstos na Lei n. 11438/2006 projetos desportivos e paradesportivos registrados no Ministério do Esporte destinados a promover a inclusão social por meio do esporte preferencialmente em comunidades de vulnerabilidade social e que atendam a, pelo menos, uma das manifestações⁴⁰¹ na forma do art. 2 da Lei n. 11438/2006. Em outras palavras, são três modalidades:

- (i) Desporto educacional: O público beneficiário deverá ser composto de alunos regularmente matriculados em instituição de ensino de qualquer sistema, nos termos dos art. 16 a 20 da Lei n. 9394/1996, evitando-se a seletividade e a hipercompetitividade de seus praticantes, com a finalidade de alcançar o desenvolvimento integral do indivíduo e a sua formação para o exercício da cidadania e a prática do lazer.⁴⁰²
- (ii) Desporto de participação: Caracterizado pela prática voluntária, compreendendo as modalidades desportivas com finalidade de contribuir para a integração dos praticantes na plenitude da vida social, na promoção da saúde e educação e na preservação do meio ambiente. É o esporte como lazer.⁴⁰³
- (iii) Desporto de rendimento: É aquele praticado segundo regras nacionais e internacionais com a finalidade de obter resultados, integrar pessoas e comunidades no país e estas com as de outras

⁴⁰⁰ DUARTE, E.; WERNER, T. Conhecendo um pouco mais sobre as deficiências. *Curso de atividade física e desportiva para pessoas portadoras de deficiência: educação à distância*. Rio de Janeiro: UGF, 1995. v. 3.

⁴⁰¹ Vale referir o estudo de Manoel Tubino sobre o esporte enquanto fenômeno social apresenta três formas de manifestações esportivas: a) esporte-educação: esporte como manifestação educacional, e indispensável na formação e no processo de emancipação dos jovens; b) esporte-participação ou esporte-popular: é referenciado como o princípio do prazer lúdico, o uso do tempo livre, e tem como finalidade o bem estar social dos seus praticantes; c) esporte-performance ou de rendimento: é uma das mais antigas concepções do esporte, é o esporte espetáculo, praticado apenas pelos talentos esportivos. TUBINO, Manoel José Gomes. *As dimensões sociais do esporte*. São Paulo: Cortez: Autores Associados, 1992. p. 35-40.

⁴⁰² Decreto n. 6.180/2007. Art. 4, I.

⁴⁰³ Decreto n. 6.180/2007. Art.4, II.

nações. O desporto de rendimento pode ser organizado e praticado tanto de modo profissional, ou seja, caracterizado pela remuneração pactuada em contrato formal de trabalho entre o atleta e a entidade de prática desportiva, quanto de modo não-profissional, isto é, identificado pela liberdade de prática e pela inexistência de contrato de trabalho, sendo permitido o recebimento de incentivos materiais e de patrocínio.⁴⁰⁴

Com isso, o proponente deve cadastrar o projeto desportivo ou paradesportivo no Ministério do Esporte por meio do Sistema da Lei de Incentivo ao Esporte (SLIE) para que seja submetido ao Departamento de Incentivo e Fomento ao Esporte (DIFE) e, após a Comissão Técnica.⁴⁰⁵ Cada instituição pode cadastrar até seis projetos por ano.

O registro do projeto não autoriza o proponente a receber os recursos automaticamente – tão somente o possibilita buscar captação de recursos com pessoas físicas ou jurídicas. Logo, o registro confere credibilidade ao projeto para que o torne atrativo aos doadores que poderão contar com a estrutura de direito público do Ministério do Esporte como meio de assegurar as deduções e os incentivos.

Em um primeiro momento, esses projetos são analisados pelo Departamento de Incentivo e Fomento ao Esporte (DIFE) que apresenta um parecer indicativo à Comissão Técnica.⁴⁰⁶ De natureza administrativa e

⁴⁰⁴ Decreto n. 6.180/2007. Art. 4º, III. Marília Maciel Costa explica que “o esporte de alta competitividade é o esporte-espetáculo de rendimento transformado em mercadoria. Desporto de rendimento é, pois, aquele que tem no âmago de sua atividade centrada na finalidade de obter resultados provenientes dos mais altos rendimentos. Nesse caso, o objetivo do esporte de alto rendimento converge para os recordes e as vitórias, consubstanciando a ideia de que esporte é rendimento” (COSTA, Marília Maciel. Esporte de Alto Rendimento – produção social da modernidade – o caso do vôlei de praia. *Revista Sociedade e Estado*, v. 22, n. 1, p. 35-69, Brasília, jan.-abr. 2007).

⁴⁰⁵ Cada proponente deve registrar-se no Ministério do Esporte, além de manter situação legal regular. Após, deve submeter a proposta para aprovação que será analisada pela Comissão Técnica. O trâmite legal é regulamentado nos art. 9º a 26 do Decreto n. 6.180/2007. MINISTÉRIO DO ESPORTE. LEI DE INCENTIVO AO ESPORTE. Disponível em: <<http://www.esporte.gov.br/arquivos/leilncentivoEsporte/altoRendimento.pdf>>.

⁴⁰⁶ Disciplinada pelos art. 6º e 7º do Decreto n. 6.180/2007.

vinculada ao Ministério do Esporte, essa Comissão é composta por representantes do governo designados pelo Ministro de Estado e por três representantes do setor desportivo indicados pelo Conselho Nacional de Esporte. Em um segundo momento, é a responsável pela avaliação e pela aprovação desses projetos.

O procedimento é composto de duas fases; a documental ou pré-análise e a técnica ou de mérito. Na primeira, será verificada se a documentação exigida está completa e sua autenticidade. Em caso negativo, o processo será arquivado. Na segunda, serão avaliadas a viabilidade do projeto e a adequação à legislação. A Comissão poderá solicitar documentos ou laudos de vistoria, incluindo orçamento analítico, diligência que o proponente terá 15 dias para atender. Ainda, tem preferência os projetos que possuïrem declaração de intenção de patrocínio, que integraram o calendário esportivo oficial ou que for considerado como renovação de projeto executado ou em execução. A Comissão deverá emitir parecer que poderá ser favorável, parcialmente favorável ou desfavorável.

Só podem captar recursos aqueles proponentes cujos projetos foram integralmente aprovados pela Comissão.⁴⁰⁷

O objetivo do proponente deve ser a captação integral de recursos, contudo, pode ocorrer a captação apenas parcial. Neste caso, uma vez atingida a captação mínima de 20% do valor aprovado inicialmente, o proponente poderá solicitar o início de sua execução – o que pressupõe o encerramento do período de captação. Para tanto, é necessária a apresentação de um plano de trabalho ajustado e sua aprovação pela

⁴⁰⁷ O art. 2, § 2º, da Lei n. 11.438/2006 em conjunto com o art. 5 do Decreto n. 6.180/2007 vedam a utilização dos recursos oriundos dos incentivos fiscais ao desporto para a remuneração de atletas profissionais ou para a manutenção e organização de equipes ou para competições profissionais em qualquer modalidade desportiva. O proponente deve abrir uma conta corrente específica nos bancos oficiais exclusivamente para movimentação dos valores de cada um dos projetos individualmente aprovados. Todos os recursos devem estar registrados na movimentação financeira desta conta corrente, logo, o doador – pessoa física ou jurídica – deverá depositar ali os valores captados para aquele projeto; o detalhe é que a conta corrente permanece bloqueada para o proponente enquanto houver a captação, contudo, aberta para saldos e extratos para o Ministério do Esporte. Art. 30. Decreto n. 6.180/2007.

Comissão. Neste plano de trabalho, ressalta-se que não poderão ser apresentados novos itens, mas sim sua redução ou exclusão, desde que apresentada a correspondente justificativa. Ainda, deve-se provar a viabilidade técnica e a funcionalidade plena das ações a fim de que o projeto inicialmente aprovado seja cumprido.⁴⁰⁸

O dinheiro oriundo de doações e patrocínios para o desporto é também objeto de prestação de contas, ou seja, o Ministério do Esporte tem o dever de informar à Secretaria da Receita Federal até o último dia útil do mês de março os valores correspondentes a doação ou patrocínio destinados ao apoio direto os projetos desportivos e paradesportivos no ano-calendário anterior.⁴⁰⁹ Com isso, é competência da Secretaria da Receita Federal a fiscalização desses incentivos fiscais.

3.5.2 Subsistema de incentivo à doação por pessoa física para financiar o esporte

No caso dos repasses em dinheiro, semelhante ao que ocorre na sistemática da Lei Rouanet, as transferências de recursos podem ser doações⁴¹⁰ ou patrocínios⁴¹¹.

Os incentivos ao desporto estão previstos no art. 1º da Lei de Incentivo ao Desporto que pode ser aplicada em conjunto ao art. 1º do Decreto n. 6.180/2007.

⁴⁰⁸ Para maiores detalhes sobre os procedimentos a serem adotados pelo proponente, vale consultar o Manual do Proponente. Disponível em: <<http://www.esporte.gov.br/leilIncentivoEsporte/manualProponente/manualPropoente.htm>>.

⁴⁰⁹ Lei n. 11.438/2006. Art. 8º.

⁴¹⁰ É a transferência gratuita, em caráter definitivo, ao proponente de numerário, bens ou serviços para a realização de projetos desportivos e paradesportivos desde que não empregados em publicidade, ainda que para divulgação das atividades objeto do projeto. Equipara-se ainda como doação a distribuição gratuita de ingressos para eventos de caráter desportivo e paradesportivo por pessoa jurídica a empregados e seus dependentes legais ou a integrantes de comunidades de vulnerabilidade social.

⁴¹¹ É a transferência gratuita em caráter definitivo ao proponente de numerário para a realização de projetos desportivos e paradesportivos com finalidade promocional e institucional de publicidade.

No ano-calendário de 2007 até o de 2015, poderão ser deduzidos do imposto de renda devido em até 6% – e apurado na declaração de ajuste anual ou, em cada período de apuração anual pela pessoa física os valores despendidos com patrocínios ou doações no apoio direto a projetos desportivos previamente aprovados pelo Ministério do Esporte.

Essa dedutibilidade é limitada no caso das pessoas físicas em 6% por cento do imposto de renda devido na declaração de ajuste anual conjuntamente com as deduções já referidas anteriormente.⁴¹²

Qualquer pessoa – física ou jurídica – pode doar dinheiro, bens ou serviços aos projetos de incentivo e fomento ao desporto, contudo, art. 3 da Lei n. 11438/2006, III e IV exige que o patrocinador⁴¹³ e o doador⁴¹⁴ sejam contribuintes do imposto de renda. Na qualidade de patrocinadora, as empresas podem associar sua marca ao projeto, o que revela mais uma vantagem ligada ao marketing desportivo. O proponente,⁴¹⁵ por sua vez, é a pessoa jurídica de direito público ou privado com fins não econômicos e de natureza esportiva que possua projetos aprovados nos termos da lei.⁴¹⁶

3.6 Saúde: Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica (Pronon). Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência (Pronas/PCD). Lei n. 12.715/2012

Ainda muito recente, o Programa Nacional de Apoio à atenção Oncológica (Pronon) foi criado pela Lei n. 12.715/2012 com a finalidade de captar e direcionar recursos para a prevenção e o combate ao câncer, que envolve a promoção da informação, a pesquisa, o rastreamento, o

⁴¹² Ver itens 3.1.3; 3.2.2; 3.3.2; 3.4.2.

⁴¹³ Art. 3º, III. Patrocinador: a pessoa física ou jurídica, contribuinte do imposto de renda, que apóie projetos aprovados pelo Ministério do Esporte.

⁴¹⁴ Art. 3º, IV. Doador: a pessoa física ou jurídica, contribuinte do imposto de renda, que apóie projetos aprovados pelo Ministério do Esporte.

⁴¹⁵ O Ministério do Esporte divulga um Manual do Proponente como instrumento de divulgação e orientação. Disponível em: <<http://www.esporte.gov.br/leilncentivoEsporte/manualProponente/manualPropoente.htm>>.

⁴¹⁶ Art. 3º, V – proponente: a pessoa jurídica de direito público, ou de direito privado com fins não econômicos, de natureza esportiva, que tenha projetos aprovados nos termos desta Lei.

diagnóstico, o tratamento, os cuidados paliativos e a reabilitação referentes à neoplasias malignas e ações correlatas.

Essas ações devem ser implementadas para a prestação de serviços médicos-assistenciais, para a formação, o treinamento e o aperfeiçoamento de recursos humanos e para a realização de pesquisas clínicas, epidemiológicas e experimentais.

Essa lei permite que essas ações sejam realizadas em parceria com a iniciativa privada por meio de associações ou fundacionais que venham contribuindo para fortalecer a participação da iniciativa privada na saúde. Todavia, não é qualquer pessoa jurídica de direito privado que pode participar do programa, pois, exige-se que sejam instituições devidamente certificadas pelo CEBAS,⁴¹⁷ OS⁴¹⁸ ou OSCIP.⁴¹⁹

Além disso, a mesma Lei n. 12.715/2012 também instituiu o Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência (PRONAS/PCD) com o objetivo de captar e canalizar recursos para estimular e desenvolver a prevenção e a reabilitação da pessoa com deficiência, envolvendo a promoção, a prevenção, diagnóstico precoce, tratamento, reabilitação e indicação e adaptação de órteses, próteses e meios auxiliares de locomoção, em todo o ciclo da vida.

Semelhante ao que foi explicitado acima, o PRONAS também envolve a atuação das entidades sem fins lucrativos para o tratamento de deficiências físicas, motoras, visuais, mentais, intelectuais, múltiplas e de autismo.

Para a atuação do terceiro setor no tratamento de pessoas com deficiência, o Estado, demonstrando seu poder de controle, exige que sejam certificadas pelo CEBAS, além e atender ao disposto na Lei n. 9637/98 e na

⁴¹⁷ Ver item 2.2.1.

⁴¹⁸ Ver item 2.2.3. Lei n. 9.637/98.

⁴¹⁹ Ver item 2.3.4. Lei n. 9.790/99

Lei n. 9790/99, além de prestar atendimento direto e gratuito às pessoas com deficiência cadastradas no Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde (CNES) do Ministério da Saúde.

Igualmente ao que foi estudado para o PRONOM, no caso do PRONA, as ações e área de atuação dos projetos devem ser executadas para a prestação de serviços médicos-assistenciais, para a formação, o treinamento e o aperfeiçoamento de recursos humanos e para a realização de pesquisas clínicas, epidemiológicas e experimentais.

3.6.1 Subsistema de incentivo à doação por pessoa física para financiar o direito à saúde

A presente Lei n. 12.715/2012 faculta às pessoas físicas a partir do ano-calendário de 2012 até o de 2015 a faculdade de dedução do imposto sobre a renda os valores correspondentes às doações e aos patrocínios diretamente efetuados em prol das ações e serviços direcionados ao PRONON e ao PRONAS, desde que os projetos sejam previamente aprovados pelo Ministério da Saúde e desenvolvidos pelas instituições credenciadas.⁴²⁰

O doador pessoa física poderá deduzir do imposto sobre a renda devido apurado na declaração de ajuste anual o valor total das doações e dos patrocínios.

Essas deduções ficam limitadas ao valor das doações efetuadas no ano calendário a que se referir a declaração de ajuste anual do imposto de renda pessoa física, aplicam-se à declaração de ajuste anual utilizando-se a

⁴²⁰ Lei n. 12.715/2012. Art. 2º, § 2º: “Para os fins do disposto nesta Lei, consideram-se instituições de prevenção e combate ao câncer as pessoas jurídicas de direito privado, associativas ou fundacionais, sem fins lucrativos, que sejam: I – certificadas como entidades beneficentes de assistência social, na forma da Lei n. 12.101, de 27 de novembro de 2009; ou II – qualificadas como organizações sociais, na forma da Lei n. 9637, de 15 de maio de 1998; ou III – qualificadas como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, na forma da Lei n. 9790, de 23 de março de 1999”.

opção pelas deduções legais e ficam limitadas a 1% do imposto sobre a renda devido com relação ao PRONON e também a 1% no que se refere ao PRONAS. Não obstante essa limitação, importante referir que essas deduções não estão sujeitas ao limite global de 6% daquelas relativas ao Estatuto da Criança, ao Fundo do Idoso, à Cultura, ao Audiovisual, ao Desporto e Saúde.⁴²¹

⁴²¹ Para o ECA, ver art. 2º. Para a proteção ao idoso ver art. 9º. Para às atividades de audiovisual, ver art. 16. Para os projetos de cultura, ver art. 27. Para os projetos de desporto e paradesporto, ver art. 39. Para o PRONON/PRONAS, ver art. 49-A. Todos da IN n. 1131/2011. Ver ainda a IN 1311/2012.

Capítulo 4

MECANISMOS DE INCENTIVO À DA DOAÇÃO EM DINHEIRO POR PESSOA FÍSICA NO SISTEMA NORTE-AMERICANO

4.1 *Planned giving* ou *charitable giving* nos Estados Unidos

O fenômeno de doar dinheiro como ato gratuito e voluntário encontra diversas terminologias de acordo com o direito norte americano tais como *Planned Giving*, *Gift Planning*, *Deffered Giving* e dentre outras *Charitable Giving* que nesta pesquisa serão utilizadas indistintamente.⁴²²

A doação em dinheiro para uma instituição de caridade é denominada neste capítulo de *charitable donation*, de *charitable gifts*, de *charitable contribution*⁴²³ ou ainda de *cash contributions*.⁴²⁴ São termos que significam as transferências ou as doações em dinheiro⁴²⁵ realizadas por pessoas físicas⁴²⁶ para instituições de caridade que contribuam para o bem comum.

⁴²² Este trabalho utiliza as mais variadas terminologias como sinônimas. Todavia, vale ressaltar que na doutrina existe posicionamento contrário. Segundo Craig Wruck “*Planned Giving* is often thought of as a certain fundraising strategy and *Deferred Gifts* usually refers to a set of specific types of charitable gifts. Gift planning, on the other hand, is a process that helps the donor and the charitable organization determine which technique will provide the greatest charitable potential for both the donor and the organization”. “*Planned Giving* é uma espécie de financiamento estratégico e *Deferred Gifts* normalmente se refere a algumas espécies de *charitable gifts*. *Gift Planning*, por outro lado, é um processo de auxílio ao doador e à *charitable organization* que determina a técnica a ser utilizada capaz de extrair o potencial máximo dos envolvidos” (*tradução nossa*). WRUCK, Craig C. *Planned Giving in a Nutshell*. Published by *FTE Services, LLC*. Saint Paul, MN. 2013. p. 07-10.

⁴²³ Considerando tratar-se de termos extraídos diretamente do direito norte americano, a autora optou por não traduzir, não obstante explique o conceito e, quando houver, eventual instituto equivalente em nosso ordenamento jurídico. Alerta, ainda para a cautela do termo *contribution*, pois não se trata de contribuições como as sociais, a sindical e dentre as demais espécies as previdenciárias, mas sim no sentido de transferência de recursos como ato gratuito e voluntário.

⁴²⁴ Esta terminologia é adotada estritamente para doações em dinheiro.

⁴²⁵ O ordenamento jurídico norte americano também ampara as doações em bens imóveis ou em outras formas de bens móveis diferentes de dinheiro que não integram o objeto do presente estudo.

⁴²⁶ Ou por pessoas jurídicas, mas que não integra o objeto deste estudo.

O importante é voltar-se ao seu conteúdo, pois os mecanismos de incentivo à doação contribuem para o desenvolvimento da *cultura da doação* como uma das formas de participação da sociedade no financiamento das funções estatais.

A dedução do imposto de renda de caridade⁴²⁷ foi introduzido pela primeira vez nos Estados Unidos pelo *War Revenue Act* de 1917⁴²⁸ seguido de um aumento da carga tributária federal para financiar a Primeira Guerra Mundial. Essa possibilidade de dedução do tributo foi estendida em 1935 às pessoas jurídicas.⁴²⁹

Esses instrumentos financeiros de incentivos à doação sofreram diversas modificações. Em 1924, foi permitida uma dedução ilimitada no imposto de renda ao contribuinte que doou mais de noventa por cento de seus rendimentos tributáveis no ano em curso e nos dez anos seguintes.⁴³⁰ Em 1944, foi modificado o limite da dedução da renda bruta ajustada (a maior do que a renda tributada) e foi introduzido o *standard deduction*.⁴³¹ Em 1976, foi extinta essa dedução ilimitada.⁴³² A partir de 1981, alguns *nonitemizers* ainda puderam se utilizar dessa dedução, prática esta que foi novamente extinta pelo *Tax Reform Act* de 1986.⁴³³

O *Revenue Act* de 1935⁴³⁴ formalizou as deduções relativas às contribuições de caridade para as empresas, desde que limitadas a cinco por cento da renda líquida. Com o *Economic Recovery Tax Act* de 1981, o limite passou para dez por cento.

⁴²⁷ Income Tax Charitable Deduction.

⁴²⁸ Revenue Act of 1921, Pub. n 67-98, §214(a)(11), 42 Stat. 227 (1921).

⁴²⁹ Revenue Act of 1935, ch.829, § 102(c), 49 Stat. 1014, 1016.

⁴³⁰ Revenue Act of 1924, Pub. L. No. 68-176.

⁴³¹ Individual Income Tax Act of 1944, Pub. L. No. 78-315.

⁴³² Tax Reform Act of 1976, Pub. L. No. 94-455.

⁴³³ Tax Reform Act of 1986, Pub. L. No. 99-514.

⁴³⁴ Pub. L. No. 74-407.

O *Revenue Act* de 1918 criou as deduções para as contribuições à caridade. Diante do aumento da carga tributária em razão do financiamento da Guerra, havia o temor de que os contribuintes individuais diminuiriam as doações para caridade. Como contraponto, destaca-se a importância das instituições de benevolência e da filantropia em contribuir para o bem estar e para o interesse social, daí a justificativa de isenção dessas entidades.

A dedução do imposto sobre doações destinadas à caridade foi introduzido pelo *Revenue Act* de 1924,⁴³⁵ contudo, esse tributo foi revogado em 1926.⁴³⁶ Sob o argumento de evitar a burla à legislação tributária entre transmissão *inter vivos* gratuita, este imposto foi novamente previsto no *Revenue Act* de 1932.⁴³⁷

A perspectiva atual do doador é compreender de forma minuciosa todas⁴³⁸ as suas opções antes de investir seu dinheiro no mercado da doação,⁴³⁹ daí a importância em programas e projetos estratégicos para o investidor social. Conforme ensina Craig Wruck, “it seems to me that planned giving has entered a new age, the postmodern age of planned giving. Like other historical epochs, it is difficult to pinpoint a precise starting point of this

⁴³⁵ Pub. L. No. 68-176.

⁴³⁶ Revenue Act of 1926, Pub. L. No. 69-20.

⁴³⁷ Pub. L. No. 72-154. Sobre a cronologia de normas e aspectos históricos, ver CHANG, Joannie; GOLDBERG, Jennifer I; SCHRAG, Naomi J. *Topics in Philanthropy: Cross-border Charitable Giving*. New York University School of Law. The National Center on Philanthropy and the Law, 1996.

⁴³⁸ Segundo Craig, “finally, American tax laws are ever changing. Income tax brackets change annually, tax rates are likely to change from time, and major revisions to tax law seem inevitable every years. *Planned Giving*”. “In addition to staff knowledgeable in the fundamentals of charitable gift planning the charitable organization ought to make a serious commitment if the gift planning program is to be successful. Institutional support should include: 1. Formal action by the governing board authorizing the program, together with written policies and procedural guidelines. 2. An adequate budget which includes educational opportunities for the staff, resource materials, access to professional help, and a marketing program e 3. Administrative support to handle investments, record keeping, make payments to income beneficiaries, prepare tax returns, manage property and ultimately ensure that gift proceeds are used for appropriate charitable purposes” (WRUCK, Craig C. *Planned Giving in a Nutshell*. Published by FTE Services, LLC. Saint Paul, MN. 2013. p. 13-14).

⁴³⁹ COLOMBO, J.D. The Marketing of Philanthropy and the charitable contributions deduction: integrating theories for the deduction and tax exemption. *Wake Forest Law review*, v. 36, p. 657-703, 2001. LIST, J.A. American Economic Association The Market for Charitable Giving The Market for Charitable Giving. *The Journal of Economic Perspectives*, v. 25, n. 2, p. 157-180.

new area in planned giving and many aspects of the previous ages overlap and continue today even as the change progresses. Nevertheless, planned giving today is practiced in new and distinctly different ways than it was just a few years ago”.⁴⁴⁰

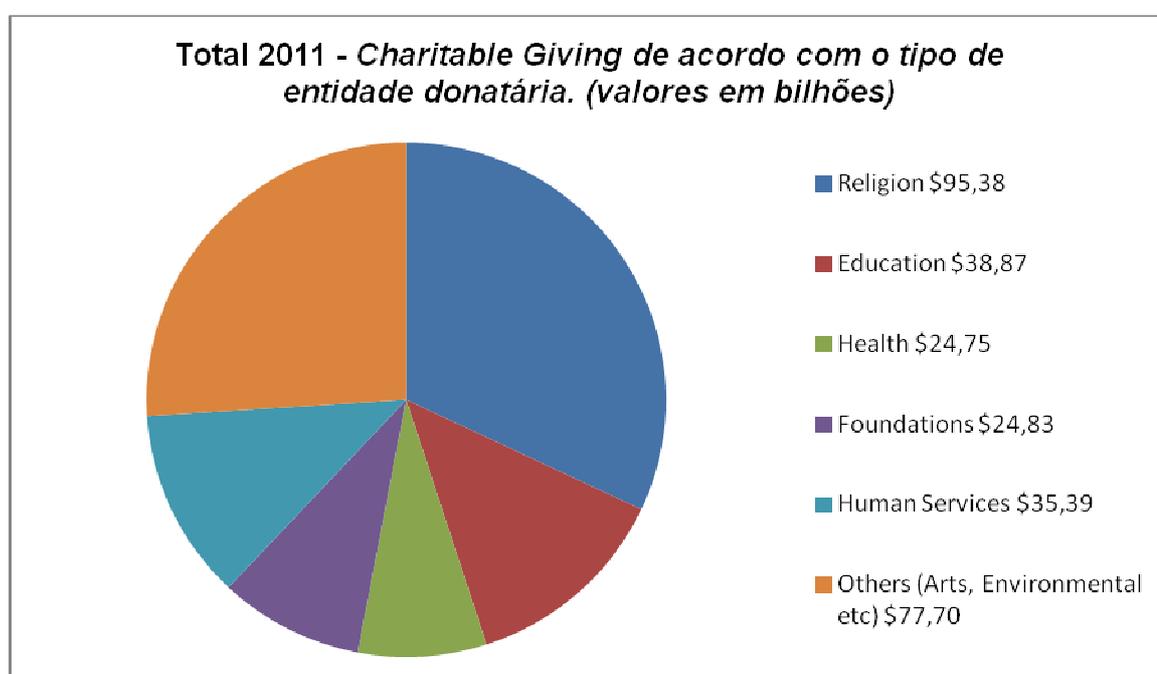
Craig Wruck descreve que o fenômeno do planned giving já passou por três períodos. Ele denomina o primeiro de Era Clássica cuja característica principal era apelar para que os indivíduos contribuíssem para causas sociais de forma desorganizada, mas o público alvo incluía pessoas idosas. Já a Era Moderna representou a introdução de técnicas a fim de despertar o interesse financeiro e econômico dos doadores, assim como das organizações não governamentais eventualmente beneficiadas. Com isso, destaque para as empresas cuja atividade fim era favorecer os diferentes diálogos entre as entidades sem fins lucrativos e os doadores em potencial no escopo de que ambas as partes pudessem auferir alguma vantagem do mercado de doação. Foi criado o National Committee on Planned Giving em 1988 em razão da necessidade de se desenvolver uma plataforma comum na qual entidades sem fins lucrativos (non-profit) e pessoas da iniciativa privada (for-profit) pudessem se conhecer, dialogar e compartilhar interesses e objetivos comuns. A terceira, a Era Pós-Moderna na qual se verifica um crescimento significativo popular em doações e concomitantemente uma explosão de entidades sem fins lucrativas interessadas em se qualificar e receber os eventuais benefícios. Este autor enxerga uma combinação de aspectos entre a Era Clássica e a Era Moderna que convivem harmonicamente nos dias de hoje. Além disso, encontra-se disponível no mercado maior quantidade de profissionais do setor financeiro que trabalham com o planejamento estratégico da doação.⁴⁴¹

⁴⁴⁰ “Parece-me que o planejamento da doação inaugura uma nova era, a era posmoderna da doação. Como em outros momentos históricos, é difícil precisar um marco inicial desta nova era do planejamento estratégico em diversos aspectos até porque este tema está em constante progresso. Ainda assim, o planejamento estratégico hoje tem sido praticado de uma forma inovadora” (tradução nossa). WRUCK, Craig C. *Planned Giving in a Nutshell. Published by FTE Services, LLC. Saint Paul, MN. 2013. p. 07-10.*

⁴⁴¹ WRUCK, Craig C. *Ibidem*, p. 7-10.

Já mais recente, em 1997, o *Giving USA*⁴⁴² divulgou que os valores envolvidos no *giving* alcançaram a cifra de \$120 bilhões.⁴⁴³ Cerca de dez anos depois, esse valor duplicou.

Diante da heterogeneidade dos atores envolvidos, o gráfico acima demonstra que o investidor social pode escolher livremente a destinação do valor doado. E por outro lado, por sua vez, os interessados em receber a doação concorrem para se beneficiar deste dinheiro. O gráfico abaixo mostra o valor estimado recebido por donatário no ano de 2011 de acordo com a categoria da instituição.



O setor que mais angariou recursos em 2011 foi o de organizações religiosas, o qual recebeu mais da metade, cerca de \$ 95,38 das *charitable donations*. As instituições de ensino receberam \$38,87 das doações. As de

⁴⁴² Trata-se de uma fundação, fundada em 1985, com a finalidade de contribuir para a pesquisa, educação e compreensão da filantropia. Com sede em Chicago, a Fundação publica dados e tendências sobre doações e caridade por meio de diversos meios a exemplo do Giving USA: The Annual Report on Philanthropy. Disponível em: <<http://www.givingusareports.org/>>. Acesso em: 15 ago. 2014.

⁴⁴³ GREENE, Pamela. McClelland. Taxes and Charitable Giving. Congressional Budget Office, Washington, DC 20515. *National Tax Journal*, v. LIV, n. 3, 1997. Disponível em: <[http://ntj.tax.org/wwtax/ntjrec.nsf/8C63888EDF9C976285256B4B00667CD2/\\$FILE/v54n3433.pdf](http://ntj.tax.org/wwtax/ntjrec.nsf/8C63888EDF9C976285256B4B00667CD2/$FILE/v54n3433.pdf)>.

serviços humanizados, no caso, instituições da área da saúde, a exemplo da Cruz Vermelha, receberam \$24,75. As *foundations*, tais como *communities* receberam \$24,83. Outras entidades, inclusive organizações destinadas ao benefício público (*United Way*,⁴⁴⁴ *Jewish Federations*⁴⁴⁵), artes, cultura e meio ambiente têm \$ 77,70.⁴⁴⁶

Interessa particularmente a ótica do doador que, ao realizar essa transferência gratuita de dinheiro, pode se beneficiar os incentivos fiscais, denominados nos Estados Unidos de *charitable contributions deduction*.⁴⁴⁷ Não se trata de vantagem pessoal, mas sim de abatimento do imposto de renda como instrumento para incentivar o direcionamento do dinheiro oriundo da doação para desenvolver alguns setores sociais como artes, saúde e educação.

Diferente do que ocorre no Brasil, *charitable contributions deduction* podem ser visualizados de forma dúplice, ou seja, tanto como incentivos fiscais quanto como política pública. No primeiro caso, trata-se das deduções que a pessoa física doadora pode obter no imposto de renda na hipótese de doações para entidade qualificadas, desde que observadas as regras pertinentes que serão mais bem elucidadas neste capítulo. Já no segundo caso, como política pública em razão de revelar-se uma combinação entre subsídios⁴⁴⁸ governamentais e a filantropia para a atuação conjunta entre os atores públicos e privados para a realização do bem comum. Uma vez que significativas quantidades de dinheiro são destinadas todos os anos à

⁴⁴⁴ UNITED WAY. Disponível em: <<http://www.unitedway.org/>>. Acesso em: 20 jun. 2014.

⁴⁴⁵ JEWISH FEDERATION. Disponível em: <<http://www.jewishfederations.org/>>. Acesso em: 20 jun. 2014.

⁴⁴⁶ Giving USA Foundation, *Giving USA 2012: The Annual Report on Philanthropy for the Year 2011, Executive Summary*, 2012. p. 4-8.

⁴⁴⁷ Em outras palavras, os incentivos fiscais à doação. No caso deste capítulo, em regra, as deduções no imposto de renda das pessoas físicas.

⁴⁴⁸ No artigo *The Marketing of Philanthropy*, o autor *John Colombo* explica como sua principal tese que as deduções da Seção 170 IRC são subsídios indiretos concedidos pelo governo para as instituições de caridade, desde que as doações sejam direcionadas para a finalidade da entidade. COLOMBO, John D. *The Market of Philanthropy and the Charitable Contributions Deduction: Integrating Theories for the Deduction and Tax Exemption*. COLOMBO, J.D. *The Marketing of Philanthropy and the charitable contributions deduction: integrating theories for the deduction and tax exemption*. *Wake Forest Law review*, v. 36, p. 661, 2001.

caridade, Peter Wiedenbeck explica que a caridade (*giving*) deveria ser considerada como uma espécie de consumo pessoal. Caso contrário, as deduções fiscais deveriam também englobar políticas públicas e, não meramente incentivos fiscais.⁴⁴⁹

O mercado da doação é capaz de se transformar em um negócio lucrativo para que instituições de ensino e demais entidades possam comemorar ou nomear oportunidades ao doador por meio de homenagens, possibilitando um *small piece of immortality*.⁴⁵⁰

Esses mecanismos de incentivo à prática da filantropia encontram afinidade na sustentabilidade para o terceiro setor (*non-profit*) de maneira que afastam a unicidade da fonte de financiamento estatal e gera a possibilidade de movimentação de recursos privados para essas entidades. Com isso, tanto empresas quanto pessoas físicas podem “se aproximar” de causas sociais, seja pelo voluntariado, seja pela doação de dinheiro ou de outros bens.

Portanto, este capítulo pretende identificar quais os mecanismos existentes na legislação federal dos Estados Unidos capazes de incentivar a doação em dinheiro realizada por pessoa física. As *charitable gifts* funcionam como uma das principais fontes de financiamento privado do terceiro setor norte americano.⁴⁵¹

⁴⁴⁹ WIEDENBECK, Peter J. Charitable Contributions: A Policy Perspective. v. 50. Artigo 08. Inverno. 1985. Disponível em: <<http://scholarship.law.missouri.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2802&context=mlr>> Acesso em: 17 jun. 2014. Because amounts given to charity no longer appear in the taxpayer's net worth the question becomes whether such giving should be viewed as personal consumption. If not, the deduction for charitable gifts is an appropriate policy response for defining net income subject to tax, and should not be viewed as a subsidy

⁴⁵⁰ “Pequeno pedaço de imortalidade”. (tradução nossa). COLOMBO, J.D. The Marketing of Philanthropy and the charitable contributions deduction: integrating theories for the deduction and tax exemption. *Wake Forest Law review*, v. 36, p. 657-703, 2001.

⁴⁵¹ Charitable contributions made by individuals constitute one of the principal sources of finance for the vast nonprofit sector in the United States. In spite of, or perhaps because of, the apparent incongruity between giving and the usual kind of selfish behavior portrayed in economics textbooks, economists have devoted considerable attention to it. This paper presents a discussion of the positive research on giving, particularly the empirical models that account for the effects of income and taxes. Disponível em: <<http://philvol.sanford.duke.edu/documents/giving.pdf>>. Charles Chotfleter – The Economics of Giving, 2002.

4.2 O que são *charitable contributions*? doação. Ato voluntário e gratuito.

Donative intent

Os termos *gift* ou *donation* são utilizados aqui como doação ou como transferência voluntária e gratuita de recursos. “But, it is, I think, clear that to constitute a gift, it must appear that the property transferred was transferred voluntarily and not as a result of a contractual obligation to transfer it and that no advantage of a material character was received by the transferor by way of return”.⁴⁵² Atenta-se para o detalhe de que para se caracterizar como um *gift*, é indispensável que o doador não aufera nenhuma vantagem de ordem econômica ou patrimonial.

Logo, a doação é ato gratuito e voluntário que implica em transferência de propriedade do bem, no caso, apenas dinheiro. Com isso, o repasse de recurso para a filantropia não pode ser dedutível do imposto de renda se for ato realizado como condição ou em troca de um benefício econômico.

Da Publicação 526 emitida pelo IRS, extrai-se o conceito de *charitable contribution*: é “a charitable contribution is a donation of gift too or for the use of a qualified organization”. It is voluntary and is made without getting or expecting to get anything of equal value”.⁴⁵³

Nos Estados Unidos, é possível realizar uma *charitable contribution* por diversas formas, quais sejam cheque,⁴⁵⁴ por mensagem de texto de

⁴⁵² *Commissioner of Taxation of the Commonwealth v. McPhail*, [1967-68] 41 A.L.J.R. 346 at 348 (hereinafter “*Commissioner of Taxation*”), cited in: *Canada v. Zandstra*, [1974] 2 F.C. 254 (*Federal Court – Trial Division*) (here in after “*Zandstra*”). “Porém, isto é, eu acredito que para se constituir uma doação, é preciso que a propriedade transferida seja gratuita e não como o resultado de um contrato e também que não haja vantagem patrimonial ao doador” (tradução nossa).

⁴⁵³ “Uma doação ou um presente destinado a ou para o uso de uma organização qualificada. É ato voluntário e é realizado sem o ganho ou sem a expectativa de obter algo de valor semelhante” (tradução nossa). Publicação 526. Internal Revenue Service. Departamento of the Treasury Disponível em: <<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p526.pdf>> Acesso em: 06 mar. 2014.

⁴⁵⁴ A data do cheque enviado pelo doador a uma instituição de caridade é justamente a data do envio.

celular,⁴⁵⁵ cartão de débito, cartão de crédito,⁴⁵⁶ *pay-by-phone account*,⁴⁵⁷ nota promissória,⁴⁵⁸ transferência entre fundos, *pay roll deduction*⁴⁵⁹ e, entre outras, *conditional gift*.⁴⁶⁰ Essas doações somente podem ser deduzidas no IR no ano em que o doador as realizou.

Qualquer que seja a forma escolhida para a realização da doação, deve ser comprovada por meio do *written knowledge*.⁴⁶¹

O *Internal Revenue Code* (IRC) permite que os contribuintes obtenham reduções nos impostos relativos à renda, à propriedade ou à doação por meio de deduções fiscais às contribuições para determinadas organizações, incluindo instituições de caridade,⁴⁶² governo federal, estadual ou local, além de indígenas e outras espécies de organizações sem fins lucrativos. Para esta pesquisa, a análise está focada no imposto de renda na hipótese de doações em dinheiro por pessoa física.⁴⁶³

As doações à filantropia podem ser tanto "destinadas à" ou "para o uso de" uma instituição não governamental sem fins lucrativos donatária. Essa distinção é importante porque influencia o limite da dedução do imposto de renda do indivíduo doador.

⁴⁵⁵ As doações realizadas por mensagem de texto de celular podem ser deduzidas do IR no ano do envio.

⁴⁵⁶ Também, são deduzidas no ano da doação.

⁴⁵⁷ É o caso da doação descontada no pagamento da conta de telefone. A doação é considerada entregue na data do pagamento da fatura telefônica.

⁴⁵⁸ Em caso de endossar a nota promissória para uma instituição de caridade como doação, não é considerado como *charitable contribution* até que seja efetivamente realizado o pagamento.

⁴⁵⁹ Desconto em folha de pagamento (tradução nossa). A doação por meio de desconto em folha de pagamento é um mecanismo que viabiliza os trabalhadores a doar valores pequenos e com frequência mensal a umde terminada causa.

⁴⁶⁰ Na hipótese da doação depender de evento future, não é possível a dedução a menos que se realize a condição e, conseqüentemente, a efetiva transferência do dinheiro.

⁴⁶¹ Ver item 4.8.

⁴⁶² Instituições de caridade devem ser lido em sentido amplo como organizações sem fins lucrativos, em outras palavras, aos terceiro setor.

⁴⁶³ O IRC regulamenta esses incentivos fiscais e correspondentes deduções fiscais na Seção 170 do IRC (dedução do imposto de renda) e na Seção 2055 do IRC (dedução do imposto em relação à propriedade) e na Seção 2522 do IRC (dedução dos impostos das organizações sem fins lucrativos).

Deve-se observar, ainda, que essa doação deve ser integral e incondicional para que se obtenha os benefícios fiscais, pois a retenção de uma parcela do montante da doação pelo doador ou instituição de condicionais acarretam a não caracterização como *charitable deduction*.⁴⁶⁴ Com isso, o dinheiro proveniente da *charitable contribution* deve ser direcionada ao:

(1) A State, a possession of the United States, or any political subdivision of any of the foregoing, or the United States or the District of Columbia, but only if the contribution or gift is made for exclusively public purposes.

(2) A corporation, trust, or community chest, fund, or foundation:

(A) created or organized in the United States or in any possession thereof, or under the law of the United States, any State, the District of Columbia, or any possession of the United States;

(B) organized and operated exclusively for religious, charitable, scientific, literary, or educational purposes, or to foster national or international amateur sports competition (but only if no part of its activities involve the provision of athletic facilities or equipment), or for the prevention of cruelty to children or animals;

(C) no part of the net earnings of which inures to the benefit of any private shareholder or individual; and

(D) which is not disqualified for tax exemption under section 501(c)(3) by reason of attempting to influence legislation, and which does not participate in, or intervene in (including the publishing or distributing of statements), any political campaign on behalf of (or in opposition to) any candidate for public office.⁴⁶⁵

⁴⁶⁴ BUCKLES, Johnny Rex. The Case for the Taxpaying Good Samaritan: Deducting Earmarked Transfers to Charity Under Federal Income Tax Law, *Theory and Policy*, 70 Fordham L. Rev. 1243 (2002). Available at: <<http://ir.lawnet.fordham.edu/flr/vol70/iss4/4>>.

⁴⁶⁵ Ao Estado, a uma possessão dos Estados Unidos ou a uma subdivisão de qualquer um deles, ao Distrito de Columbia, mas unicamente se a doação for direcionada para fins públicos; A corporation, trust, or community chest, fund, or foundation: Criado ou organizado nos Estados Unidos ou em alguma de suas possessões em consonância com a legislação nacional; (A) Organizada e operacionalizada exclusivamente para fins religiosos, filantrópicos, científicos, literários ou educacionais ou para promover a concorrência nacional ou internacional do esporte amador (mas apenas se as atividades não envolvam o fornecimento ou a provisão de equipamentos atléticos) ou a prevenção a crueldade em crianças ou animais. (B) Não pode haver distribuição de lucros entre os membros, tampouco vantagens individuais; (C) Que não esteja impedido de obter a vantagem fiscal prevista na seção 501 (c)(3) por participar ou influenciar campanha política a favor ou contra qualquer candidato a cargo público (tradução nossa). Disponível em: <<http://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/170>>. Acesso em: 3 jun. 2014. Cornell University Law School. Legal Information Institute. 26. US. Tax Code. Section 170. Charitable, etc, contributions and gifts.

Além disso, outro ponto se refere ao aspecto subjetivo da doação. Denomina-se de *donative intent* que significa justamente essa livre intenção de transferir a outrem de forma gratuita a propriedade de um bem. Explica Edward J. McCaffery que:

What we get instead is a list of factors and a clear mandate that what is a “gift” is generally a *factual* question, best left to the trier of fact – the judge or jury at the trial court level. Of the various factors to be considered, the most important, according to the Supreme Court, is the *subjective intent* of the donor, particular whether or not she made the transfer out of ‘detached and disinterested generosity’ – that is, whether she was under any legal or other sense of obligation, or whether she received back any benefits, making it an exchange rather than a gift.⁴⁶⁶

Caso esta doação seja realizada com o intuito de auferir alguma vantagem ou lucro, fica descaracterizada a *charitable contribution* logo não será o caso de incentivo fiscal. É o exemplo do pagamento pelos pais de uma taxa escolar para o filho. Esta mensalidade não pode ser considerada *charitable contribution* porque a instituição educacional auferir lucro em benefício deste pagamento.⁴⁶⁷

Adota-se, portanto, que se trata de uma doação realizada por pessoa física em dinheiro⁴⁶⁸ destinada ao terceiro setor⁴⁶⁹ ou à filantropia. É ato gratuito e voluntário, sem qualquer vantagem ou benefício.

⁴⁶⁶ MCCAFFERY, Edward. J. *Income Tax Law. The Oxford Introductions to U.S. Law*. Oxford University Press, 2012. p. 65. “Dentre os vários fatores a serem considerados, o mais importante, de acordo com a *Supreme Court*, é a intenção subjetiva do doador, especialmente se a doação foi realizada com ‘destacada generosidade e desinteresse’ – isto é, se estava em consonância com a norma ou demais obrigações, ou se ela recebeu de volta os benefícios, tornando-se uma troca, em vez de um presente”. (tradução nossa)

⁴⁶⁷ WRUCK, Craig. C. *Planned Giving in a Nutshell*. 4ed. *Published by FTE Services, LLC*. Saint Paul, MN, 2013.

⁴⁶⁸ Ressalta-se que a doação pode ser realizada por pessoas físicas ou jurídicas de bens ou em dinheiro, todavia, deve-se observar a delimitação do objeto deste estudo.

⁴⁶⁹ Nos EUA, as expressões *charity* ou *charitable organization, philanthropy* são largamente utilizadas.

4.2.1 Caso *Commissioner vs. Duberstein*

A expressão *gift* ficou consagrada para o *planned giving* nos Estados Unidos com o caso *Commissioner vs Duberstein* na Suprema Corte Norte Americana.

*Gift*⁴⁷⁰ é traduzido como *presente* na intenção de dar sem nada receber em troca. Implica em se tratar de ato de doação gratuito de transferência de propriedade (sejam bens móveis ou imóveis) com destaque para a generosidade desinteressada.⁴⁷¹

Em *Commissioner vs Duberstein*, a Corte rejeitou a proposta governamental de criar um “teste” para servir como padrão a ser aplicado pelos tribunais nos casos de *charitable contributions*.

Durberstein, ao presidir a empresa *Iron and Metal Company*, realizou negócios com a *Mohawk Metal Corporation* cujo presidente era *Berman*. *Duberstein* forneceu informações privilegiadas à *Mohawk* sobre transações comerciais e, em troca, a empresa *Mohawk Metal Corporation* lhe deu um *Cadillac*. O contribuinte não declarou o veículo no ano de 1951. Porém, a empresa *Mohawk* declarou como despesa operacional e requereu junto ao IRS o correspondente benefício fiscal por se tratar de doação.⁴⁷²

O Tribunal entendeu não se tratar de um “presente”, de um *gift* para fins de dedução no imposto de renda pelos benefícios fiscais auferidos pela doação, até porque concluiu estarem envolvidos interesses predominantemente privados.

⁴⁷⁰ Presente (tradução nossa).

⁴⁷¹ “Detached and disinterested generosity.”

⁴⁷² FindLaw. For Legal Professionals. US Supreme Court. Opinions. Cases in volume 63. Caso *Commissioner vs Durberstein*. Disponível em: <<http://caselaw.lp.findlaw.com/scripts/getcase.pl?court=us&vol=363&invol=278>>. Acesso em: 15 maio 2014.

4.3 Mecanismos de incentivo à doação por pessoa física nos Estados Unidos

Nem toda doação em dinheiro pode ocasionar alguma espécie de benefício fiscal ao doador. Para buscar a *charitable contribution deduction*, são três os aspectos principais que norteiam a concessão desses incentivos:

- *Quem é o doador?* Apenas pessoas físicas.⁴⁷³
- *O que é doado?* Dinheiro.⁴⁷⁴
- *Quem recebe?* Entidades do terceiro setor ou entidade estatal.⁴⁷⁵

Por exemplo, um indivíduo deseja doar 10 mil dólares para o departamento de polícia de sua cidade a fim de que seja utilizado como recompensa por informações de crimes em geral. O departamento de polícia é devidamente qualificado pelo IRS e o dinheiro foi direcionado para o interesse público. Logo, ele poderá declarar no imposto de renda e, conseqüentemente, deduzir do montante total.⁴⁷⁶

É o caso das doações realizadas para o *Greenpeace* sob o argumento de que o dinheiro será utilizado para proteger o planeta e encontrar soluções para a sustentabilidade. É uma entidade dedicada à filantropia por meio de causas sociais e ambientais que não aceita doações governamentais ou de corporações vinculadas à política no escopo de manter uma imparcialidade no sentido de significar uma “voz independente”. É financiada por pessoas físicas e jurídicas que desejam contribuir e ajudar o meio ambiente.⁴⁷⁷

⁴⁷³ O investidor social, isto é, o responsável pela realização da doação pode ser pessoa física ou pessoa jurídica. O objeto desta pesquisa envolve apenas pessoas físicas.

⁴⁷⁴ O objeto da doação pode ser bem móvel ou imóvel, desde que seja ato gratuito e que as partes concordem. O objeto desta pesquisa é restrito à doação em dinheiro.

⁴⁷⁵ Esta pesquisa opta pelo termo genérico instituição de caridade.

⁴⁷⁶ Exemplo extraído da publicação 526 do IRS. Disponível em: <<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p526.pdf>>. Acesso em: 12 jun. 2014.

⁴⁷⁷ GREEPEACE. Disponível em: <<https://donate.greenpeace.org/hpp/pay.shtml>>. Acesso em: 12 jun. 2014.

Semelhante é o que ocorre em doações para a *American Red Cross* que opera com três principais fontes de financiamento: doações, rendas de produtos e serviços e rendimentos de investimentos dentre outras fontes. O total de receitas da *American Red Cross* no ano de 2013 foi de \$3,425.9 milhões e o total de despesas foi de \$3,380.5 milhões.⁴⁷⁸

Para que o doador faça jus a *charitable contribution deduction*, é preciso que seja analisado o seguinte:

- (i) Características da entidade beneficiária;
- (ii) Qualificação da entidade beneficiária pelo IRS;⁴⁷⁹
- (iii) É vedada a distribuição de lucros para os membros da entidade beneficiária;⁴⁸⁰
- (iv) É vedado o *private inurement*.⁴⁸¹
- (v) A doação deve ser em dinheiro. É ato gratuito. É ato voluntário;
- (i) A declaração do imposto de renda deve ser *itemized deduction*;
- (ii) A entidade não pode ser envolver em atividade política ou *lobbying*. O objeto da entidade não pode estar vinculado a propaganda eleitoral e também não pode participar ou intervir de qualquer maneira em campanha eleitoral ou política em favor de candidato.⁴⁸²

Examinar-se-á cada um desses aspectos neste capítulo a fim de compreender o funcionamento dos mecanismos existentes no sistema norte americano que incentivam a *cultura à doação*. Considerando que o enfoque deste trabalho é a doação em dinheiro realizada por pessoa física, o objeto da pesquisa fica restrito às deduções no imposto de renda.

⁴⁷⁸ RED CROSS. Disponível em: <http://www.redcross.org/images/MEDIA_CustomProductCatalog/m31340554_AnnualReportFY13.pdf>. Acesso em: 12 jun. 2014.

⁴⁷⁹ *Internal Service Revenue*.

⁴⁸⁰ IRC §170(c)(2)(C).

⁴⁸¹ IRC §170(c)(2)(C).

⁴⁸² IRC §170(c)(2)(D).

4.4 Características das entidades beneficiárias.

A filantropia nos Estados Unidos engloba uma variedade de entidades públicas e privadas, além daquelas sem finalidade lucrativa integrantes do terceiro setor. O universo das instituições elegíveis para receber essas doações de maneira que o doador possa deduzir do imposto de renda, todavia, é mais restrito. Isto porque não basta que a doação seja simplesmente destinada à filantropia, mas é necessário que o dinheiro seja direcionado para uma das entidades descritas na seção 170 do IRC e também que essa instituição seja qualificada pela seção 501(c) do IRC.⁴⁸³

A seção 170 do IRC permite que o investidor social deduza do imposto de renda as doações destinadas às seguintes categorias:

a. Entidades Governamentais: Ao Estado, inclusive *Indian Tribal Governments*⁴⁸⁴ ou às possessões norte americanas (inclusive subdivisões políticas) ou ao Distrito de Columbia; desde que a doação seja realizada exclusivamente para atender às finalidades públicas.

b. *Domestic Charitable Organizations*: organizadas e criadas de acordo com a legislação estadunidense, além de serem operacionalizadas exclusivamente para fins religiosos, filantrópicos, científicos, literários ou educacionais ou parapromover a competição nacional ou internacional de esportes amador (mas apenas se não envolva o fornecimento e a provisão de equipamentos atléticos) ou para a prevenção contra a crueldade com crianças ou animais⁴⁸⁵

⁴⁸³ Essa qualificação que também é denominada de selo será analisado no próximo capítulo.

⁴⁸⁴ Indian tribal governments are treated as States for purposes of deductibility of contributions under section 170(c). See sec. 7871(a)(1)(A). Por *Indian Tribal Governments*, a autora traduz como governo tribal indígena, ou seja, a autoridade indígena reconhecida pelo governo.

⁴⁸⁵ Para que uma organização de caridade seja um donatário elegível para fins de imposto de renda, deve ser criada ou organizada nos Estados Unidos (sec. 170 (c) (2)). Em outras palavras, deve ser uma organização interna, o que pode ser corroborado pela Seção 2055 (a) (2) e 2522 (a) (2). No entanto, a seção 508 (d) (2) (B) prevê que nenhuma renda, propriedade ou benefício fiscal é permitido para uma contribuição para uma organização que não tem

c. Organizações de Veteranos de Guerra: uma organização de veteranos de guerra desde que organizada e criada de acordo com a legislação dos Estados Unidos.

d. *Domestic Fraternal Societies*:⁴⁸⁶ Esta entidade pode funcionar como reunião de pessoas, associações ou fraternidades e a doação deve ser utilizada unicamente para fins filantrópicos, religiosos, científicos, literários, educacionais ou para prevenção de crueldade em crianças ou animais. Esta categoria inclui entidades de diferentes matizes desde que destinadas às atividades de bem comum a exemplo de igrejas, outras organizações religiosas, *Red Cross*, creches,⁴⁸⁷ museus, mosteiros, congregação, templos, escolas públicas, hospitais e dentre outras entidades ligadas à arte e cultura.

e. Cemitérios: Um cemitério público pode receber doações a serem deduzidas do imposto de renda do doador se o dinheiro for direcionado de forma irrevogável à atividade fim do cemitério, e não para um determinado mausoléu específico.

Desse modo, os benefícios fiscais capazes de incentivar a doação nos EUA atingem unicamente as entidades enumeradas acima, ou seja, aquelas dispostas na Seção 170 IRC.

Certamente, é possível realizar doações para entidades que não estejam ali listadas, contudo, não será possível obter a dedução no IR correspondente.

Nesse sentido, o doador não poderá buscar a isenção fiscal caso a doação seja direcionada para: uma pessoa física específica, entidades não qualificadas no IRS, que seja revestida em lucro ou qualquer benefício pecuniário, o valor do tempo e do trabalho dispendido por alguém, despesas

buscado o reconhecimento do IRS de seu status de isenção de acordo com a seção 501 (c) (3).

⁴⁸⁶ Entidades domésticas fraternas ou fraternidades (tradução nossa).

⁴⁸⁷ Denominadas de *day care centers*. Contudo, se a sua doação for substituída por uma taxa ou por uma mensalidade, não pode ser dedutível como *charitable deduction*.

pessoais, *Individual Retirement Arrangement (IRA)*⁴⁸⁸ e, dentre outros, taxas educacionais. Além disso, *labor organizations*; sindicatos; ligas comerciais e câmaras de comércio, associação de moradores, instituições de caridade que não estejam de acordo com a jurisdição norte americana.⁴⁸⁹

Não apenas as características da entidade beneficiária da doação são determinantes para se auferir o benefício fiscal, mas também é preciso que ela seja qualificada pela seção 501 IRC.

A complexidade do sistema exige que o investidor social realize uma busca no IRS para examinar se a entidade é qualificada. Caso ela não detenha esse selo, a doação ainda pode ser feita porque é ato gratuito e voluntário, todavia, não será possível obter os incentivos fiscais ao doador.

Essa qualificação das entidades pelo IRS tem como finalidade o controle e a fiscalização a evitar a burla à legislação.

4.5 Qualificação da entidade beneficiária

Em setembro de 2011, havia cerca de 1.49 milhões de organizações registradas de acordo com a seção 501 (c) IRC no IRS.⁴⁹⁰ Deste total, cerca de 1.08 milhões são de *charitable organizations* qualificadas pela Seção 501 (c)(3) IRC e, portanto, elegíveis para receber a *deductible charitable contributions* na forma da Seção 170 IRC.⁴⁹¹

⁴⁸⁸ Pagamentos de plano de previdência privada.

⁴⁸⁹ Seção 501 IRC

⁴⁹⁰ Internal Revenue Service, *2012 Data Book*, p. 56. Disponível em: <<http://www.irs.gov/pub/irs-soi/12databk.pdf>>. Acesso em: 1º jun. 2014.

⁴⁹¹ Sobre a classificação proposta pelo IRS, ver SHOEMAKER, Ron; BROCKNER, Bill. *Public Charity Classification and Private Foundation Issues: Recent Emerging Significant Developments*. Disponível em: <<http://www.irs.gov/pub/irs-tege/eotopicp00.pdf> 2000>. Acesso em: 13 mar. 2014.

O IRS publica anualmente uma lista das entidades qualificadas que pode ser consultada pela internet.⁴⁹² Esse selo também conhecido como qualificação pode ser revisto ou anulado pelo IRS como no caso *Bob Jones vs Comissioner*.⁴⁹³

Uma pesquisa, apresentada no anexo D, foi realizada pelo *Joint Committee on Taxation*⁴⁹⁴ sobre a elaboração de uma lista de entidades descritas na Seção 501(c) IRC selecionadas pelo IRS ao final do ano de 2011 que as classificam por seção, quantidade e condições de elegibilidade para as deduções.

Para que sejam concedidos os benefícios fiscais à doação, existe uma exigência dupla, pois é preciso que a entidade beneficiária integre a lista acima referida e também que seja qualificada pelo IRS. Com isso, não é qualquer instituição que permite ao doador as deduções fiscais.

A classificação para os selos do IRS possui dois *status*, quais sejam: *public charity* e *private foundation*.⁴⁹⁵ A importância deste selo para doador está diretamente ligado ao tipo de incentivo fiscal que ele poderá auferir. Doar para uma *public charity* é normalmente mais vantajoso do ponto de vista financeiro em comparação a uma *private foundation*.

Os critérios utilizados pelo IRS para a qualificação são o objeto da entidade que deve necessariamente ser vinculado à finalidade pública e as fontes de custeio.

⁴⁹² Essa possibilidade de consulta das instituições pode ser encontrada aqui. Disponível em: <<http://www.irs.gov/Charities-&-Non-Profits/Search-for-Charities>>. Acesso em: 1º jun. 2014.

⁴⁹³ Veja item 4.5.1.

⁴⁹⁴ JOINT COMMITTEE ON TAXATION. PRESENT LAW AND BACKGROUND RELATING TO THE FEDERAL TAX TREATMENT OF CHARITABLE CONTRIBUTIONS. Disponível em: <<https://jct.gov/publications.html?func=startdown&id=4506>>. Acesso em: 16 jan. 2014.

⁴⁹⁵ Tradução da autora: caridade pública e fundações privadas. Essa qualificação pelo IRS já é antiga e remonta discussões desde 1976. Ver BITTKER, B.I.; RAHDERT, G.K. The Exemption of Nonprofit Organizations from Federal Income Taxation from Federal Income Taxation. *Yale Law School Faculty Scholarship Series*, 1976.

A *public charity*, também denominada de *public support*⁴⁹⁶ representa a maioria das entidades qualificadas pelo IRS como *charitable organizations*. Dentre os objetivos da entidade, deve obrigatoriamente vincular-se a uma finalidade pública, de modo que a sua estrutura orgânica deve atender a Seção 501(c) IRC. Estão inseridas igrejas, escolas, creches, hospitais, organizações de assistência, *colleges*, universidades e, dentre outras, unidades governamentais.⁴⁹⁷

Essas instituições devem apresentar um quadro de diretores diversificado para representar o interesse público, pois deve ser composto em sua maioria pessoas que não estejam vinculadas entre si por parentesco consanguíneo, casamento, transações comerciais e não podem receber remuneração por suas atividades na organização.

De acordo com a Seção 509(a)(1) até 509(a)(4), são quatro os tipos de *public charities*:

a. As *Traditional Public Charities* que estão regulamentadas pela seção 170 (b)(1)(A) do IRC incluindo as *public organizations* como igrejas, hospitais, escolas e unidades governamentais;

b. As *Public Supported Organizations* que possam demonstrar que mais de um terço do seu financiamento em cada ano-base vem do público em geral, em oposição de fundadores, gerentes e colaboradores substanciais e que não mais de um terço de suporte vem a partir da soma de investimento bruto renda e rendimentos tributáveis de negócios alheios;

c. As *Supporting Organizations* que são organizadas e operacionalizadas em benefício de uma ou de outras entidades descritas na 509(a)(1) ou 509(a)(2).

⁴⁹⁶ IRC 509 (a)(1) e 170 (b)(1)(A)(iv)

⁴⁹⁷ Sec. 509(a)(1)

d. As *Public Safety Organizations* que se dedicam exclusivamente para atuar com segurança pública.⁴⁹⁸

Já a *private foundation* é um conceito por exclusão. Normalmente, são financiadas por fundos privados e controladas por um ou um pequeno número de pessoas, como uma família ou uma corporação. Predominam receitas oriundas de rendimentos de investimentos e das doações para outras organizações de caridade, ao invés de operar seus próprios programas ou projetos como fontes de renda. Tem a possibilidade de receber recursos de um número variado de fontes de custeio sem limitações, porém, diferente do que ocorre com a *public charity*, há aqui o predomínio do financiamento privado tais como indivíduos, famílias, grupos e dentre outros empresas.

Quando se trata de *charitable organization*, a *private foundation* deve se vincular a uma finalidade pública como ocorre com a *Bill and Melina Gates Foundation*⁴⁹⁹ é uma das maiores fundações nos Estados Unidos com cerca de \$38 bilhões em ativos.

A *private foundation* pode ser apresentada como uma *tax-exempt organization* quando organizada e operada exclusivamente para os fins da Seção 501(c) IRC. Em regra, suas atividades se concentram em receber *charitable contributions*, manusear esses ativos, captar doações e obter recursos privados para a realização da filantropia. Suas atividades se voltam para obter e captar recursos privados para aplicá-los em finalidades públicas.

⁴⁹⁸ a) Section 509(a)(1): “Traditional Public Charities”: organizations described in section 170(b)(1)(A), which includes public organizations such as churches, hospitals, schools, and governmental units. b) Section 509(a)(2): “Publicly Supported Organizations”: a public organization that can demonstrate that more than one-third of its support in each taxable year comes from the general public as opposed to founders, managers, and substantial contributors and that no more than one-third of support comes from the sum of gross investment income and unrelated business taxable income. c) Section 509(a)(3): “Supporting Organizations”: an organization that is organized and operated exclusively for the benefit of one or more organizations described in 509(a)(1) or 509(a)(2). d) Section 509(a)(4): “Public Safety Organizations”: an organization organized and operated exclusively to test for public safety”

⁴⁹⁹ BILL & MELLINA GATES FOUNDATION. Disponível em: <<http://www.gatesfoundation.org/>>. Acesso em: 3 jun. 2014. Current number of foundation employees: 1,194. Asset Trust Endowment: \$40.2 billion. Total grant payments since inception: \$28.3 billion. Total 2011 grant payments: \$3.4 billion. Total 2012 grant payments: \$3.4 billion.

E qual a vantagem para o doador em realizar uma doação para uma *public charity* ou para uma *private foundation*? As doações para *public charity* recebem tratamento mais favorável em relação as para *private foundation*.

As doações podem ser deduzidas da seguinte maneira:

- 50% do Adjusted Gross Income⁵⁰⁰ para public charities
- 30% do Adjusted Gross Income para private foundation.⁵⁰¹

4.5.1 Caso *Bob Jones vs. USA*⁵⁰²

A qualificação pelo IRS é revista anualmente, inclusive com a possibilidade de revogação do selo. Em se tratando de qualificação da entidade beneficiária da doação, vale referir o caso *Bob Jones vs USA* sobre a possibilidade de revisão e de revogação do selo concedido pelo IRC quando comprovadas práticas de discriminação racial pela instituição. Este é um caso importante porque demonstra que os interesses estatais podem superar as crenças religiosas individuais. Todavia, o ponto principal é que a crença religiosa não pode ser utilizada como escusa para a violação de direitos sociais.

O caso envolve, de um lado, os Estados Unidos, e, de outro, a *Bob Jones University*, uma escola cristã localizada em *Greenville* na Carolina do Sul que foi qualificada como *tax-exempt* na forma da Seção 501(c)(3). O julgamento foi realizado pela *Supreme Court* por oito votos contra apenas um de oposição.

A administração da *Bob Jones University* publicou aos seus alunos no *code of student conduct*⁵⁰³ a crença de que algumas leituras bíblicas

⁵⁰⁰ Sobre o conceito de Adjusted Gross Income (AGI) ver o item *Itemized Deductions*.

⁵⁰¹ Sec. 170(b)(1)

⁵⁰² Legal Information Institute. Cornell University Law School. *Bob Jones vs United States of América*. Disponível em: <<http://www.law.cornell.edu/supremecourt/text/461/574>>. Acesso em: 28 jan. 2014.

proíbiam danças, filmes, *jazz* e *rock*, além do casamento ou do namoro inter-racial.

Além disso, os estudantes afro-americanos não eram admitidos na *Bob Jones University* antes de 1971. Entre 1971 e 1975, apenas casais afro-americanos poderiam ser admitidos. Depois de 1975, afro-americanos podiam ser admitidos independentemente da sua situação conjugal, mas a política favorável ao banimento permanecia forte.

Enquanto isso, o IRS participou de uma ampla campanha nacional de combate à discriminação racial e como resultado proibiu a concessão de qualquer subsídio público para entidade privada educacional que adotasse práticas discriminatórias. Com isso, uma instituição educacional qualificada como *charitable organization* não poderia realizar processo seletivo que envolvesse critérios discriminatórios. O *status* de *tax-exempt* da universidade foi revogado.

A *Bob Jones University* se defendeu sob o argumento de que a política de isenção fiscal adotada pelo IRS não pode favorecer apenas algumas com base na filosofia adotada por cada uma das instituições de ensino. Pela revogação da qualificação, o governo estaria favorecendo igrejas em relação ao cristianismo, o que é proibido pela Primeira Emenda a Constituição Norte Americana.⁵⁰⁴

⁵⁰³ Código de Conduta do Estudante (tradução nossa).

⁵⁰⁴ A Primeira Emenda a Constituição Norte Americana garante liberdade de religião, de expressão, de reunião pacífica e o direito de petição aos órgãos públicos. É proibido ao Congresso promover uma religião em desfavor de outras, assim como restringir as práticas religiosas individuais. É garantida a liberdade de expressão porque o Congresso não pode restringir a liberdade de imprensa e nem os direitos individuais de manifestação livre. Além disso, também é garantido aos cidadãos o direito de reunião pacífica e o direito de petição. Transcreve-se a *First Amendment*. Congress shall make no law respecting an establishment of religion, or prohibiting the free exercise thereof; or abridging the freedom of speech, or of the press; or the right of the people peaceably to assemble, and to petition the Government for a redress of grievances. Congress shall make no law respecting an establishment of religion, or prohibiting the free exercise thereof; or abridging the freedom of speech, or of the press; or the right of the people peaceably to assemble, and to petition the government for a redress of grievances. O Congresso não elaborará nenhuma lei que desrespeite templo religioso, ou que proíba a liberdade de crença; ou que cerceie a liberdade de expressão, ou de imprensa; ou o direito de reunião pacífica, e o direito de petição nos órgãos públicos (tradução nossa). Cornell

Alegou ainda a universidade violação a Décima Quarta Emenda a Constituição que assegura o devido processo legal, de modo que o IRS não poderia revogar a qualificação de forma unilateral, sem observar o devido processo legal.⁵⁰⁵

Os Estados Unidos, por sua vez, se defendeu, alegando tratar-se de procedimento padrão em harmonia, não apenas com os objetivos da campanha, mas também com as políticas públicas do setor. Além disso, argumenta esta conduta encontra fundamento tanto na Primeira quanto na Décima Quarta Emenda à Constituição. A tendência é que sejam exigidas do IRS novas interpretações no sentido de conferir maior controle na qualificação dessas entidades em razão das renúncias fiscais.

A decisão da Corte foi favorável aos Estados Unidos por oito votos a um a favor da revogação do *status* de *tax-exempt* da *Bob Jones University* sob o argumento de que uma *charitable organization* não pode adotar condutas de discriminação racial.⁵⁰⁶ Destaca-se o posicionamento de *Chief Warren Burger*, participando do julgamento, afirmou que a construção de estatutos jurídicos pelas cortes devem se estender para além da literalidade da norma e buscar o propósito do estatuto analisado.⁵⁰⁷ Afinal, a intenção em conceder a qualificação de *tax-exempt organizations* deve ir ao encontro de alguns parâmetros do *common-law*, em outras palavras, essa entidade deve

University Law School. Legal Information Law School. US Constitution. Disponível em: <<http://www.law.cornell.edu/constitution>> Acesso em: 1º jun. 2014.

⁵⁰⁵ Décima quarta emenda a Constituição Norte Americana: All persons born or naturalized in the United States, and subject to the jurisdiction thereof, are citizens of the United States and of the state wherein they reside. No state shall make or enforce any law which shall abridge the privileges or immunities of citizens of the United States; nor shall any state deprive any person of life, liberty, or property, without due process of law; nor deny to any person within its jurisdiction the equal protection of the laws. Todas as pessoas nascidas ou naturalizadas nos Estados Unidos, portanto, sujeitas à sua jurisdição são cidadãos americanos. Nenhum estado pode elaborar ou executar uma lei que restrinja os privilégios dos cidadãos dos Estados Unidos; nem qualquer Estado pode privar qualquer pessoa de vida, liberdade ou propriedade, sem o devido processo legal; tampouco negar a qualquer pessoa sob sua jurisdição a igual proteção das leis. (tradução nossa).

⁵⁰⁶ Supreme Court Cases. Bob Jones University vs USA, 1983. Disponível em: <http://www.phschool.com/atschool/ss_web_codes/supreme_court_cases/bob_jones_university.html>. Acesso em: 1º fev. 2014.

⁵⁰⁷ University of Virginia Library. Disponível em: <http://religiousfreedom.lib.virginia.edu/court/bobj_v_us.html>. Acesso em: 28 jan. 2014.

servir a uma finalidade pública, portanto, não pode violar uma política pública – no caso, de discriminação racial.

4.6 *Private benefit doctrine* e *private inurement doctrine*: evolução jurisprudencial a proibição dos privilégios na concessão dos benefícios fiscais

O tema da regulação dos benefícios financeiros aos doadores como resultado de decisões racionais ligadas à caridade em prol de melhorar classes menos favorecidas se destaca neste particular por meio da interação entre a benevolência e os interesses privados.

Apesar do complexo sistema de normas dos Estados Unidos, devem ser registradas as construções doutrinárias oriundas do *common law* que servem de baliza para a concessão dos incentivos fiscais à doação, quais sejam *private benefit doctrine* e *private inurement doctrine*. São instrumentos que vedam privilégios ao doador na concessão de incentivos fiscais.

No caso *American Campaign Academy vs. Commissioner*, a *Tax Court* analisou uma escola que treinava indivíduos para participar de campanhas profissionais para carreira política. Esta escola foi criada para formar indivíduos na carreira de gestor de campanha, diretores de comunicação, diretores financeiros e outros profissionais para labor em campanhas políticas. Foi considerada como entidade educacional porque mantinha um projeto pedagógico, um currículo regular de disciplinas e cursos, materiais de treinamento e dentre outros aspectos, corpo discente e docente permanentes. A criação da escola é resultado da atuação do Comitê Nacional Republicado Congressional.

Apesar de ter sido acordado entre os integrantes da escola que não deveriam intervir em campanhas políticas, o Tribunal admitiu que o lucro líquido da escola não deveria ser revertido em benefício de todos os indivíduos ali envolvidos. Mesmo assim, a escola realizou processo seletivo de ingresso no qual os candidatos não eram obrigados a declarar

formalmente sua filiação política. O Tribunal concluiu que os candidatos eram filiados ao Partido Republicado.

Com isso, o Tribunal concluiu que a escola não se dedicou exclusivamente às finalidades educacionais porque, na verdade, serviu a interesses privados, no caso, de préstimos de natureza política. A decisão considerou que o funcionamento da instituição ocorreu substancialmente para favorecer interesses privados de entidades do Partido Republicado e possíveis candidatos.

Dois foram os aspectos principais apreciados pelo Tribunal. O primeiro envolveu *private benefit doctrine* pelo acúmulo de benefícios gerados aos integrantes da escola diretamente e também aos demais envolvidos nas campanhas políticas, até porque foi identificado que alguns dos membros da escola integram também o partido. O segundo diz respeito ao *private inurement doctrine*, sob o argumento de que a entidade não é sem fins lucrativos, portanto, não se enquadra na Seção 501 uma vez que a finalidade da organização é alcançar os interesses privados e pessoais envolvidos nas campanhas políticas. Portanto, entendeu que a finalidade educacional supostamente sem intenção de lucro se revelou direcionada à beneficiar candidatos e demais interessados no Partido Republicado.

Para análise do caso, o Tribunal procurou um equilíbrio entre a finalidade da instituição, a caridade e os interesses dos envolvidos. A partir daí aplicou as doutrinas aqui estudadas para entender pela sua violação. Pode-se adotar como interesse primário que corresponde ao ensino do corpo discente e como interesse secundário os empregados e demais integrantes da instituição. Logo, o interesse privado não pode ser desvirtuado para promover os interesses secundários envolvidos. Em outras palavras, a educação e o ensino como objetivos da organização não podem ser desvirtuados em prol do favorecimento de interesses políticos. Por este motivo, o Tribunal entendeu pela não qualificação como entidade sem fins lucrativos.

O Tribunal entendeu que uma instituição educacional não pode ser classificada como *charitable organization* para fins de concessão de incentivos fiscais porque a escola serve para treinar pessoas em carreiras profissionais para campanhas políticas com o propósito de favorecer os interesses privados de um partido político.

Este caso se tornou pedra angular na análise da construção jurisprudencial dos contornos das doutrinas da *private benefit doctrine* e da *private inurement doctrine*. É um precedente largamente utilizado em diversas decisões sobre benefícios fiscais no IRS e na Tax Court a fim de primar pela observância da finalidade não lucrativa, assim como do não desvirtuamento das vantagens direcionadas ao setor filantrópico.⁵⁰⁸

Apesar de se tratar de uma construção jurisprudencial, o que é ínsito ao *commom law*, o Caso *American Campaign Academy vs Commissioner* de 1989 é o precedente que o *Internal Reveue Service* tem utilizado para fundamentar a *private benefit doctrine* e a *private inurement* como uma ferramenta fundamental para policiar as atividades das organizações sem fins lucrativas que buscam incentivos fiscais. Todavia, já encontra amparo em alguns regulamentos⁵⁰⁹ do Tesouro Nacional.⁵¹⁰

Logo, para esclarecer, uma organização não é amparada pela seção 501 (c) (3) caso sirva mais ao interesse privado e não de forma incidental. Um 'benefício privado' pode ser considerado incidental somente se forem analisados seus aspectos qualitativo e quantitativo. Para que seja incidental do ponto de vista qualitativo, o benefício deve ser concomitantemente necessário à realização da atividade que beneficia o público em geral, ou seja, a atividade deve ser direcionada apenas a beneficiar certos indivíduos. Para que seja incidental do ponto de vista

⁵⁰⁸ HOPKINS, Bruce R. Non Profit Law Center. Disponível em: <http://www.nonprofitlawcenter.com/resDetails.php?item_ref=226>. Acesso em: 29 jan. 2014.

⁵⁰⁹ Treasury Regulation §1.502(c)(3)-1(d)(1)(ii)

⁵¹⁰ COLOMBO, John D. Private Benefit: What Is It – and What Do We Want It To Be? New York University, 2011. Disponível em: <<http://www1.law.nyu.edu/ncpl/resources/documents/JohnColomboFormattedNCPLPaper2011.pdf>>. Acesso em: 1 mar. 2014.

quantitativo, o benefício privado não deve ser substancial após atingir a íntegra do público em geral envolvido na atividade.

O ponto nuclear apontado por John Colombo diz respeito ao critério de equilíbrio por excelência, sem limites substantivos e nenhuma orientação sobre exatamente o que uma instituição de caridade deve rigorosamente observar. O uso de termos vagos pode trazer ambiguidade ao procedimento. Por exemplo, "necessário" pode significar o "apropriado e útil" ou será que literalmente no sentido de "nenhuma outra opção razoável"? Quando é um benefício não "substancial" em comparação com um benefício público? E quanto ao número de beneficiários de caridade servido? Dentre esses e outros questionamentos, o autor dá ênfase ao forte conteúdo subjetivo como aspecto negativo.⁵¹¹ Segundo John Colombo:

Private benefit may refer to inadequate size of a charitable class; it might involve direct financial benefits (e.g., hospital partnership with doctors; the back-office deals with credit counseling agencies; the circular cash in down-payment assistance) or indirect non-financial benefits (the trained workforce in American Campaign Academy); it may involve insiders or outsiders; individuals or corporations. We seem to know that we have to balance benefits to non-charitable parties against the benefits provided to charitable parties in individual transactions, but we have no parameters regarding how that balance should take place.⁵¹²

Burton A. Weisbrod também critica, pois, ao considerar uma visão mais ampla da doutrina, explica que as instituições de caridade se preocupam mais em se relacionar com os interesses privados do que com a própria

⁵¹¹ COLOMBO, John D. Private Benefit: What Is It – and What Do We Want It To Be? New York University, 2011. Disponível em: [<http://www1.law.nyu.edu/ncpl/resources/documents/JohnColomboFormattedNCPLPaper2011.pdf>]. Acesso em: 1 mar. 2014. p. 2.

⁵¹² Idem, ibidem, p. 16. "Benefício privado pode se referir ao tamanho inadequado de uma classe de caridade; pode envolver benefícios financeiros diretos (por exemplo, parceria de hospital com os médicos, a acordos realizados com agências de crédito) ou benefícios não pecuniários indiretos (a força de trabalho treinada na campanha americana Academia); pode envolver *insiders* ou *outsiders*; pessoas físicas ou jurídicas. É sabido que nós precisamos equilibrar os benefícios direcionados para atividades fora da caridade em relação aos fornecidos as instituições de caridade nas transações individuais, todavia não temos parâmetros a respeito de como esse equilíbrio deve ocorrer" (tradução nossa).

realização do bem estar geral. Em essência, sob esse ponto de vista, o benefício privado seria uma forma especializada de não busca ao lucro, mas sim “com fins lucrativos disfarçados”.⁵¹³

Ainda que uma organização sem fins lucrativos se dedique às atividades de interesse público, na hipótese de servir aos interesses privados, não será beneficiada pela isenção. Neste contexto, esse “benefício particular” referido acima não significa necessariamente o lucro. O “benefício privado” também podem ser identificado em outras organizações isentas de tributos que não estejam enquadradas no 501 (c) (3) do IRS.

Isto porque uma entidade qualificada pelo IRS que viabilize ao doador obter a isenção deve desempenhar atividades que sejam obrigatoriamente vinculadas às finalidades públicas. Prepondera, portanto, o interesse público ao privado. Preocupa-se em vedar que essas entidades sejam capazes de contribuir para os interesses privados, em outras palavras, para que pessoas envolvidas obtenham vantagens em qualquer esfera, inclusive o lucro.⁵¹⁴

Veja que este regulamento aborda tanto eventuais benefícios direcionados para *peçoas internas*, que estejam “dentro” (*insiders*) ou de alguma forma envolvidas com o funcionamento da instituição quanto *terceiros externos* (*outsiders*), ou seja, que embora não mantenham vínculo direto com a instituição possam obter benefícios como é o caso da família do mantenedor.

Os contornos conceituais aqui delineados apontam duas diferenças entre *private benefit doctrine* e *private inurement doctrine*:

- (i) A abordagem de equilíbrio entre o público e o privado que exige uma análise caso a caso;

⁵¹³ WEISBROD, Burton A. The Nonprofit Mission and Its Financing. In *To Profit or Not to Profit: The Commercial Transformation of the Nonprofit Sector* 11. *Foreword by Kenneth J. Arrow*. Published by the Press Syndicate of the University of Cambridge, 2000.

⁵¹⁴ Treasury Regulation §1 1.501 (c)(3)-1(d)(2)(ii).

- (ii) O exame para verificar se uma operação resultou em vantagem privada concedida por meio dos benefícios fiscais que implicam perda de arrecadação;
- (iii) A identificação das pessoas envolvidas, sejam os *insiders* (que estejam diretamente vinculados ao funcionamento da instituição) ou os *outsiders* (que auferiram algum benefício por meio de conhecidos ou por algum arranjo econômico com terceiros)

Existem decisões de meados de 1980 como no caso *BHW Anesthesia Foundation vs. Commissioner* em que há uma equiparação entre os conceitos de *private benefit* e *private inurement*. Neste caso, a fundação requereu o reconhecimento como instituição qualificada de sem fins lucrativos com base na Seção 501 do IRS a fim de auferir os benefícios fiscais. O réu optou por não embasar a sua tese no *private benefit*, porém alegou a proibição de que os membros das instituições sem fins lucrativos possam obter lucro.⁵¹⁵

Este posicionamento foi se modificando ao longo dos anos e a *private benefit doctrine* foi revisitada como uma exigência de que os benefícios das instituições sem fins lucrativos deveriam alcançar o maior número de pessoas, sem que houvesse a possibilidade de limitação. Para elucidar a questão, por exemplo, um cemitério pode ser caracterizado como instituição de interesse público porque suas atividades interessam ao público em geral, todavia, não pode buscar benefícios fiscais os valores direcionados ao mausoléu de uma determinada família.

O IRS cristalizou posicionamento de que a *doutrina dos benefícios privados* é diferente do *private inurement*, o que pode ser verificado por meio do caso *Harding Hospital vs. United States*. O hospital requer a devolução de valor pago indevidamente a título de imposto sob o argumento de que é entidade sem fins lucrativos motivo pelo qual faz jus a isenção. Dentre os

⁵¹⁵ *BHW Anesthesia Foundation vs Commissioner*. LEAGLE. <http://www.leagle.com/decision/197975372bgtc681_1695.xml/B.H.W.%20ANESTHESIA%20FOUNDATION,%20I NC.%20v.%20COMMISSIONER>. Acesso em: 1º maio 2014.

argumentos do Estado, destaca-se que o benefício privado excessivo tenha resultado a partir do facto de que a existência de um hospital psiquiátrico particular direcionado aos médicos associados para a realização de tratamentos específicos em alguns pacientes a exemplo da *milieu therapy*.

Este tipo de comportamento não beneficia o público em geral, mas restringe-se a uma classe específica, pelo que não se encaixa no conceito de caridade. A Corte entendeu que não se trata de entidade sem fins lucrativos porque não se dedica unicamente à benevolência e à caridade, uma vez que suas atividades favorecem de alguma forma a iniciativa privada na área da saúde e da assistência social.

Além disso, a estrutura orgânica da entidade visa atender os benefícios exclusivos de seus associados. Com isso, não pode ser enquadrada nas hipóteses da Seção 501 e não faz jus aos benefícios fiscais.⁵¹⁶

Ainda, sobre a regulação dos benefícios às pessoas privadas por intermédio das instituições de caridade, merecem destaque dois casos importantes que são caracterizados pelo excesso dessas vantagens.

O Rev. Rul. 76-206,19 versa sobre a promoção de programas de rádio de música clássica. Foi criada uma organização sem fins lucrativos para gerenciar os interesses da comunidade em relação à uma estação de rádio privada local. A instituição tem a função de manter os programas de música clássica, buscar patrocinadores, incentivar a continuação dos contratos, incitar o público e amparar os patrocinadores, buscar assinaturas de guia da programação da emissora e distribuir materiais – atividades essas que foram

⁵¹⁶ *Harding Hospital vs United States*. LEAGLE. Disponível em: <http://leagle.com/decision/19731163358FSupp805_11055.xml/HARDING%20HOSPITAL,%20INC.%20v.%20UNITED%20STATES>. Acesso em: 1 maio 2014.

consideradas para aumento de receita da estação de rádio, motivo pelo qual não está qualificada na seção 501 (c)(3).⁵¹⁷

O outro caso que merece registro é o Rev. Rul. 76-152, versa sobre uma galeria de arte formada por patronos da arte. Foi criada uma organização sem fins lucrativos para promover a compreensão da comunidade sobre tendências da arte moderna por meio de exposições, com possibilidade de venda das obras de arte locais. Considerando que a entidade cobra comissão pelas vendas que em valor superior ao necessário à manutenção e operacionalização da galeria, não pode ser enquadrada na isenção da seção 501(c)(3).⁵¹⁸

Nos dois casos acima, observa-se que o enfoque principal não é o “tamanho” da classe menos favorecida atingida pela caridade, mas sim a maneira através da qual esses benefícios financeiros podem fluir para entidades ou pessoas da iniciativa privada.

O interessante é anotar a *private benefit doctrine* e a *private inurement doctrine* servem como instrumentos com o propósito de evitar que o doador aufera de benefícios em decorrência dos do uso indevido dos incentivos fiscais.

4.7 Itemized deductions: a demonstração da doação na declaração de imposto de renda

São duas as formas que os contribuintes podem fazer a declaração do imposto de renda – a *itemized deduction*⁵¹⁹ e a *standard deduction*.⁵²⁰ Interessa particularmente a *itemized deduction*.

⁵¹⁷ Rev. Rul. 76-206, 1976-1 C.B. 154. Internal Revenue Service. Disponível em: <<http://www.irs.gov/pub/irs-tege/rr76-206.pdf>>. Acesso em: 2 maio 2014.

⁵¹⁸ Rev. Rul. 76-152. Internal Revenue Service. Disponível em: <<http://www.irs.gov/pub/irs-tege/rr76-152.pdf>>. Acesso em: 2 maio 2014.

⁵¹⁹ Dedução itemizada (tradução nossa). É a declaração do imposto de renda detalhada que identifica uma a uma das rendas e das despesas realizadas pela pessoa.

Para a concessão dos incentivos fiscais a doação, o doador deve realizar a *itemized deduction* porque, como discrimina tanto a receitas como as despesas, viabiliza a identificação das parcelas que poderão ser deduzidas.

Pamela Greene e Robert McClelland ensinam que:

A taxpayer who itemizes deductions generally is allowed to deduct contributions to charities when computing taxable income. The resulting tax price of contributing a dollar is $1 - t$, where t is the marginal tax rate. The allowed amount of charitable deductions may vary depending on several factors such as: a) the type of property contributed (contributions may include cash, appreciated assets, property, and certain volunteer expenses), b) the income of the taxpayer, and c) the type of charitable organization receiving the contribution.⁵²¹

Ainda que seja possível a concessão de incentivos fiscais no caso de *standard deduction*, não se aplica para a doação. Claramente, a utilização da *itemized deduction* que obriga o contribuinte a discriminar suas receitas e despesas demonstra a preocupação com a transparência e com a clareza no sistema de concessão de incentivos, daí porque se tornar a mais vantajosa⁵²²

⁵²⁰ Dedução padrão (tradução nossa). É a declaração do imposto de renda genérica.

⁵²¹ “Ao contribuinte que utiliza a *itemized deduction* é permitido deduzir as contribuições para instituições de caridade no cálculo do lucro. A tributação é de um dólar $1 - t$, onde t é a taxa de imposto marginal. A quantidade permitida de deduções de caridade pode variar dependendo de diversos fatores, tais como: a) o tipo de imóvel doado (as contribuições podem incluir dinheiro, ativos, propriedade e certas despesas de voluntariado), b) a renda do contribuinte, e c) o tipo de organização de caridade de receber a contribuição”. GREENE, Pamela. McClelland. *Taxes and Charitable Giving*. Congressional Budget Office, Washington, DC 20515. *National Tax Journal*. vol. LIV, No. 3. 1997. Disponível em: <[http://ntj.tax.org/wwwtax/ntjrec.nsf/8C63888EDF9C976285256B4B00667CD2/\\$FILE/v54n3433.pdf](http://ntj.tax.org/wwwtax/ntjrec.nsf/8C63888EDF9C976285256B4B00667CD2/$FILE/v54n3433.pdf)>. p. 441.

⁵²² As palavras de John Brooks: “If the standard deduction is intended to be a proxy for personal deductions like the charitable deduction, then non-itemizers are already getting the benefit of their charitable deductions--and then some. But to many taxpayers, it probably does not *feel* like they are getting the benefit, and in part they are right, since they do not feel the incentive effects of the tax deduction at the margin.” *Doing Too Much: The Standard Deduction and the Conflict between Progressivity and Simplification*. Georgetown University Law Center <<http://scholarship.law.georgetown.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1670&context=facpub>>. 2011.

Esta diferenciação é importante porque ao detalhar as despesas e as receitas, o IRS terá condições de identificar quais serão deduzidas e quais não serão. Não podem ser deduzidas, por exemplo, doações a pessoas específicas, doações destinadas a entidades sem qualificação pelo IRS, despesas pessoais⁵²³ e dentre outros, taxas educacionais.⁵²⁴

Outro aspecto que merece ser observado na declaração de imposto de renda é o *Adjusted Gross Income (AGI)*⁵²⁵ porque é um item que pode impactar diretamente as deduções e os créditos, podendo, inclusive reduzir o montante dos rendimentos tributáveis declarados. Trata-se de um conceito contábil da declaração do imposto de renda⁵²⁶ *renda bruta ajustada* que pode ser definido como a renda bruta subtraído da renda ajustada.⁵²⁷

⁵²³ Caso Welch vs. Helvering, 290 US 111 (1933).

⁵²⁴ A publicação 526 do IRS lista as seguintes proibidas de dedução: doação para um indivíduo específico, doação para uma organização não qualificada pelo IRS, lucro, o valor do tempo ou do serviço voluntário, pagamento de previdência privada, despesas pessoais, taxas educacionais, doações para o *donor advised fund*. (*tradução nossa*). Em inglês: 1. A contribution to a specific individual, 2. A contribution to a nonqualified organization, 3. The part of a contribution from which you; 4. receive or expect to receive a benefit, 5. The value of your time or services, 6. Your personal expenses, 7. A qualified charitable distribution from an individual retirement arrangement (IRA), 8. Appraisal fees, 9. Certain contributions to donor advised, 10. Funds. Disponível em: <<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p526.pdf>>. Acesso em: 24 jun. 2014.

⁵²⁵ Não obstante nossa tradução seja *renda bruta ajustada*, utilizaremos ao longo do trabalho o próprio nome em inglês *Adjusted Gross Income (AGI)*. AGI é o total da renda bruta do indivíduo constante da declaração de imposto de renda subtraindo-se eventuais deduções específicas. O lucro tributável é ajustado pela renda bruta menos o valor das isenções pessoais e das deduções. Para a maioria dos efeitos fiscais individuais, AGI é mais relevante do que a renda bruta. No conceito de renda, estão inseridos salário, remuneração, gorjetas, dividendos, reembolsos fiscais, créditos, compensações, pensão alimentícia, rendimento de empresas, ganho de capital (ou perda), outros ganhos (ou perdas), as distribuições do IRA, pensões, rendas, aluguel, royalties, parcerias, empresas, trusts, a renda agrícola (ou perda), rendas por desemprego, benefícios previdenciários. Sobre o AGI estão inseridas as despesas educacionais, certas despesas com reservistas e com artistas de espetáculo, funcionários do governo, despesas com saúde, despesas com poupança, despesas de mudança, parte do dutoável do imposto de seguro desemprego, renda de autônomo, planos simples e qualificados, seguro saúde, saques de poupança, pensão alimentícia paga, empréstimo de estudante, anuidades e taxas, a produção nacional, as atividades domésticas. Para determinar o valor do AGI, deve-se diminuir do valor total da renda esses itens que compõem o AGI.

⁵²⁶ Que também deve ser declarado no Formulário 1040 do IRS.

⁵²⁷ Este trabalho não abordará o conceito contábil do AGI, tampouco seu cálculo. Importa do ponto de vista jurídico compreender que este valor servirá como limite para a dedução fiscal correspondente a doação.

4.8 *Written acknowledge*: a comprovação da doação

É preciso comprovar perante o IRS a realização da doação para uma determinada entidade. Logo, o doador deve apresentar um *written acknowledge* que equivale a um recibo de comprovação da transação. Logo, o doador deve ter um registro, seja por meio de comprovante bancário, seja por recibo ou qualquer espécie de nota emitida pela instituição de caridade como documento anexo à declaração de imposto de renda.

O doador é o responsável por obter o *written acknowledge* referente a doação de valor igual ou superior a \$250 dólares como condição para a concessão das deduções no imposto de renda. De outro lado, a própria instituição de caridade é obrigada a fornecer o recibo correspondente ao valor do recebimento.

O doador não poderá reclamar uma dedução por qualquer contribuição no valor igual ou superior a \$250 dólares a menos que obtenha o *written acknowledgment*. A entidade que, por sua vez, não fornecer este documento, não incorre em penalidade. Todavia, impede o doador de solicitar o benefício fiscal.

Explica Harvey Dale:

If as the date of a gift a transfer for charitable purposes is dependent upon the performance of some act or happening of precedent event in order that it might become effective, no deduction is allowable unless the possibility that the charitable transfer will not become effective is so remote as to be negligible.⁵²⁸

⁵²⁸ “Se a exemplo da data da doação, a transferência para fins não lucrativos depende da realização de um determinado ato ou de evento futuro, a dedução não poderá ser realizada a menos que haja a possibilidade de que a doação se torne efetiva seja tão remota a ponto de ser negligenciada” (tradução nossa). DALE, Harvey. *Charitable contributions deductions*. Disponível em: <www.nyu.edu/projects/hdale/charitable%20contributions%20deductions.pdf> Acesso em: 4 abril 2014.

É indispensável a comprovação de que houve a doação em estrita observância à lei, sob pena de que seja impossibilitada de obter a *charitable deduction*.⁵²⁹

Para investidores sociais que realizem doações frequentes, a instituição tem a opção de emitir um *written acknowledge*⁵³⁰ separado para cada doação de valor igual ou superior a \$250 ou, pode ainda, emitir um relatório do período.

Não há uma forma exigida pelo IRS para a comprovação no IRS de maneira que pode ser feita uma carta, um cartão, recibo, *email*, ou qualquer outro documento, desde que contenha as informações aqui delineadas.⁵³¹

⁵²⁹ O *written acknowledgment* deve conter o nome da organização, o valor da doação, a descrição da doação, uma declaração de que os bens e os serviços foram realizados em troca da doação e a demonstração da boa fé dos envolvidos.

⁵³⁰ Para mais detalhes sobre o *written acknowledgments*, veja a seção 170(f)(8) do IRC.

⁵³¹ A este conjunto de exigências *written acknowledgment*, *private inurement* e *donative intent*, a doutrina denomina de *substantial rules*. Nesse sentido, APRILL, Ellen R. Reforming the Charitable Contribution Substantiation Rules. New York University. Disponível em: <<http://www1.law.nyu.edu/ncpl/resources/documents/Steuerle-TheCharitableDeductionPolicyandAnalysis.pdf>>. Acesso em: 17 maio 2014. De acordo com artigo de Ellen Aprill, a *substantial rules* possui duas funções importantes no que se refere à *charitable contributions*. A primeira é a que *charitable contribution deduction* é importante tanto pela quantidade quanto pela distribuição de maneira que a *substantial rules* pretendem salvaguardar sua credibilidade. A segunda é que o Tesouro e o IRS não podem permitir que prevaleçam interesses privados em prol do lucro ou de vantagens pessoais dessa interação entre o setor público e o setor privado. John H. Langbein, *Excusing Harmless Errors in the Execution of Wills: A Report on Australia's Tranquil Revolution in Probate Law*, 87 COLUM L. REV. 1, 53 (1987). A court invoking substantial compliance is to be differentiated from a court of equity ignoring statutory requirements. Indeed, when taxpayers who failed to comply strictly or substantially with the charitable contribution deduction appraisal requirements asked the Tax Court to nonetheless allow the deduction despite their failure because it would be inequitable not to do so, the Tax Court explained, “[W]e are not a court of equity and do not possess general equitable powers.” *Ney v. Commissioner*, T.C. Summary Opinion 2006-154. The Tax Court, however, has acknowledged that it applies equitable principles, including that of substantial compliance. See *Woods v. Commissioner*, 92 T.C. 776, 784 (1989) (“[W]e have applied equity-based principles of waiver, duty of consistency, estoppels, substantial compliance, abuse of discretion, laches, and the tax benefit doctrine.”) (footnotes omitted). Veja LEDERMAN, Leandra. *Equity and the Article I Court: Is the Tax Court's Exercise of Equitable Power Constitutional*, 5 FLA. TAX REV. 356 (2001). Ver Bond vs Commissioner.

4.8.1 Caso *Durden vs. Commissioner*

Destaca-se o caso *Durden vs Commissioner* no qual o *Tax Court* negou a dedução fiscal referente a *charitable deduction* a um casal por entender que o *written acknowledge* não preencheu os requisitos legais.

O casal David P. Durden and Veronda L. Durden preencheram suas declarações de imposto de renda do ano de 2007 e reclamaram isenção fiscal de *charitable contributions* destinadas a Nevertheless Community Church (NCC) cujos valores eram superiores a \$25,000 mil dólares.

A Corte entendeu que o casal não comprovou o *contemporaneous acknowledgement* porque os recibos acostados aos autos não preenchiam os requisitos formais.⁵³²

4.9 Charitable contribution deduction: as deduções fiscais da doação para a caridade

Este item se dedica a examinar os mecanismos fiscais capazes de incentivar as *charitable contributions*. Em outras palavras, pretende identificar as deduções no imposto de renda e respectivas limitações que o doador pode solicitar ao IRS em caso de doação para entidade qualificada.

Esses mecanismos de dedução no imposto de renda apresentam quatro formas diferentes de limitação no caso de doação realizada por pessoa física: o valor do AGI, o *filing status*,⁵³³ o valor do montante doado e o tipo de entidade beneficiária. Para tanto, este trabalho estruturou quatro regras.

⁵³² TAX COURT. Case *Durden vs Commissioner*. Disponível em: <<http://www.ustaxcourt.gov/inophistoric/durdenmemo.tcm.wpd.pdf>> Acesso em: 20 jun. 2014.

⁵³³ Um conceito que se aproxima do estado civil. Colombo, J.D. The Marketing of Philanthropy and the charitable contributions deduction: integrating theories for the deduction and tax exemption. *Wake Forest Law review*, v. 36, p. 667, 2001.

A primeira diz respeito total possível da dedução da *charitable contribution* do imposto de renda por cada ano com base no AGI e levando em consideração o *filing status*. Para 2013, o total da dedução das doações para instituições de caridade pode ser limitada de acordo com o AGI. Se o AGI é superior a:

- \$150 mil dólares se *married filing separately*;⁵³⁴
- \$ 250 mil se *single*;⁵³⁵
- \$275 mil dólares se *head of household*;⁵³⁶
- \$300 mil dólares se *married filing jointly*⁵³⁷ ou *qualifying wido(er) with dependent child*;⁵³⁸

A segunda consiste na hipótese: se o montante total de doações às entidades qualificadas pelo IRS durante aquele ano pela pessoa física for 20% ou menos do AGI, os limites acima não se aplicam.

A terceira regra está ligada tanto ao tipo de entidade beneficiária quanto ao AGI. O limite de 50% aplica-se ao montante total das doações realizadas durante um ano para as instituições de caridade. Isso significa que a dedução do valor da doação para instituição de caridade qualificada não pode ser superior ao AGI daquele ano. Este limite de 50% se aplica para:

⁵³⁴ Se você é casado ou vive em união estável e o seu marido ou esposa não concorda em preencher o *status* de *file jointly*, então você pode preencher *file marriedseparately*. Neste caso, você reportará unicamente sua renda, seus créditos, deduções e isenções. Como você pode combinar, é mais vantajoso.

⁵³⁵ Solteiro. A declaração *solteiro* permanecerá pelo ano inteiro. Na hipótese de uma pessoa maior e capaz ter um dependente, então deverá preencher como chefe de família.

⁵³⁶ Chefe de família. Pai solteiro ou mãe solteira. (tradução nossa). Você pode preencher como *Head of Household* ou Chefe de Família se você for solteiro ou *marriedfilingseparately* com renda maior do que a metade do custo de manutencao da casa com um dependente menor declarado ou com um dos pais como dependente também declarado que viva com você há mais de um ano. Você deve ser o responsável financeiro por esses dependentes.

⁵³⁷ Se você é casado ou vive em união estável e, unicamente, mediante a concordância de ambas as partes, é possível declarar como *filingjointly* (ou seja, juntos). Neste caso, ambos podem ser responsabilizados tanto pela cobrança de tributos quanto pelos juros ou penalidade. É uma declaração conjunta.

⁵³⁸ Viúvo ou viúva com dependente (tradução nossa).

- I. Igrejas, conventos e congregações;
- II. Organizações educacionais com regular corpo docente mediante currículo, além de plano pedagógico que exija do corpo discente matrícula e frequência regulares;
- III. Hospitais e algumas organizações de pesquisa em medicina que sejam associadas aos hospitais;
- IV. Organizações operacionalizadas unicamente para receber, manter, investir e administrar bens para beneficiar o funcionamento de *colleges* estaduais e municipais que normalmente recebam suporte financeiro substancial dos Estados Unidos, de outros Estados, de subdivisões políticas ou do público em geral;
- V. *Publicly supported charities*
- VI. Os Estados Unidos ou de qualquer estado, o Distrito de Columbia, uma possessão dos Estados Unidos (inclusive Porto Rico), uma subdivisão política dos Estados Unidos ou *indian tribal government* ou alguma dessas subdivisões que realizem funções públicas.
- VII. Entidades que podem não se qualificar como *public supported* mas que comprovem sua atuação em funções públicas alcançando o público em geral. Em geral, podem receber mais de um terço de financiamento das organizações e entidades aqui enumeradas nos itens I a VI ou de outras instituições que não sejam qualificadas pelo IRS.
- VIII. Organizações operacionalizadas e controladas ou que atuam em benefício das aqui descritas nos itens de I a VII
- IX. *Private operating foundation*
- X. *Private non operating foundation* que financiem 100% das doações que recebem em no período de 2 meses e meio de acordo com o ano no qual recebem a doação. A dedução fiscal da doação destinada a *private non operating foundation* ocorre unicamente quando há a comprovação de que a entidade destinou a verba de acordo com o que foi dito e no tempo hábil para a determinada finalidade. Uma cópia deve ser anexada a declaração do IR.
- XI. *Private foundation* cujas contribuições são destinadas a um fundo comum fundadas de acordo com o item VIII. Essa fundação deve

distribuir ao fundo comum a renda em dois meses do ano da realização da doação . No caso de doação pós-morte, esse período é de um ano.

A quarta regra mescla tanto a espécie de instituição quanto o tipo de propriedade doado, daí varia entre 20%⁵³⁹ e 30% do AGI. Considerando que este trabalho é restrito à doação em dinheiro por pessoa física, o limite de 30% se aplica às seguintes espécies de doação:

- I. Doações para todas as entidades qualificadas pelo IRS, salvo aquelas aqui identificadas como beneficiária do limite de 50%.
- II. Doações para qualquer outra instituição de caridade qualificada com o selo do IRS.

Vale referir as despesas denominadas de *Out-of-pocket* despesa,⁵⁴⁰ pois são valores gastos por aqueles que prestam serviços para instituição de caridade.

4.10 Excesso de doação ou *carryovers* ou *carryforwards*

As doações cujo valor exceda os limites percentuais estudados no item anterior podem ser “carregadas” por até 05 anos.⁵⁴¹ Em geral, essas contribuições herdadas de um ano para outro somente podem ser deduzidas após aquelas realizadas no ano em curso e logicamente estão submetidas ao mesmo limite percentual.

⁵³⁹ O limite de 20% se aplica à outras formas de doação que não sejam em dinheiro, mas sim em outros tipos de bens e coisas.

⁵⁴⁰ Ainda que seja vedado deduzir os serviços voluntários realizados para uma instituição de caridade, é possível deduzir alguns valores gastos na realização de tais serviços, observando as seguintes condições: a. Que as despesas sejam não reembolsáveis; b. Que sejam diretamente ligados aos propósitos da instituição, c. Que as despesas sejam realizadas unicamente em razão dos serviços e c. Que não sejam despesas pessoais tais como casa ou família. Por exemplo: uma pessoa realiza serviço voluntário numa instituição de caridade qualificada pelo IRS que fica a sessenta quilômetros de sua residência. Sabendo que não é possível deduzir o valor do trabalho desenvolvido, a pessoa pode, entretanto, juntar os comprovantes de gastos com combustível para obter uma dedução.

⁵⁴¹ Sec. 170(d).

Por exemplo, no último ano uma pessoa doou em dinheiro \$11,000 mil dólares para o qual se aplica o limite de 50% do AGI para dedução no valor de \$10,000 mil dólares. Logo, o \$1,000 mil dólares fica como *carryover* para o ano seguinte. No ano seguinte, o AGI é de \$20,000 mil dólares e as doações somam \$9,500 mil dólares também com aplicação do limite de 50%. A pessoa pode deduzir \$500 mil dólares como *carryover* do ano anterior.

Capítulo 5

MECANISMOS DE INCENTIVO À DOAÇÃO EM DINHEIRO POR PESSOA FÍSICA NO BRASIL E NOS ESTADOS UNIDOS: UMA ABORDAGEM DE DIREITO COMPARADO E A DOAÇÃO DE DIREITO PÚBLICO

5.1 Análise de direito comparado entre Brasil e Estados Unidos sobre os mecanismos de incentivo à doação em dinheiro por pessoa física

A partir do estudo da atividade financeira do Estado, os valores privados decorrentes da doação que tenham base nas leis de incentivo deixam de ingressar nos cofres públicos, transformando-se em renúncias de receitas por intermédio de isenções ou outras formas de desonerações tributárias.

No campo das desonerações fiscais direcionadas à doação em dinheiro, trata-se de normas permissivas, à medida que permitem e facultam ao contribuinte um comportamento de dar dinheiro para atividades antes consideradas exclusivas da esfera estatal.

A partir do estudo de direito comparado⁵⁴² sobre os mecanismos que incentivam a doação em dinheiro realizada por pessoa física no Brasil e nos Estados Unidos, é possível examinar uma nova interpretação do instituto: a doação de direito público no Brasil.

Atenta-se para o detalhe de que o objeto de estudo aqui descrito como “mecanismos” não se restringe à identificação de isenções ou dedução da base de cálculo, mas é um pouco mais amplo para verificar quais as estruturas jurídicas que sustentam os incentivos à doação no Brasil e nos

⁵⁴² Direito Comparado é, assim, o "estudo científico-valorativo dos princípios positivados ou de positivação possível em sistemas de conteúdos normativos de formas de coercibilidade". MENDONÇA, Fabiano André de Souza. *Direito comparado: objeto do direito*. Disponível em: <<http://www.revistaunirn.inf.br/revistaunirn/index.php/revistaunirn/article/viewFile/32/35>>. Acesso em: 20 ago. 2014.

Estados Unidos, o que exige uma análise multidisciplinar, considerando, inclusive como instrumento de auxílio os aspectos motivacionais da doação.

Faz parte do indagar a abordagem de direito comparado⁵⁴³ cuja missão é instrumentalizar o funcionamento do ordenamento jurídico. Não se trata de mera comparação entre institutos,⁵⁴⁴ mas sim de compreender o funcionamento das estruturas que suportam os incentivos fiscais no Brasil e nos Estados Unidos.⁵⁴⁵

É por meio do estudo comparado que se verifica a reanálise do instituto jurídico doação para propor uma nova perspectiva: a doação de direito público no Brasil. Veja que não se trata de importação de modelos, mas sim de análise crítica e substancial.⁵⁴⁶

O primeiro elemento que torna o estudo mais interessante é a diferença entre a tradição jurídica dos dois países escolhidos. Ainda que se trate de países com sistemas jurídicos diferentes, o Brasil com o sistema *Civil Law* e os Estados Unidos com o *Common Law*⁵⁴⁷, o que inicialmente os afastaria – é possível identificar alguns aspectos comuns aos dois que os aproximam, possibilitando a realização deste estudo.

⁵⁴³ Sobre a função do direito comparado para a pesquisa, não é um direito comum, nem a união dos povos pelas fontes legais. Não parece todavia que o direito comparado tenha funções necessárias. DUARTE, Rui Pinto. Uma Introdução do Direito Comparado. Disponível em: <<http://www.rpdadvogados.pt/pdf/pb/DireitoComparado.pdf>>. Separata da *Revista O Direito IV*. Almedina. 2006. Acesso em: 20 ago. 2014.

⁵⁴⁴ DANTAS, Ivo. O Direito Comparado – formação histórica, métodos e técnicas de pesquisa. Recife, *Anuário dos cursos de pós-graduação em Direito da UFPE*, Recife, v. 8, n. 8, p. 167-99, 1997.

⁵⁴⁵ “Não se trata de um estudo aleatório de vários direitos, mas sim de análise intersistemática a fim de identificar os critérios para traçar a comparação de semelhanças e diferenças”. ADEODATO, João Maurício. Bases para uma metodologia da pesquisa em Direito. Recife, *Anuário dos cursos de pós-graduação em Direito da UFPE*, v. 8, n. 8, p. 201-24, 1997.

⁵⁴⁶ RÁO, Vicente. *O direito e a vida dos direitos*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991. v. I. “Outras vezes é o caráter importado de certas soluções legislativas que leva o jurista a debruçar-se em sede de interpretação do seu próprio direito, sobre os direitos estrangeiros. A comparação dos direitos ajuda, pois, ao conhecimento do próprio direito”.

⁵⁴⁷ Ainda que o objeto deste estudo não o aborde, a diferenciação entre os dois sistemas é tema relevante para o direito comparado. Para aprofundar o tema: HOLMES JR, Oliver Wendell. *The Common Law*. Boston: Dover, 2014.

Por intermédio de uma lente macro, podem ser constatados como fatores semelhantes entre os dois países:

- a. Que pode ser constatado o fenômeno da doação em dinheiro por pessoas físicas nos dois países;
- b. Que o Estado concede renúncias fiscais para incentivar as doações;
- c. Que o objeto de estudo está delimitado pela legislação federal;
- d. Que a análise está restrita ao principal tributo atingido, que é o imposto de renda;⁵⁴⁸

Já a utilização de uma lente micro para a comparação entre os dois países implica na utilização dos seguintes critérios a presente análise:

- a. Estruturas normativas e leis de incentivo.
- b. Controle estatal: características e qualificação das entidades beneficiárias.
- c. Destinação da doação como fator determinante do tipo de incentivo fiscal ao investidor social.
- d. Aspectos formais da dedução fiscal do imposto de renda: tipo de declaração, necessidade de comprovação da doação e a possibilidade de dedução para o ano seguinte.
- e. Aspectos subjetivos e motivacionais para a doação.

Vale registrar ainda que o recebimento de um valor por meio de doação não sofre incidência tributária pelo IR, nos termos do art. 39 do RIR/2011.⁵⁴⁹ E também que existe no Brasil o ITCMD que sempre alcançará a hipótese de doações.

⁵⁴⁸ *Income Tax*.

⁵⁴⁹ “Art. 39. Não entrarão no cômputo do rendimento bruto: [...] XV – o valor dos bens adquiridos por doação ou herança, observado o disposto no art. 119” (Lei n. 7.713/1988, art. 6º, XVI e Lei n. 9.532/1997, art. 23, §§). DOAÇÃO EM ESPÉCIE – A doação recebida em espécie por pessoa física é isenta de imposto sobre a renda. Por outro lado, tendo o valor recebido caráter remuneratório sujeita-se à tributação. Dispositivos legais: Art. 37, 38 e 40, inciso XIV do regulamento aprovado pelo decreto n. 1.041/1994. Decisão n. 050/1999. SRRF/8ª Região Fiscal. Publicação no *DOU*: 17.05.1999.

5.1.1 Estruturas normativas de financiamento e as leis de incentivo

No Brasil, não há sistema codificado sobre os incentivos à doação em dinheiro por pessoa física, tampouco estruturas normativas sistematizadas. Na esfera federal, as normas são esparsas e não há um tratamento jurídico homogêneo do assunto. Todavia, essa fragmentação normativa não se esgota nas leis federais objeto deste trabalho, mas é ampliada pela federação brasileira⁵⁵⁰ porque existem normas sobre incentivos também nas esferas dos Estados e dos Municípios.

Na esfera federal, é possível identificar que cada norma impõe um subsistema normativo próprio com as suas características próprias, tais como a sistemática de fundos específicos e com destinação vinculada, a utilização de conselhos paritários, o tipo de incentivo fiscal, a eventual aplicação do limite global da isenção, a prestação de contas e, dentre outros, o certificado de investimento. É por este motivo a importância de dedicar o capítulo 03 para compreensão dos principais aspectos estruturais de cada um desses subsistemas no Brasil.

Cada norma federal se refere a um campo de atuação jurídica, neste particular, Criança e Adolescente, Idoso, Audiovisual, Cultura, Desporto e Saúde; todas, de interesse público. Com isso, é possível afirmar que a destinação do dinheiro doado influencia diretamente, tanto no subsistema normativo quanto no incentivo fiscal.

Em outras palavras, se uma pessoa decide por doar para a cultura, obterá desconto no IR de acordo com o art. 18 e 26 da Lei Rouanet (Lei n. 8313/1991). Contudo, se o destino for a educação, diverso será o tratamento jurídico, pois a doação para a proteção da infância e da juventude observará

⁵⁵⁰ As leis de incentivo também existem nas esferas estadual e municipal. É o caso da Lei Semear no Pará e da Lei Mendonça no Rio de Janeiro.

o Fundo dos Direitos da Criança e do Adolescente na forma do art. 230 do Estatuto da Criança e do Adolescente (ECA).

Para cada norma de incentivo, as estruturas de financiamento para receber as doações são diferentes. Desse modo, para fins didáticos, este estudo divide essas normas em três:

- a. Quando a doação é direcionada para uma sistemática de fundos financeiros;
- b. Quando a doação é direcionada para projetos credenciados e devidamente aprovados por cada um dos Ministérios envolvidos;
- c. Quando a lei de incentivo utiliza-se de ambos, tanto que assegura a destinação do valor para projetos credenciados e aprovados pelo respectivo Ministério quanto para fundos, daí este estudo denominar de híbrido;

Dentre as normas do ordenamento jurídico brasileiro estudadas no capítulo 3 desta pesquisa, verifica-se que cada uma adota um dos itens acima referidos como fonte de financiamento para receber a doação. De acordo com o ECA, por exemplo, a estrutura financeira capaz de receber as doações é de fundos, qual seja o Fundo Nacional da Criança e do Adolescentes que é administrado por um conselho paritário, o Conanda. Ainda, importante frisar que esta fórmula é reproduzida para os Estados, Distrito Federal e Municípios, pois, acompanhando o federalismo brasileiro, é possível encontrar os Fundos Estaduais e os Municipais.

Semelhante é o que ocorre com o Estatuto do Idoso que também implementa uma sistemática de fundos financeiros administrados pelo CNI e mais uma vez repete o funcionamento referido acima com relação à federação brasileira.

Já a Lei do Audiovisual é a mais complexa e pode ser considerada como híbrida. O seu diferencial é que além dos projetos e dos fundos, envolve a aquisição de quotas representativas de direitos de comercialização

sobre as obras incentivadas, desde que os investimentos sejam realizados no mercado de capitais, em ativos autorizados pela CVM e os projetos de produção, sejam previamente aprovados pela ANCNE.

Outra norma que merece ressaltar é a Lei Rounet que se utiliza de fontes de recebimento de doação de forma híbrida, seja para projetos culturais credenciados e aprovados pelo Ministério da Cultura, seja pelo FNC e pelo FICART.

Não menos importante, a Lei do Desporto também se utiliza de mecanismos híbridos para recebimento da doação, com a peculiaridade da Justiça Desportiva.

Nos Estados Unidos, as vantagens fiscais decorrentes da doação em dinheiro denominadas de *charitable contributions* são disciplinadas na esfera federal no *Internal Revenue Code* (IRC). Não há fragmentação de normas, o que pode ser considerado como uma facilidade ao doador. Os processos também estão centralizados no IRS, inclusive o credenciamento das entidades beneficiárias.

Enquanto no Brasil, o credenciamento e a aprovação desses projetos são realizados pelos respectivos Ministérios correspondentes a área de aplicação da lei de incentivo, portanto, centralizado no Poder Executivo. Nos Estados Unidos, o sistema é centralizado no IRS.

5.1.2 Leis de incentivo e a destinação da doação como fator determinante do incentivo fiscal

No Brasil, a destinação do valor em dinheiro escolhido pela pessoa física influencia diretamente no tipo de incentivo fiscal. Conforme mencionado acima, a destinação da doação envolve tanto projetos quanto fundos financeiros, portanto, cada subsistema trata de um tema específico – *quais sejam, Criança e Adolescente, Idoso, Esporte, Cultura, Audiovisual e Saúde.*

No caso do ECA, a doação é realizada para o Fundo Nacional da Criança e do Adolescente (FNCA) administrado pelo Conselho Nacional da Criança e do Adolescente (CONANDA). A doação pode ser deduzida do IR até o limite de 3% aplicado sobre o imposto apurado na declaração de ajuste anual completa.

Semelhante é o caso de doações realizadas ao Fundo Nacional do Idoso (FNI) administrado pelo Conselho de Direito do Idoso. A doação pode ser deduzida do IR até o limite de 6% aplicado sobre o imposto apurado na declaração de ajuste anual completa.

Caso a doação seja destinada à cultura, existem três tipos de destinação diferentes, para o Fundo Nacional da Cultura (FNC), para o Fundo de Investimento Cultural e Artístico (FICART) e para projetos aprovados pelo Ministério da Cultura.

Qualquer das destinações acima, a Lei Rouanet faculta ao investidor social o retorno financeiro integral na forma do art. 18 ou, apenas parcial, conforme art. 26. Em ambos os casos, a dedutibilidade somente alcança pessoas físicas que optam pelo modelo completo da declaração do IR e também unicamente pode ocorrer no período de anual de apuração do imposto de renda em que foram realizados os investimentos.

Na hipótese de a doação ou o patrocínio for direcionada a projeto previamente aprovado pelo Ministério do Esporte, pode ser deduzido até 6% do IR devido. Novamente, a dedutibilidade somente alcança pessoas físicas que optam pelo modelo completo da declaração do IR e também unicamente pode ocorrer no período de anual de apuração do imposto de renda em que foram realizados os investimentos.

Curioso observar que como limite o teto global de 6% para abatimento no IR das doações realizadas aos fundos da criança e do adolescente, à proteção ao idoso, às atividades de audiovisual, aos projetos destinados à cultura, ao esporte e paradesporto, além do PRONON e PRONAS.

Como consequência, existe uma concorrência entre os investidores sociais para identificar qual a lei de incentivo que lhes proporciona maior vantagem financeira. Ressalte-se que por meio dessas doações, é possível verificar o uso do dinheiro privado para finalidades públicas.

Essa miscelânea de normas brasileiras não estruturadas de forma sistemática pode dificultar o acesso às renúncias de receitas pelos investidores sociais- que muitas vezes podem simplesmente desconhecer o benefício – ou ainda pode prejudicar, senão impedir essas doações; certamente importante à realização das funções públicas.

5.1.3 Controle estatal: as características e a qualificação das entidades beneficiárias. o credenciamento e a aprovação de projetos.

O controle do Estado sobre a realização das doações em dinheiro no Brasil e nos Estados Unidos é uma das semelhanças que merece ser melhor elucidada aqui.

A partir da pesquisa realizada, foram identificados três formas de controle: o primeiro se dedica às características das entidades beneficiárias; o segundo se refere à certificação da entidade beneficiária da doação e o terceiro é direcionado ao credenciamento e aprovação dos projetos pelos respectivos Ministérios.

Sobre as características das entidades beneficiárias, verifica-se que no Brasil podem receber doações por meio das leis de incentivo as entidades do terceiro setor,⁵⁵¹ associações e fundações.

Qualquer pessoa pode doar uma quantia de sua escolha em dinheiro. Todavia, não fará jus aos incentivos aqui abordados. Isto porque exige-se, para que o investidor social tenha acesso a esses benefícios, tanto a presença de uma das leis de incentivo quanto o devido credenciamento da

⁵⁵¹ Ver Capítulo 2.

entidade beneficiária pelo Ministério da Justiça por meio de um dos selos Cebas, UT, OS e Oscip, além de outras obrigações como a apresentação do comprovante da doação e o tipo de declaração do imposto de renda.

Em regra, são entidades, associações ou fundações, voltadas para a comunidade cujas atividades estejam voltadas ao bem comum. São instituições sem fins lucrativos e, ainda que exerçam atividades econômicas, não podem distribuir lucro entre seus dirigentes.⁵⁵²

Nos Estados Unidos, a seção 170 do IRC normativa quais as entidades a cujas doações destinadas pode o doador buscar o respectivo benefício fiscal que, no caso, em regra, é a dedução do imposto de renda.⁵⁵³

No Brasil, apenas entidades do terceiro setor qualificadas podem receber doações que ensejem o benefício ao doador. Nos Estados Unidos, existe um rol normativo que integra diversas instituições, inclusive órgãos públicos. Diferente do que ocorre no Brasil, nos Estados Unidos a lista de entidades beneficiárias é taxativa e encontra-se devidamente prevista na Seção 170 do IRC.

Além disso, como requisito cumulativo para que o investidor social obtenha os benefícios fiscais, o Poder Público requer obrigatoriamente a qualificação da entidade beneficiária. No Brasil, esse selo é concedido pelo Ministério da Justiça.⁵⁵⁴ Diferente, nos Estados Unidos, o procedimento é centralizado nos moldes da seção 501 (c) IRC no IRS.⁵⁵⁵

⁵⁵² A título de ilustração, vale referir as novas linhas do terceiro setor que vem sendo delineadas pelos negócios sociais. Ver YUNUS, Muhammad. *Creating a world without poverty—Social Business and the future of capitalism e Building Social Business*. Public Affair: New York, 2007. Yunus Social Business Centre University of Lorence. Disponível em: <http://sbflorence.org/en> . SOCIAL BUSINESS EARTH. Disponível em: <http://socialbusinessearth.org/>. Acesso em: 1º out. 2014. Acesso em: 1º out. 2014. GRAMEEN CREATIVE LAB. Disponível em: <http://www.grameencreativelab.com/>. Acesso em: 1º out. 2014.

⁵⁵³ Ver item 4.5.

⁵⁵⁴ Ver item 2.2.

⁵⁵⁵ Internal Revenue Service, *2012 Data Book*, p. 56. Disponível em: <http://www.irs.gov/pub/irs-soi/12databk.pdf>. Acesso em: 1º jun. 2014.

Um aspecto interessante nesta abordagem de direito comparado é a doação para órgãos públicos. Nos Estados Unidos, o rol taxativo acima transcrito deixa claro, não apenas a legalidade em doar dinheiro ao Estado, como também a possibilidade de auferir os incentivos fiscais. Diferente é a realidade brasileira, a doação em dinheiro para os órgãos públicos não é prática difundida, mas pode ser realizada, ainda que sem benefícios fiscais.

A possibilidade de contribuir com dinheiro privado para fins estatais e para o bem comum com doações em dinheiro implica na afirmação da cultura a doação.

5.1.4 Requisitos formais de comprovação da doação para a dedução do imposto de renda

Ainda que este item se refira a aspectos formais de comprovação da doação, não é menos importante para o presente estudo porque sem a observância destes procedimentos, o incentivo fiscal do investidor social pode ficar prejudicado.

No Brasil, são duas as espécies⁵⁵⁶ de declaração anual do imposto de renda pessoa física, a forma completa ou a simplificada. A diferença principal entre os dois modelos reside no abatimento em relação à base de cálculo do imposto. Basicamente, o contribuinte que optar pela declaração simplificada terá um desconto fixo de 20% sobre a renda total anual (seja ela proveniente de trabalho assalariado, autônomo, aposentadoria ou outra fonte). Já no modelo completo, o desconto não tem um percentual máximo e é determinado pelo total das despesas dedutíveis do contribuinte.

⁵⁵⁶ A declaração anual do Imposto de Renda Pessoa Física pode ser feita de forma completa ou simplificada. A diferença principal entre os dois modelos fica no abatimento em relação à base de cálculo do imposto. Basicamente, o contribuinte que optar pela declaração simplificada terá um desconto fixo de 20% sobre a renda total anual (seja ela proveniente de trabalho assalariado, autônomo, aposentadoria ou outra fonte). Já no modelo completo, o desconto não tem um percentual máximo e é determinado pelo total das despesas dedutíveis do contribuinte.

Apenas o doador que declare o imposto de renda pelo modelo completo pode obter os benefícios fiscais decorrentes das leis de incentivo aqui estudadas. Aqueles que o fazem pela declaração simplificada podem doar, por certo, mas não tem direito ao benefício fiscal.

Semelhante é o que ocorre nos Estados Unidos porque também constam duas espécies de declaração. A *itemized deduction* que se traduz pela declaração pormenorizada que discrimina uma a uma de todas as receitas e despesas. E a *standard deduction* que é genérica.

Para obter as vantagens fiscais da doação, os contribuintes devem declarar com base na *itemized deduction* porque é detalhada, permitindo a identificação das receitas e despesas.

Outra formalidade que merece ser aqui ressaltada para efeitos deste estudo comparativo é a necessidade de comprovação da doação. Tanto no Brasil quanto nos Estados Unidos, o investidor social deve comprovar perante o órgão público o recibo da doação.

Para o ordenamento jurídico norte americano, este documento é denominado de *written acknowledge* que equivale a um recibo, que nos Estados Unidos constitui, inclusive uma obrigação capaz de impedir os benefícios fiscais como no Caso *Durden vs Commissioner*.⁵⁵⁷

5.1.5 Aspectos subjetivos da doação

Um dos questionamentos interessantes ao longo dessa pesquisa é o porquê da doação, isto é, quais os motivos que levam uma pessoa física a transferir voluntariamente para outra uma parcela em dinheiro?

Ao passo que a doutrina brasileira faz referência ao *animus donandi*,⁵⁵⁸ os Estados Unidos por meio de construções jurisprudenciais se

⁵⁵⁷ Ver item 4.8 e 4.8.1.

⁵⁵⁸ Ver itens 1.5.3.

utilizam do *donative intent*, do *private benefit* e do *private inurement*.⁵⁵⁹ Ainda que se trate de aspectos relativos ao psíquico do doador, portanto, motivos externos ao mundo jurídico, são relevantes para essa pesquisa.

Nos Estados Unidos, não obstante esses institutos tenham origem na evolução jurisprudencial, são utilizados como critérios em diversos julgamentos, o que se traduz como um reflexo do *commom law*, o que não acontece no Brasil.

A diferença é que nos Estados Unidos essa construção jurisprudencial se apresenta com força nos julgados e se revela como um critério utilizado pelos julgadores para garantir a doação desinteressada e a proibição de vantagens aos envolvidos na doação.

5.2 Doação de direito público: a doação de dinheiro privado para finalidades públicas por ato de mera liberalidade

Para a caracterização da doação de direito público, é preciso que apresente cumulativamente as seguintes características:

- a. O donatário é o Estado;
- b. A presença de uma das leis de incentivo;
- c. A destinação da verba de acordo com a lei de incentivo, seja para os fundos financeiros, seja para os projetos. Registre-se que é verba afeta à finalidade da lei de incentivo, influenciando a atividade financeira do Estado;
- d. A doação gera obrigações para ambas as partes. Para o doador, a declaração do imposto de renda completa e a apresentação do comprovante da doação. Para o donatário, o dever de aplicar aquela quantia na área indicada pela lei de incentivo, seja cultura, desporto e outros.

⁵⁵⁹ Ver item 4.6.

- e. Por se tratar de dinheiro privado aplicado em finalidades públicas, resultando em renúncias de receitas, não apenas deve ser considerado como atividade administrativa, como também deve observar o controle fiscal e a prestação de contas.

Passa-se a análise de cada um desses elementos a fim de estruturar as características da doação de direito público.

5.2.1 Elementos característicos: sujeitos, objeto e natureza jurídica

A doação de direito público se caracteriza pelas peculiaridades identificadas nos sujeitos envolvidos, no objeto do negócio jurídico e pela natureza jurídica.

É inerente à doação de direito público que o doador seja uma pessoa física particular e que o donatário seja o Estado. A presença da figura estatal concede ao negócio jurídico o regime de direito público, portanto, submetido, dentre outros princípios, aos da legalidade, impessoalidade, moralidade, impessoalidade e eficácia. Consequentemente, está submetido ao controle fiscal, inclusive do Tribunal de Contas.⁵⁶⁰

O objeto pode ser bem móvel ou imóvel, sendo que no caso a análise restringe-se à doação em dinheiro.

Sabe-se que originariamente o ato de doar dinheiro e o contrato de doação tem natureza jurídica de direito privado. Todavia, a denominada de doação de direito público apresenta características distintas que envolvem, não apenas a presença do Estado, mas também efeitos patrimoniais e financeiros aos cofres públicos notadamente no que se refere às receitas e às renúncias de receitas. Comentando sobre a doação e a intervenção do estado e a participação dos particulares, Regis Fernandes de Oliveira ressalta que:

⁵⁶⁰ Art. 70 CF. Sobre Tribunal de Contas, ver

Esta é uma atividade administrativa que estimula o particular mediante contrapartida pública para assumir atitudes que atendam ao interesse público. [...] é uma atividade administrativa, ou seja, o particular é concitado, estimulado, incentivado a ter uma atitude em relação a um determinado assunto (esportivo, cultural, desenvolvimentista e etc) que irão beneficiar determinada coletividade (encarnada no interesse público). O particular é despertado para praticar um ato que caberia à Administração. Como esta pretende não fazê-lo diretamente, acena para o particular para que ele ajude determinada atividade.⁵⁶¹

A aqui denominada de doação de direito público implica no uso do dinheiro privado em finalidades públicas por ato de liberalidade do particular, portanto, apresenta concomitantemente características do direito privado como do direito público. Com isso, a reanálise do instituto da doação ora proposta a aproxima das regras de direito público, o que implica em natureza jurídica híbrida.

5.2.2 O elo entre os envolvidos: leis de incentivo e a destinação da verba. a relativização da gratuidade do contrato de doação

A pessoa é livre para doar qualquer quantia em dinheiro para uma causa que deseje. Desta doação, o doador não poderá auferir os benefícios fiscais porque carece de amparo legal.

Para que o doador possa buscar os incentivos, deve observar todos os requisitos legais existentes no Brasil.⁵⁶² O ponto em comum entre todos esses requisitos que caracteriza a doação de direito público é a presença da lei de incentivo.

Em outras palavras, unicamente a doação em dinheiro realizada por meio de uma das leis de incentivo para a respectiva finalidade pública autoriza ao doador a pretensão ao benefício fiscal. É o caso, por exemplo, da

⁵⁶¹ OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de direito financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

⁵⁶² Ver Capítulo 3.

Ancine e da Lei Rouanet. O Estado não patrocina diretamente o incentivo cinematográfico, tampouco o incentivo aos projetos culturais. Logo, conclama o particular por meio de benefícios para a participação nessas atividades. A atividade administrativa estimula o particular à prática de uma atitude. O estímulo advém de uma vantagem oferecida ao particular. Pode se constituir em benefício tributário, por exemplo.

Segundo Regis Fernandes de Oliveira, “tais atividades redundarão em interesse público, ou seja, beneficiarão o público de forma indireta”.⁵⁶³ Portanto, a doação de direito público exige a presença de uma das leis de incentivo.

Se na origem o contrato de doação é gratuito⁵⁶⁴ porque se exige do doador a benevolência, a *intenção de doar sem nada receber em troca*, é possível observar a relativização desta gratuidade quando se trata da doação de direito público.

A doação de direito público é diferente do fomento. Na doação há o *animus donandi*. No fomento, atende seis características: a. É exercido sem coerção, b. Não há constrangimento ao particular; c. Não é liberalidade pública; d. É seletivo; e. É unilateral; f. É transitório.⁵⁶⁵

Isto porque se constata a existência de estruturas jurídicas capazes de conceder ao doador um benefício fiscal em decorrência dessa doação – justamente as leis de incentivo. Com isso, a doação, se antes era por ato de generosidade, hoje se transforma em um investimento estratégico capaz, não apenas de diminuir, ainda que de forma tímida, a carga tributária, mas também de conceder vantagens de *marketing*, resultando em bandeiras de responsabilidade social.

⁵⁶³ OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de direito financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

⁵⁶⁴ Ver item 1.5

⁵⁶⁵ MENDONÇA, José Vicente Santos. Uma teoria em prol do fomento público democrático, eficiente e não paternalista. *Revista da Procuradoria Geral*, n. 65, p. 135, Rio de Janeiro, 2010.

A verba doada por intermédio das leis de incentivo é fator determinante para os incentivos fiscais. A verba será direcionada para um fundo financeiro ou para um projeto específico aprovado pelo respectivo Ministério,⁵⁶⁶ o que inclusive autoriza ao doador exercer o controle a fiscalização sobre a aplicação da verba na forma do art. 70 da Constituição Federal.

5.2.3 Obrigações dos sujeitos e o efeito financeiro e patrimonial

Já vimos que os sujeitos da doação de direito público são, de um lado, uma pessoa física e, do outro, o Estado. Esse contrato de doação gera obrigações para ambas as partes.

O doador é obrigado a adotar a declaração completa do imposto de renda, assim como de apresentar o comprovante da doação e de, claramente, exercer o controle sobre o gasto público.

O donatário, por sua vez, é obrigado a credenciar e fiscalizar as instituições que poderão receber as doações, além de legislar e de fiscalizar os fundos financeiros, ou, ainda, regularizar os projetos. Ainda, tem o dever de aplicar o dinheiro na área afeta de acordo com cada um dos subsistemas das leis de incentivo, observando eventuais obrigações acessórias de cada um deles. Obviamente, o Estado está sujeito tanto à lei de responsabilidade fiscal, quanto às diversas formas de controle financeiro e orçamentário.

Não obstante a origem de a doação ser privada, a partir do momento que ingressa nos cofres públicos ou que gera uma renúncia de receita, passa a ser considerada como recurso público, portanto, atividade decorrente dos subsistemas da lei de incentivo. O caráter público permite não apenas o controle pelo doador, sob pena de revogação, como também que a correspondente fiscalização.

⁵⁶⁶ Ver itens 5.1, 5.2 e 5.3.

O efeito da doação de direito público é tema muito interessante porque a origem da verba é privada, porém, sua destinação é pública. A doação de dinheiro ao Estado por meio das leis de incentivo influencia diretamente a relação jurídica tributária de pagar o imposto de renda,⁵⁶⁷ portanto, o efeito para o doador é o próprio benefício fiscal. Enquanto isso, o efeito para o Estado insere-se na atividade financeira e na realização do interesse público, pois é uma forma da sociedade financiar as funções estatais.

É a entrada do dinheiro nos cofres públicos, bem como a concessão da renúncia de receitas e o controle pela aplicação da verba à destinação em consonância com os subsistemas jurídicos das leis de incentivo.

5.3 Doação direta a entidade do terceiro setor: a necessidade de aplicação do art. 13, § 2º, III, da Lei n. 9.249/95 para as pessoas físicas no Brasil

Curioso observar que no Brasil, diferente do que ocorre nos Estados Unidos, a doação direta para entidade do terceiro setor não é objeto das vantagens fiscais quando o doador é pessoa física.

O art. 13, § 2º, III da Lei 9.249/1995 permite, então, que *apenas* as pessoas jurídicas utilizem incentivos fiscais nas doações efetuadas a entidades civis legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviço gratuito em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade na qual atuem e que sejam reconhecidas de utilidade pública federal.

Para fazer uso desta dedução, as doações devem observar:

- a. Que a entidade sem fins lucrativos tenha título de *utilidade pública* ou de *OSCIP*.

⁵⁶⁷ Conforme pode ser estudado no capítulo 3, o imposto de renda é o tributo mais atingido para dedução legal quando se trata de doação em dinheiro por pessoa física.

- b. Que o repasse seja em dinheiro na conta corrente da entidade beneficiária;
- c. No caso de doação em bens, deverão ser lançados pelo valor contábil; se integrantes do ativo permanente da empresa doadora, ou pelo valor de venda, no caso de mercadorias ou serviços, devendo, em ambos os casos, ser acompanhados da respectiva nota fiscal, descrevendo satisfatoriamente os bens ou serviços doados.
- d. Que a entidade beneficiária emita um recibo na forma da Instrução Normativa SRF 87/1996.

A pessoa jurídica doadora deve manter arquivos à disposição da Secretaria da Receita Federal declaração firmada pela beneficiária, comprometendo-se a aplicar todos os seus recursos em seus objetivos sociais e a não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados.

Como forma de ampliação da cultura da doação, essa pesquisa propõe que o art. 13, § 2º, III, da Lei 9249/95 seja também aplicado para as pessoas físicas.

CONCLUSÃO

A doação em dinheiro por pessoa física para fins públicos é uma das formas de financiamento privado que merece ser aprimorada porque importante ao interesse comum.

Considerando o estudo de direito comparado, é possível verificar que nos Estados Unidos, as estruturas de incentivo a doação são mais transparentes que no Brasil até porque centralizadas no IRS, assim como a normativa encontra-se disciplinada no IRC. As doações são realizadas por intermédio da sistemática do próprio IRS para demonstração na declaração do imposto de renda. É possível dizer, portanto, que as doações em dinheiro são diretamente realizadas para a entidade beneficiária. Veja que a própria certificação das entidades beneficiárias e a possibilidade de revogação são centralizadas pelo IRC. Diferente do que ocorre no Brasil, em que os projetos são aprovados e processados nos Ministérios competentes, ao passo que as certificações como OS e OSCIP são, pelo Ministério da Justiça.

No Brasil, a estrutura que sustenta os benefícios fiscais para o doador ainda está se desenvolvendo a cada dia. Não há homogeneidade de tratamento na esfera federal. Consta uma fragmentação de normas organizadas por assunto, logo, a doação para a cultura recebe tratamento diferenciado daquela destinada a saúde. Cada uma delas é estruturada pelo Ministério competente, logo, o doador somente poderá auferir os benefícios se o projeto for credenciado e aprovado pelo Ministério da Cultura. Esse quadro gera uma concorrência entre os envolvidos, de modo que hoje no Brasil pode ser considerado “mais vantajoso” ou mais “lucrativo” a doação para a cultura.

O ordenamento jurídico brasileiro convive, portanto, com vários subsistemas de incentivo que não se comunicam, além e dificultar o conhecimento dos doadores de modo geral. As vantagens fiscais para o doador no Brasil variam de 1% a 6% do abatimento do imposto de renda

devido, o que é muito pequeno, tornando o sistema brasileiro maquiado e pouco vantajoso.

É possível, todavia, observar dois aspectos que dialogam entre si nos subsistemas: o primeiro diz respeito à cumulatividade de benefícios porque no Brasil a lei estabeleceu um teto coletivo de 6% que envolvem os fundos da criança e do adolescente, a proteção ao idoso, as atividades do audiovisual, os projetos sobre cultura, o desporto e o paradesporto, além do PRONAS/PRONAS. O doador que destinar o dinheiro a essas finalidades somente poderá abater do IR até 6%, certamente, o que inibe a cultura da doação, além de torná-la muito menos atrativa.

O segundo aspecto diz respeito à exigência legal da presença da lei de incentivo para que o doador afigure os benefícios, pois é preciso que seja destinada ou aos fundos ou aos projetos. Interessante observar que no Brasil a doação direta de pessoa física para entidade do terceiro setor não recebe incentivo. Certamente, isso também desestimula as doações por pessoas físicas.

Não obstante essa pesquisa seja direcionada apenas a pessoa física e à doação em dinheiro, veja que no Brasil, o art. 13, § 2º, III, da Lei 9.249/95 permite benefícios fiscais no IR e na CSLL unicamente para doações realizadas por pessoas físicas. Daí a sugestão em modificar essa norma para que seja incluída a possibilidade de auferir a vantagem fiscal também por doações em dinheiro da pessoa física, o que, por óbvio, favoreceria a cultura da doação.

A abordagem de direito comparado aqui permite estudar os dois sistemas de incentivo à doação em paralelo, mas não importar modelos, sem a análise crítica que a realidade de cada um dos países requer. Nos Estados Unidos, o doador pode deixar de pagar até metade do imposto de renda devido, o que não ocorre no Brasil.

Ao longo da pesquisa, a doação está sempre presente, o que exige uma análise desse contrato por ocasionar efeitos de direito financeiro. No

Brasil, a doação é contrato de direito civil gratuito no qual uma pessoa transfere por mera liberalidade uma parte de seu patrimônio para o de outrem, sem auferir vantagens. Conclui-se que a doação hoje se apresenta com novas nuances que envolvem, não apenas os benefícios fiscais ao doador, como também a natureza pública do dinheiro. Com isso, propõe-se a doação de direito público.

Também como instrumento para instigar a cultura da doação, a proposta de um novo instituto para essa sistemática homogênea necessária à estrutura jurídica, a doação de direito público.

É uma doação de origem privada com finalidade pública. O ato de doar decorre de mera liberalidade, portanto, deve existir o *animus donandi*.

O donatário é sempre o Estado que incentiva o financiamento de fins públicos por meio das leis de incentivo. A destinação do valor é afeta à finalidade pública de acordo com a lei de incentivo utilizada. Se a doação foi para o fundo da criança e do adolescente, não poderá, ser utilizada para pagamento de despesas correntes. Ou, ainda, caso tenha sido direcionada para algum projeto de paradesporte aprovado pelo respectivo Ministério, também não poderá ser destinada para outra finalidade. É o tipo de destinação do valor previsto no subsistema da lei de incentivo que vincula o recurso público à sua finalidade.

Veja que há uma relativização na gratuidade ínsita ao contrato de doação. Esse incentivo, no caso das pessoas físicas, é o abatimento do imposto de renda. Logo, o doador, na doação de direito público, terá uma contrapartida do Estado que envolve uma relação tributária, portanto, uma vantagem fiscal.

A partir do momento que existe a transferência do dinheiro do investidor social para o Estado, passa ser recurso público, conseqüentemente, sujeito à prestação de contas.

Por fim, como forma de incentivar a cultura da doação no Brasil, algumas propostas. A compilação em um instrumento normativo de todos os mecanismos que sustentam os incentivos fiscais à doação por pessoa física no Brasil na esfera federal. Conseqüentemente, a inserção da doação de direito público como nova perspectiva do negócio jurídico, considerando a relativização da gratuidade.

REFERÊNCIAS

- ADEODATO, João Maurício. Bases para uma metodologia da pesquisa em Direito. Recife, *Anuário dos cursos de pós-graduação em Direito da UFPE*, v. 8, n. 8, p. 201-24, 1997.
- ADORNO, Sergio; MESQUITA, Myriam. Direitos humanos para crianças e adolescentes: o que há para comemorar? In AMARAL JUNIOR, Alberto do; PERRONE-MOISES, Claudia. *O cinquentenário da Declaração Universal dos Direitos do Homem*. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1999.
- AGUIAR, Afonso Gomes. *Tratado da gestão fiscal*. Belo Horizonte: Fórum, 2011.
- ALÉM da organização de eventos para identificar a forma mais adequada de captação de recursos. Disponível em: <http://www.flac2011.com.br/tabela_salas.html>. Acesso em: 1º out. 2011.
- ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.
- ALMEIDA, Cândido José Mendes de. Fundamentos do marketing cultural. In: ALMEIDA, Cândido José M. de; DA-RIN, Sílvio (org.). *Marketing cultural ao vivo*. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1992. p. 9-21.
- ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro. A renúncia de receita como fonte alternativa de recursos orçamentários. *Revista do Tribunal de Contas da União. R. TCU*, Brasília. v. 32, n 88, p. 54-63, abr.-jun. 2001.
- ALTHUSSER, Louis. *Ideologia e aparelhos ideológicos do Estado*. Tradução Maria Laura V. de Casto; Walter José Evangelista. 11. ed. São Paulo: Graal Editora. 2010.
- ALVIM NETTO, José Manuel de Arruda. A função social dos contratos no novo Código Civil. Disponível em: <<http://www.novodireitocivil.com.br>>. Acesso em: 1º out. 2014.
- AMARAL, Gustavo. *Direito, escassez & escolha*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

- AMBIEL, Carlos Eduardo. Arts. 215 e 216. In: BONAVIDES, Paulo. Jorge Miranda. Walber de Moura Agra. (Coord.) *Comentários a Constituição Federal*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2009.
- AOQUI, Carlos. Cultura antilucro limita a atuação de empresas sociais no Brasil. *Folha de S. Paulo*. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/folha/cotidiano/ult95u708983.shtml>>. Acesso em: 1º out. 2011.
- APRILL, Ellen R. Reforming the Charitable Contribution Substantiation Rules. New York University. Disponível em: <<http://www1.law.nyu.edu/ncpl/resources/documents/Steuerle-TheCharitableDeductionPolicyandAnalysis.pdf>>. Acesso em: 17 maio 2014.
- ARAMAYO, María Silvia Velarde. *Beneficios e minoraciones em derecho tributário*. Madrid: Marcial Pons, 1997.
- ARIÑO ORTIZ, Gaspar. El retorno a lo privado: ante una nueva encrucijada histórica. In: _____. (Org.). *Privatización y Liberalización de servicios*. Madrid: Universidad Autónoma de Madrid, 1999.
- _____. *Principios de derecho público econômico: modelos de Estado, gestión pública, regulación económica*. Granada: Comares, 1999.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- _____. Justiça formal. Justiça substancial e traços diferenciais entre ciência das finanças e direito financeiro. Noções de direito tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.
- _____. *Sistema Constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- _____. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- BACELLAR, Regina Maria Bueno. *Sustentabilidade do terceiro setor: uma visão de progresso*. Curitiba: Ordem dos Advogados do Brasil – Seção Paraná, 2006. Comissão Terceiro Setor. (Coleção Comissões. vol. IV.)

- BALDRATI, Breno. Por que o brasileiro não doa? *Gazeta do Povo*. Em 15.08.2010. Disponível em: <<http://www.gazetadopovo.com.br/economia/conteudo.phtml?tl=1&id=1035865&tit=Por%ADque%ADo%ADbrasileiro%ADnao%ADdoa>>. Acesso em: 1º out. 2011.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980.
- BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução a ciência das finanças*. 17 ed. Rio de Janeiro, 2010.
- BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução a ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- BARROS, Laura Mendes Amando de. *O foment e o Conselho Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente em São Paulo*. Dissertação (Mestrado). Prof. orientador. Dr. Gustavo Justino de Oliveira. Faculdade de Direito. São Paulo. 2012.
- BARROSO, Luis Roberto. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva. 2009.
- BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 653-656.
- BEKKERS, René; WIEPKING, Pamela. *A literature review of empirical studies of philanthropy: Eight mechanisms that drive charitable giving*. Center for Philanthropic Studies, Faculty of Social Sciences, VU University Amsterdam De Boelelaan 1081, 1081 HV Amsterdam the Netherlands. Disponível em: <http://dare2.uvu.vu.nl/bitstream/handle/1871/33145/Bekkers_Wiepkling_11_NVSQ_postprint.pdf?sequence=2>. Acesso em: 23 maio 2014.
- BERCOVICI, Gilberto. Política econômica e direito econômico. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDFFE*. I. Belo Horizonte, ano 01, número 01, p. 199-214, mar. 2012.

BERCOVICI, Gilberto. MASSONETO, Luís Fernando. *A Constituição Dirigente Invertida: a blindagem da Constituição Financeira e a Agonia da Constituição Económica*. Separata do Boletim de Ciências Económicas: Coimbra, 2006.

BHW Anesthesia Foundation vs Commissioner. LEAGLE.
 <http://www.leagle.com/decision/197975372bgtc681_1695.xml/B.H.W.%20ANESTHESIA%20FOUNDATION,%20INC.%20v.%20COMMISSIONER>.
 Acesso em: 1º maio 2014.

BICCA, Luiz. *Racionalidade moderna e subjetividade*. São Paulo: Loyola, 1997. (Coleção Filosofia – 43).

BILL & MELLINA GATES FOUNDATION. Disponível em:
 <<http://www.gatesfoundation.org/>>. Acesso em: 3 jun. 2014.

BITTKER, B.I.; RAHDERT, G.K. *The Exemption of Nonprofit Organizations from Federal Income Taxation from Federal Income Taxation*. *Yale Law School Faculty Scholarship Series*, 1976.

BOBBIO, Norberto. *As ideologias e o poder em crise*. 4. ed. Brasília: UnB, 1999.

_____. *As sanções positivas*. Da estrutura à função: novos estudos da teoria do direito. Trad. Daniela B. Versiani. Barueri: Manoel, 2007.

_____. *Estado, Governo e Sociedade: por uma teoria geral da política*. Disponível em:
 <ftp://ftp.unilins.edu.br/leonides/Aulas/Ci_ncia%20Pol_tica%20-%20I/Norberto%20Bobbio%20-%20Estado,%20governo,%20sociedade%20-%20Para%20uma%20teoria%20geral%20da%20pol_tica.pdf>. Acesso em: 1º abr. 2013. p. 35-36.

_____. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Trad. Daniela BaccacciaVersani. Barueri-SP: Manole, 2007.

BONAVIDES, Paulo. *Do Estado liberal ao Estado social*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980.

BORDA, Guillermo. *Manual de contratos*. 19. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2000.

- BORGES, Alice Gonzalez. Supremacia do Interesse Público: Desconstrução ou Reconstrução? *Revista de Direito do Estado*, n. 21. Edição Especial. 05 anos de Revista de Direito do Estado. Rio de Janeiro: Renovar, jan.-dez. 2011.
- BORGES, Jorge Souto Maior. *Introdução ao direito financeiro*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- _____. *Isonções tributárias*. 2. ed. São Paulo, Sugestões Literárias, 1980.
- _____. *Introdução do direito financeiro*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- BORRÁS, Gabriel Giampietro. *Incentivos tributários para el desarrollo*. Buenos Aires: Depalma, 1976.
- BOVBJERG, Randall R. Marsteller, Jill A. Nichols, L.M. Nonprofit conversion: theory, evidence, and state policy options. *Health Services Research*, v. 5, p. 1–18, 1998.
- BRANCO, Vera Sylvia Venegas Falsetti. *Além das boas intenções: benefícios fiscais, regulamentação e “accountability” dos provedores filantrópicos numa perspectiva comparada*. Dissertação no curso de pós-graduação da FGV/EAESP. Mestrado (Administração Pública). São Paulo, 2000. Orientador: Dr. Leonardo Fernando Basso.
- BRASIL, IBGE, FASFIL. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/fasfil/2010/>>. Acesso em: 3 out. 2012.
- BRODY, E. The Board of Nonprofit Organizations : Puzzling Through the Gaps Between Law and Practice. *Fordham Law Review*, v. 76, n. 2, p. 521–566, 2007.
- BUCKLES, Johnny Rex. The Case for the Taxpaying Good Samaritan: Deducting Earmarked Transfers to Charity Under Federal Income Tax Law, *Theory and Policy*, 70 *Fordham L. Rev.* 1243 (2002). Available at: <<http://ir.lawnet.fordham.edu/flr/vol70/iss4/4>>.
- CALABRESI, Guido; BOBBIT, Philip. *Tragic choices*. London: Norton, 1978.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. Malheiros: Rio de Janeiro, 1993.

- _____. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- _____. *O sujeito ativo da obrigação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.
- CARRIÓ, Genaro. *Notas sobre derecho y lenguaje*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1972.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- _____. _____. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- CASSAGNE, Juan Carlos. *Derecho administrativo*. 7. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2002. t. 2.
- CASSESE, Sabino. *La arena pública: nuevos paradigmas para el Estado*. In: _____. *La crisis del Estado*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2003.
- CHANG, Joannie; GOLDBERG, Jennifer I; SCHRAG, Naomi J. *Topics in Philanthropy: Cross-border Charitable Giving*. New York University School of Law. The National Center on Philanthropy and the Law, 1996.
- CHARITABLE giving and tax policy: a historical and comparative perspective. Conference Volume. CEPR conference. Maio 2012. Paris School of Economics. Editors Gabrielle Fack and Camille Landais. Disponível em: <file:///C:/Users/Luma%20pc/Downloads/full_volume.pdf>. Acesso em: 8 jun. 2014.
- CHARITIES AID FOUNDATION. Disponível em: <https://www.cafonline.org/images/CAF_WGF_Infographic.png>. Acesso em: 1º jun. 2014.
- CHARLES CHOTFLETER – *The Economics of Giving*. Disponível em: <<http://philvol.sanford.duke.edu/documents/giving.pdf>>. Acesso em: 20 maio 2014.
- CHAUI, Marilena. *O que é ideologia*. 42. ed. São Paulo: Brasiliense, 2007.
- CHUECOS, Montserrat Casanellas. *El nuevo régimen tributario del mecenazgo*. Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales Marcial Pons, 2003.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

_____. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003

_____. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. 3. ed. São Paulo. Dialética, 2003.

_____. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

COLINVAUX, Roger. GALLE, Brian. STEUERLE, Eugene. The Charitable Deduction: policy and analysis. Disponível em: <<http://www1.law.nyu.edu/ncpl/resources/documents/Steuerle-TheCharitableDeductionPolicyandAnalysis.pdf>>. Acesso em: 25 maio 2014.

COLOMBO, John D. The Marketing of Philanthropy and the charitable contributions deduction: integrating theories for the deduction and tax exemption. *Wake Forest Law review*, v. 36, p. 657-703, 2001.

_____. Private Benefit: What Is It – and What Do We Want It To Be? New York University, 2011. Disponível em: <<http://www1.law.nyu.edu/ncpl/resources/documents/JohnColomboFormattedNCPLPaper2011.pdf>>. Acesso em: 1 mar. 2014.

COMISSÃO ECONÔMICA PARA AMÉRICA LATINA E CARIBE. Disponível em: <<http://www.cepal.org/celade/noticias/paginas/5/32095/Brasil.pdf>>. Acesso em: 20 jul. 2014.

COMPARATO, Fabio Konder. *A afirmação histórica dos direitos humanos*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. *Educação, Estado e poder*. São Paulo: Brasiliense, 1987.

_____. *Ética: direito, moral e religião no mundo moderno*. São Paulo: Companhia das Letras, 2006.

COMPLIANCE GUIDE FOR NONPROFIT ORGANIZATIONS. Legal and Tax Materials for Nonprofit Administration. Compiled by Judah I. Kupfer, Esq. ©

2011 Judah I. Kupfer. First Edition, December 2011. Disponível em: <http://www.youngisrael.org/content/PDFs/Rabbinic/nonprofit_booklet_v11Kupfer.pdf>.

CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal e fundos de participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001. v. 1.

_____. Planejamento e responsabilidade fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury et al. (Coord.). *Lei de Responsabilidade Fiscal: 10 anos de vigência: questões atuais*. Florianópolis: Conceito, 2010.

CORNELL UNIVERSITY LAW SCHOOL. Legal Information Law School. US Constitution. Disponível em: <<http://www.law.cornell.edu/constitution>> Acesso em: 1º jun. 2014.

CORREA, Walter Barbosa. Incidência. Não incidência. Isenção. São Paulo: IBDT. Resenha Tributária, 1975.

CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo*. Incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro. Tese doutorado em direito econômico, financeiro e tributário. São Paulo, 2012.

_____. *O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro*. Tese de doutorado. USP. São Paulo, 2012.

COSTA, Marília Maciel. Esporte de Alto Rendimento – produção social da modernidade – o caso do vôlei de praia. *Revista Sociedade e Estado*, v. 22, n. 1, p. 35-69, Brasília, jan.-abr. 2007.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. São Paulo, 2009.

_____. *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Malheiros: 2006.

COUTINHO, Diogo Rosenthal. Entre eficiência e equidade: a universalização das telecomunicações em países em desenvolvimento. In: *Revista DireitoGV*, v. 1, n. 2, jun.-dez. 2005.

CRUZ, Flávio da et al. (Coord.). *Lei de Responsabilidade Fiscal comentada*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

- CUNHA, Rogério Sanches; LEPORE, Paulo Eduardo; ROSSATO, Luciano Alves. *Estatuto da Criança e do Adolescente comentado*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.
- CURY, Munir; SILVA, Antônio Fernando do Amaral; MENDEZ, Emílio García (Coord.). *Estatuto da Criança e do Adolescente comentado: comentários jurídicos e sociais*. 3. ed. rev. atual. São Paulo, Malheiros, 2001.
- DALE, Harvey. *Charitable contributions deductions*. Disponível em: <www.nyu.edu/projects/hdale/charitable%20contributions%20deductions.pdf> Acesso em: 4 abril 2014.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos da teoria geral do Estado*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- _____. O direito da criança ao respeito. São Paulo. *Summus*, Série Novas Buscas em Educação, v. 28, 1986.
- DANTAS, Ivo. O Direito Comparado – formação histórica, métodos e técnicas de pesquisa. Recife, *Anuário dos cursos de pós-graduação em Direito da UFPE*, Recife, v. 8, n. 8, p. 167-99, 1997.
- DE LA RIVA, Ignacio. *Ayudas públicas*. Incidencia de la intervención estatal en el funcionamiento del mercado. Buenos Aires: Hammurabi, 2004.
- DEMO, Pedro. *Solidariedade como efeito de poder*. São Paulo: Cortez. Instituto Paulo Freire, 2002.
- DIAS, Maria Tereza Fonseca. *Terceiro Setor e Estado: legitimidade e regulação*. Belo Horizonte: Forum, 2008.
- DIMENSTEIN, Gilberto. *O cidadão de papel – A infância, a adolescência e os direitos humanos no Brasil*. 19. ed. São Paulo: Ática, 2001.
- DINIZ, Gustavo Saad. *Direito das fundações privadas*. Porto Alegre: Síntese, 2000.
- _____. Incentivos Fiscais a Cultura através da Isenção Parcial de Imposto de Renda Concedida pela Lei n. 8.313/91. *Revista de Estudos Tributários*, n. 12, p. 148-158, mar.-abr. 2000. P. 148-158.

DIVISÃO DE INFORMAÇÕES E RELAÇÕES EXTERNAS DO FUNDO DE POPULAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. Disponível em: <<http://www.unfpa.org.br/novo/index.php/biblioteca/publicacoes/populacao/633-envelhecimento-no-seculo-xxi-celebracao-e-desafio>>. Acesso em: 20 jul. 2014.

DODGE, Joseph M. Estate & Gift Tax. Case note Lae Outlines. Casenotes Publishing CO, INC. USA. 2000.

DUARTE, E.; WERNER, T. Conhecendo um pouco mais sobre as deficiências. *Curso de atividade física e desportiva para pessoas portadoras de deficiência: educação à distância*. Rio de Janeiro: UGF, 1995. v. 3.

DUARTE, Rui Pinto. Uma Introdução do Direito Comparado. Disponível em: <<http://www.rpdadvogados.pt/pdf/pb/DireitoComparado.pdf>>. Separata da *Revista O Direito IV*. Almedina. 2006. Acesso em: 20 ago. 2014.

DUF, David G. Tax Treatment of Charitable Contributions in Canada: Theory, Practice, and Reform. Disponível em: <<http://digitalcommons.osgoode.yorku.ca/cgi/viewcontent.cgi?article=1389&context=ohlj>>. Volume 42, Number 1 (Spring 2004) Article 2. Acesso em: 25 maio 2014.

EECKER, Wilfried. Ética na Economia: da economia clássica ao liberalism. *Síntese Nova Fase*. Belo Horizonte, v. 25, n. 82, p. 329-349, 1998.

ELIAS, Roberto João. *Comentários ao Estatuto da Criança e do Adolescente*. São Paulo: Saraiva, 1994.

ELIAS, Roberto João. *Comentários ao Estatuto da Criança e do Adolescente*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

FACEBOOK. Dia de doar. Disponível em: <<https://pt-br.facebook.com/diadedoar>>. Acesso em: 30 ago. 2014.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e mudança social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

FARACO, Alexandre Ditzel; COUTINHO, Diogo Rosenthal. Regulação de indústrias de rede: entre flexibilidade e estabilidade. *Revista de Economia Política*, v. 27, n. 2, abr.-jun. 2007.

- FARO, Julio Pinheiro. Solidariedade e Justiça Fiscal: uma perspectiva diferente sobre a concretização de direitos a partir do dever de pagar impostos. *Revista de Direito Constitucional e Internacional* 2012. RDCI81. P. 230/270.
- FERNANDES, Rubem Cesar. *Privado porém público: o terceiro setor na América Latina*. 3. ed. Rio de Janeiro: RelumeDumará, 2002.
- FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- _____. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 6. ed. 3. reimpr. São Paulo: Atlas, 2011.
- FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier LATIN, 2005.
- FERREIRA, Sergio de Andréa. As organizações sociais e as organizações da sociedade civil de interesse público: considerações sobre seu regime jurídico. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, . 217, p. 105-118, jul.-set. 1999.
- FindLaw. For Legal Professionals. US Supreme Court. Opinions. Cases in volume 63. Caso Commissioner vs Durberstein. Disponível em: <<http://caselaw.lp.findlaw.com/scripts/getcase.pl?court=us&vol=363&invol=278>>. Acesso em: 15 maio 2014.
- FISCHER, Rosa Maria. *O desafio da colaboração: práticas de responsabilidade social entre empresas e terceiro setor*. São Paulo: Gente, 2005.
- FOSS, Maria Carolina. *Análise jurídica da promoção da inovação tecnológica no setor brasileiro de tecnologias da informação e comunicação*. Dissertação depositada como requisito parcial para obtenção do título de mestre em direito. Orientador Newton Silveira. Faculdade de Direito. USP. 2013.
- FOUCAULT, Michel. *A verdade e as formas jurídicas*. Tradução Roberto Cabral de Melo Machado e Eduardo Jardim Morais, supervisão final do texto Léa Porto de Abreu Novaes et. al. Rio de Janeiro: NAU Editora, 2002.
- FOUCAULT, Michel. *Vigiar e punir*. 37. ed. Rio de Janeiro: Vozes, 2007.

- FRANCISCO, José Carlos. Art. 195. In BONAVIDES, Paulo; MIRANDA, Jorge; AGRA, Walber de Moura (Coord.). *Comentários à Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- FRANCO NETO, Georgenor de. *As bases constitucionais do dever do Estado de promover a cultura – Aspectos Gerais*. Suplemento Trabalhista. LTR. São Paulo. 2006. Ano 42. P. 617/622
- FREUD, Sigmund. O mal estar da civilização. Rio de Janeiro: Imago, 1996. vol. XXI.
- FRUMKIN, Peter. *On Being Nonprofit: a conceptual and policy primer*. Cambridge, Massachusetts; London, England, Harvard University Press, 2002.
- FUNDACIÓN VICENTE FERRER. Disponível em: <<http://www.fundacionvicenteferrer.org/es/origen-de-los-recursos>>. Acesso em: 1º out. 2011
- GAGLIANO, Pablo Stolze. *O contrato de doação: análise crítica do atual sistema jurídico e seus efeitos no direito de família e sucessões*. 2. ed. São Paulo: Sariva, 2008.
- GALDINO, Flávio. *Introdução à Teoria dos custos dos direitos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.
- GARCIA FILHO, José Carlos Cal. Serviço público e direitos fundamentais. *Revista de Direito do Estado*. Rio de Janeiro: Renovar, n. 16, out.-dez. 2009.
- GAUDIN, Jean-Pierre. *Gouverner par contrat: l'action publique em question*. Paris: Presses de Sciences Politiques, 1999. p. 14.
- GERGEN, M.P. The Case for a Charitable Contributions Deduction. *Virginia Law Review*, v. 74, p. 1393–1450, 1988. Disponível em: <<http://scholarship.law.berkeley.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2469&context=facpubs>>. Acesso em: 24 maio 2014.
- GERONE, Acyr de. As organizações religiosas e o terceiro setor. *Revista de Direito do Terceiro Setor. RDTs*. Belo Horizonte, ano 2, n 3, p. 61-85, jan/jun 2008.

- GIANETTI, Eduardo. *Vícios privados. Benefícios públicos*. São Paulo: Companhia das Letras, 1993.
- GIVING TUESDAY. Disponível em: <<http://www.givingtuesday.org/>>. Acesso em: 30 ago. 2014.
- GIVING USA FOUNDATION. *Giving USA 2012: The Annual Report on Philanthropy for the Year 2011, Executive Summary*, 2012.
- GOMES, Orlando. *Contratos*. 28. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- GÓMEZ, Manuel Herrera. La especificidad organizativa del tercer setor: typos y dinamicas. *Papers* 56, 1998. Disponível em: <http://www.raco.cat/index.php/papers/article/viewFile/25521/25355>. Acesso em 24 de maio de 2014.
- GRAMEEN CREATIVE LAB. Disponível em: <<http://www.grameencreativelab.com/>>. Acesso em: 1º out. 2014.
- GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição Federal de 1988*. 9 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- GREENE, Pamela; McCLELLAND, Robert. Congressional Budget Office, Washington, DC 20515. *National Tax Journal*. Vol. LIV, No. 3. Taxes and Charitable Giving. Disponível em: <[http://ntj.tax.org/wwtax/ntjrec.nsf/8C63888EDF9C976285256B4B00667CD2/\\$FILE/v54n3433.pdf](http://ntj.tax.org/wwtax/ntjrec.nsf/8C63888EDF9C976285256B4B00667CD2/$FILE/v54n3433.pdf)>. Acesso em: 20 maio 2014.
- _____; _____. Taxes and Charitable Giving. Congressional Budget Office, Washington, DC 20515. *National Tax Journal*, v. LIV, n. 3, 1997. Disponível em: <[http://ntj.tax.org/wwtax/ntjrec.nsf/8C63888EDF9C976285256B4B00667CD2/\\$FILE/v54n3433.pdf](http://ntj.tax.org/wwtax/ntjrec.nsf/8C63888EDF9C976285256B4B00667CD2/$FILE/v54n3433.pdf)>.
- GREEPEACE. Disponível em: <<https://donate.greenpeace.org/hpp/pay.shtml>>. Acesso em: 12 jun. 2014.
- GRUPENMACHER, Betina Treigner. Responsabilidade fiscal, renúncia de receitas e guerra fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury et al. (Coord.). *Lei de*

Responsabilidade Fiscal: 10 anos de vigência: questões atuais.
Florianópolis: Conceito, 2010.

HANSMANN, H. The effect of tax exemption and other factors on the market share of nonprofit versus for profit firms. *National Tax Journal*, v. XL, p. 71–82, 1984.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

_____. Incentivos Fiscais em face da lei de responsabilidade fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; MARCELO, Magalhães (Coord.). *Incentivos fiscais*. São Paulo: MP, 2007.

_____. Lei de Responsabilidade Fiscal: Requisitos para Concessão de Incentivos Tributários. *Revista Brasileira de Direito Tributário* n 28. Set/iut 2011. P. 76/82

HARDING Hospital vs United States. Leagle. Disponível em: <http://leagle.com/decision/19731163358FSupp805_11055.xml/HARDING%20HOSPITAL,%20INC.%20v.%20UNITED%20STATES>. Acesso em: 1 maio 2014.

HELPAGE INTERNATIONAL. Disponível em: <<http://www.helpage.org/global-agewatch/population-ageing-data/country-ageing-data/?country=Brazil>>. Acesso em: 20 jul. 2014.

HENRIQUES, Elcio Fiori. *O regime do gasto público brasileiro*. Mestrado. USP. Prof. Regis Fernandes de Oliveira. 2009.

HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Tradução Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991.

HOLMES JR, Oliver Wendell. *The Commom Law*. Boston: Dover, 2014.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The cost of rights – why liberty depend on taxes*. New York: W.W. Norton & Company, 1999.

HOPKINS, Bruce R. Non Profit Law Center. Disponível em: <http://www.nonprofitlawcenter.com/resDetails.php?item_ref=226>. Acesso em: 29 jan. 2014.

- HORA NETO, João. O princípio da função social do contrato no código civil de 2002. *Revista de Direito Privado*, n 14, p. 44, São Paulo: Revista dos Tribunais, abr.-jun. 2002.
- HUME, David. *Tratado da natureza humana: uma tentativa de introduzir o método experimental de raciocínio nos assuntos morais*. 2. reimp. São Paulo: UNESP, 2005.
- HUTINGTON, Samuel. *A ordem política nas sociedades em mudança*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1975.
- INCENTIVO fiscal é pouco utilizado. *Folha de S. Paulo*. Dinheiro. B9. 25 de julho de 2006.
- INSTITUTO Ayrton Senna que se dedica a uma educação de qualidade em todo o Brasil. Disponível em: <<http://senna.globo.com/institutoayrtonsenna/programas/>>. Acesso em: 1º out. 2011.
- INSTITUTO PARA O DESENVOLVIMENTO DO INVESTIMENTO SOCIAL. IDIS. Brasil realiza Dia de Doar para incentivar a cultura da doação. Disponível em: <<http://www.idis.org.br/acontece/noticias/brasil-realiza-dia-de-doar-para-incentivar-a-cultura-da-doacao/view>>. Acesso em: 30 ago. 2014.
- INTERNAL REVENUE SERVICE, *2012 Data Book*, p. 56. Disponível em: <<http://www.irs.gov/pub/irs-soi/12databk.pdf>>. Acesso em: 1º jun. 2014.
- IRS*. Disponível em: <<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p526.pdf>>. Acesso em: 12 jun. 2014.
- JACOBS, R.N. Narrative and Legitimacy: U.S. Congressional Debates about Nonprofit Sector. *Sociological Theory*, v. 25, p. 1–25, 2007.
- JELLINEK, Georg. *Teoria general del Estado*. Granada: Comares, 2000.
- JESSEN, Henry. *Direitos intelectuais*. Rio de Janeiro: Itaipu, 1967.
- JOINT COMMITTEE ON TAXATION. PRESENT LAW AND BACKGROUND RELATING TO THE FEDERAL TAX TREATMENT OF CHARITABLE CONTRIBUTIONS. Disponível em:

<<https://jct.gov/publications.html?func=startdown&id=4506>>. Acesso em: 16 jan. 2014.

JOYAUX, Simone P. *Strategic Fund Development*. Third Edition. USA, 2012.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LAPATZA, J. J. Ferreiro. Derecho financiero: dinero público y política fiscal. *Revista de Direito Tributario* 100/79-85.

LEDERMAN, Leandra. *Equity and the Article I Court: Is the Tax Court's Exercise of Equitable Power Constitutional*, 5 FLA. TAX REV. 356 (2001).

LEGAL INFORMATION INSTITUTE. Cornell University Law School. Bob Jones vs United States of América. Disponível em: <<http://www.law.cornell.edu/supremecourt/text/461/574>>. Acesso em: 28 jan. 2014.

LEITE, Nelson Filho. *Da incidência e não incidência: isenção e imunidades*. 10. ed. Campinas: Ed. Universitária de Direito, 1986.

LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. São Paulo: Manole, 2003.

LEWIS, Sandra Aparecida Lopes Barbon. Terceiro setor. Políticas públicas e tributação. *Revista de Direito do Terceiro Setor. RDTS*. Belo Horizonte, ano 1, n 1, p. 73-95, jan.-jun 2007.

LIST, J.A. American Economic Association The Market for Charitable Giving The Market for Charitable Giving. *The Journal of Economic Perspectives*, v. 25, n. 2, p. 157-180.

LIMA, Carolina Caiado. *O convênio administrativo colaborativo para a transferência de recursos públicos a entidades privadas sem fins lucrativos como instrumento dos mecanismos diretos de fomento público*. Mestrado. Dissertação. USP. Profa. Dr. Odete Medauar. 2010.

LIST, J.A. American Economic Association The Market for Charitable Giving The Market for Charitable Giving. *The Journal of Economic Perspectives*, v. 25, n. 2, p. 157–180,

- _____. The Market of charitable Giving. *The Journal of Economic Perspective*. Vol. 25. N 02. Spring. 2011. p. 157-180. Disponível em: <www.jstor.org.br/stable/23049458>.
- LOMBRA, Gabrielle. Pessoas físicas poderão doar dinheiro para o Rio-2016, sem valor mínimo. *Globo Esporte*. 01.09.2011. Disponível em: <<http://globoesporte.globo.com/olimpiadas/noticia/2011/09/pessoas-fisicas-poderao-doar-dinheiro-para-rio-2016-sem-valor-minimo.html>>. Acesso em: 9 out. 2011.
- LORENZETTI, Ricardo Luis. *Tratado de los contratos*. Rubinzal: Culzoni Editores, 1999. t. III.
- LUNARDELLI, Regina Andrea Accorsi. *Tributação do terceiro setor*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- MACHADO, Martha de Toledo. *A proteção constitucional de crianças e adolescentes e os direitos humanos*. Barueri, SP: Manole, 2003.
- MARCILIO, M. L. *A lenta construção dos direitos da criança brasileira – século XX*. São Paulo: Comissão de Direitos Humanos. Biblioteca Virtual de Direitos Humanos da Universidade de São Paulo. Disponível em: <<http://www.2.ibam.org.br/municipiodh/biblioteca%2FArtigos/crianca.pdf>>. Acesso em: 21 dez. 2008.
- MARTINS, Danilo Ribeiro Miranda. O mecanismo de incentive fiscal da Lei Rouanet. *Forum Administrativo-FA*. Belo Horizonte. Ano 10. N 114. P. 37-41. Ago. 2010.
- MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. *Despesa Fiscal e orçamento do Estado no ordenamento jurídico português*. Coimbra: Almedina, 2004.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Impossibilidade de exigência de imposto de renda sobre doação em dinheiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 43, p. 154/163.
- _____. Incentivos onerosos e não onerosos na lei de responsabilidade fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury et al. (Coord.). *Lei de Responsabilidade Fiscal: 10 anos de vigência: questões atuais*. Florianópolis: Conceito, 2010.
- _____. *O Sistema Tributário na Constituição* 6. ed. São Paulo: Sariva, 2007.

- MARTINS, Marcelo Guerra. Renúncia de receita como gasto tributário e a Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Forum de Direito Financeiro e Economico. RFDPE*. Coordenação Regis Fernandes de Oliveira. Fernando Facury Scaff. Ano 02. N. 02. set. 2012 – fev. 2013. Publicação semestral.
- MARTINS, Marcelo Guerra. Renúncia de Receita como Gasto Tributário e a Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Forum de Direito Financeiro e Economico. RFDPE*. Coordenação Regis Fernandes de Oliveira. Fernando Facury Scaff. Ano 02. N. 02. set. 2012 – fevereiro/2013. Publicação semestral. p. 51-67.
- MATIAS-PEREIRA, José. *Finanças públicas: a política orçamentária no Brasil*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MAURO, José Eduardo Marques; NAVES, Rubens. Terceiro setor e suas perspectivas. *Cadernos de Pesquisa da Universidade de Caxias do Sul*, v. 7, n 2, p. 40, 1999.
- MAYNEZ, Eduardo Garcia. *Introducción al estudio del derecho*. 18. ed. México: Porrúa, 1971.
- MCCAFFERY, Edward. J. *Income Tax Law. The Oxford Introductions to U.S. Law*. Oxford University Press, 2012.
- MCKINSEY. Um incentivo às doações. *Revista VEJA*. São Paulo: Abril, 3 de novembro de 2010.
- McNULTY, J.K. Public Policy and private charity: A Tax policy perspective. *Virginia Tax Review*, v. 3, p. 229–253,
- MÉDICO SEM FRONTEIRAS. Disponível em: <http://www.msf.org.br/conteudo/146/por-que-ser-um-doador-sem-fronteiras?/> Acesso em: 09 nov. 2012.
- MÉDICO vence prêmio de empreendedor social. *Folha de S. Paulo*. TV Folha. 26 nov. 2010. Disponível em: <http://www1.folha.uol.com.br/multimedia/videocasts/836491-medico-vence-o-premio-empendedor-social-veja-trechos-da-premiacao.shtml>

- MELO FILHO, Alvaro. Incentivos fiscais para o desporto. Lei n. 7752/89. *Revista de Informação Legislativa*, ano 6, n 104, p. 105 a 120, Brasília, out.-dez. 1989.
- MELO, José Eduardo Soares. *Contribuições sociais no sistema Tributário*. Malheiros: Rio de Janeiro, 1995.
- _____. *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010.
- MENDONÇA, Fabiano André de Souza. *Direito comparado: objeto do direito*. Disponível em: <<http://www.revistaunirn.inf.br/revistaunirn/index.php/revistaunirn/article/viewFile/32/35>>. Acesso em: 20 ago. 2014.
- MENDONÇA, José Vicente Santos. Uma teoria em prol do fomento público democrático, eficiente e não paternalista. *Revista da Procuradoria Geral*, n. 65, p. 135, Rio de Janeiro, 2010.
- MINISTÉRIO DA CULTURA. PROGRAMA NACIONAL DE APOIO A CULTURA. Disponível em: <<http://www.cultura.gov.br/site/aceso-a-informacao/programas-e-acoos/programa-nacional-de-apoio-a-cultura/>> Acesso em: 30 set. 2012.
- MINISTÉRIO DA CULTURA. SECRETARIA DO AUDIOVISUAL. Disponível em: <<http://www.cultura.gov.br/audiovisual/numeros/>>. Acesso em: 13 out. 2012.
- MINISTÉRIO DA JUSTIÇA. *Manual das Entidades sociais*, 2007.
- MINISTÉRIO DO ESPORTE. LEI DE INCENTIVO AO ESPORTE. Disponível em: <<http://www.esporte.gov.br/arquivos/leilncentivoEsporte/altoRendimento.pdf>>.
- MODESTO, Paulo. O direito administrativo do terceiro setor e a aplicação do direito público às entidades privadas sem fins lucrativos. In: Paulo Modesto. Luiz Arnaldo Pereira da Cunha Junior. Terceiro Setor e Parcerias na área de Saúde. Belo Horizonte. Editora Fórum. 2011.
- _____. Reforma do Estado, formas de prestação de serviço público e parcerias público-privadas. In: OSORIO, Fábio Medina; SOUTO, Marcos Juruena Vilela (Org.). *Direito administrativo: estudos em homenagem a Diogo Figueredo Neto*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

- _____. Reforma do marco legal do terceiro Setor no Brasil. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado*, Salvador, n. 5, mar.-maio 2006. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/RERE-5-MARÇO-2006-PAULO%20MODESTO.pdf>>. Acesso em: 27 out. 2012.
- MOLESTINA, Eduardo Pólit. *Derecho financeiro y política fiscal*. Disponível em: <http://www.usfq.edu.ec/publicaciones/iurisDictio/archivo_de_contenidos/Documentos/IurisDictio_2/derecho_financiero_disciplina_fiscal.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2014.
- MONTAÑO, Carlos. *Terceiro setor e questão social: crítica ao padrão emergente de intervenção social*. São Paulo: Cortez, 2002.
- MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil*. Direito das obrigações. 2ª parte. São Paulo: Saraiva, 2009.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. O Estado e o Poder Fiscal. *Revista do Instituto de Direito Público da Faculdade de Direito da USP*. São Paulo, 1:673.
- MORAES, Maria Celina. TEIXEIRA, Ana Carolina Brochado. Comentários ao art. 227 da Constituição. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK, Lenio Luiz (Coord. Científica). LEONCY, Léo Ferreira (Coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.
- MOREIRA, Vital. *Auto-regulação e administração pública*. Coimbra. Almedina, 1997.
- MOURA, Silvia de. Participação de empresas por meio de seleção de projetos para doação em dinheiro. *Folha de S. Paulo*. Cotidiano. 25 mar. 2011. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/folha/cotidiano/ult95u712138.shtml>>
- NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2004.
- _____. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1976.

- _____. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974.
- NOLETO, Mauro Almeida. *Subjetividade jurídica: a titularidade de direitos em perspectiva emancipatória*. Porto Alegre: Safe, 1998.
- NYU. Charitable Contributions of Property: a Broken System Reimagined. Disponível em: <<http://www1.law.nyu.edu/ncpl/resources/documents/Steuerle-TheCharitableDeductionPolicyandAnalysis.pdf>>. Acesso em: 25 2014.
- _____. Cross Border – Charitable Giving – Joanne Chang, Jennifer Goldberg, Naomi Schrag. Disponível em: <http://www1.law.nyu.edu/ncpl/pdfs/Monograph/Nonprofit_Organizations_FINAL.pdf>.
- _____. Introduction to the philanthropy. Classics edition of M.M. Chambers Charters of Philanthropies: a study of selected trust instruments, charters, by-laws, and court decisions (1948). Peter Dobkin Hall. Disponível em: <<http://www.hks.harvard.edu/fs/phall/chambers%20text%20+%20intro%20final.pdf>>. Acesso em: 25 maio 2014.
- _____. New York University . National Center on Philanthropy and the Law. 24th Annual Conference. The Charitable Contribution Deduction: Reform and Simplification. Areas for Reform: Split Interest and Partial Interest Gifts. Martin A. Hall. Carolyn M. Osteen. Ropes & Gray LLP. Disponível em: <http://www1.law.nyu.edu/ncpl/resources/documents/Osteen-SplitInterestandPartialInterestGifts-2012.pdf>. Acesso em: 25 de maio de 2014.
- _____. Nonprofit Organization: A guide to choosing form. Nancy Mehlman e Lisa Watts. Disponível em: <http://www1.law.nyu.edu/ncpl/pdfs/Monograph/Nonprofit_Organizations_FINAL.pdf>. Acesso em: 25 maio 2014.
- _____. Reforming the Charitable Contribution Substantiation Rules* Ellen P. Aprill. Disponível em: http://www1.law.nyu.edu/ncpl/resources/documents/Aprill-Evaluating-the-Charitable-Contribution-Substantiation-Rules_000.pdf. Acesso em 25 de maio de 2014.

_____. The Charitable Deduction: Policy and Analysis. Roger Colinvaux. Brian Galle. and C. Eugene Steuerle¹. Disponível em: <<http://www1.law.nyu.edu/ncpl/pdfs/Monograph/Monograph1996CrossBorder.pdf>>.

_____. STUDY ON MODELS OF SELF-REGULATION IN THE NONPROFIT SECTOR. The National Center on Philanthropy and the Law. April 15, 2005. Disponível em: <http://www1.law.nyu.edu/ncpl/pdfs/Self%20Regulation%20Final%20Report-040307updates.pdf>. Acesso em 25 de maio de 2014.

_____. Private Benefit: What Is It – and What Do We Want It To Be?* John D. Colombo. Disponível em: <http://www1.law.nyu.edu/ncpl/resources/documents/JohnColomboFormattedNCPLPaper2011.pdf>. Acesso em 25 de maio de 2014.

_____. The Legal Foundations of American Philanthropy – Howard S. Miller. Disponível em: http://www.hks.harvard.edu/var/ezp_site/storage/fckeditor/file/pdfs/centers-programs/centers/hauser/programs/past_programs/philanthropy_classics/Miller.pdf. Acesso em 25 de maio de 2014. Acesso em 25 de maio de 2014.

O MINISTÉRIO do Esporte divulga um Manual do Proponente como instrumento de divulgação e orientação. Disponível em: <<http://www.esporte.gov.br/leilIncentivoEsporte/manualProponente/manualPropoente.htm>>.

OLIVEIRA, Angelina Mariz. Tributação das doações. *Revista de Direito Tributário*, n. 124.

OLIVEIRA, Gustavo Justino de. As organizações sociais e o Supremo Tribunal Federal: comentários à Medida Cautelar da ADIn n^o 1923-DF. In OLIVEIRA, Gustavo Justino (Coord.). *Direito do terceiro setor*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

OLIVEIRA, Gustavo Justino de. Terceiro setor, empresas e estado. In: _____ (Coord.). *Novas fronteiras entre o público e o privado*. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

_____. _____. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

_____. _____. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

_____. _____. 6 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

_____. *Gastos públicos*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

_____. O direito como instrumento de transformação da realidade – Discurso de recepção dos calouros. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico*, Ano 01, n. 01, p. 15, Belo Horizonte: Fórum, mar.-ago. 2012.

_____; HORVATH, Estevão. *Manual de direito financeiro*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

OS MAIS RICOS DO BRASIL, SEGUNDO A FORBES. *Revista Época*. Disponível em <<http://epoca.globo.com/tempo/noticia/2014/08/os-bmais-ricosb-do-brasil-segundo-forbes.html>>. Acesso em: 320 ago. 2014.

PAES, José Eduardo Sebo. *Fundações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários*. 5. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2004.

_____. _____. 6. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2006.

PEREIRA, Caio Mario da Silva. *Instituições de direito civil*. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

PEREIRA, Cláudia Fernanda de Oliveira. Os Tribunais de Contas e o terceiro setor: aspectos polêmicos do controle. In: OLIVEIRA, Gustavo Justino de (Coord.) *Terceiro setor empresas e Estado*. Belo Horizonte. Fórum, 2007.

PEREIRA, Tânia da Silva. *Direito da criança e do adolescente*. Uma proposta transdisciplinar. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

_____. O melhor interesse da criança. In: PEREIRA, Tânia da Silva Pereira. *O melhor interesse da criança: um debate interdisciplinar*. Rio de Janeiro – São Paulo: Renovar, 2000.

_____; OLIVEIRA, Guilherme de (Orgs). *O cuidado como valor jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

- PHILANTHROPIC PLANNING COMPANION. Brian M. Sagrestano. Robert E. Wahlers. Wiley. John Wiley & Sons, Inc. Usa, 2012. Foreword by Laura Fredricks.
- PIMENTA, Eduardo Salles. *A função social dos direitos autorais da obra audiovisual nos países ibero-americanos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.
- PLANO NACIONAL DE PROMOÇÃO, PROTEÇÃO E DEFESA DOS DIREITOS DE CRIANÇAS E ADOLESCENTES À CONVIVÊNCIA FAMILIAR. Disponível em: <http://portal.mj.gov.br/sedh/ct/viiconferencia/texto_plano.pdf>. Acesso em: 1º dez. 2012.
- POGGI, Gianfranco. *A evolução do Estado Moderno*. Trad. Álvaro Cabral. Rio de Janeiro: Zahar, 1981.
- PONTES DE MIRANDA, Francisco C. *Tratado de direito privado*. Parte geral. Tomo III. Negócios Jurídicos. Atualizado por Marcos Bernardes de Mello e Marcos Ehrhardt Jr. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.
- PRESENT LAW AND BACKGROUND RELATING TO THE FEDERAL TAX TREATMENT OF CHARITABLE CONTRIBUTIONS. Scheduled for a Public Hearing Before the House Committee on Ways And Means on February 14, 2013. Prepared by the Staff of the Joint Committee On Taxation. February 11, 2013. Disponível em: <<file:///C:/Users/Luma/Downloads/x-4-13.pdf>>. Acesso em 20 de maio de 2014.
- PROGRAMA de Desenvolvimento Institucional do Sistema. Departamento de Ciência e Tecnologia, Secretaria de Ciência, Tecnologia e Insumos Estratégicos, Ministério da Saúde Único de Saúde. *Rev Saúde Pública* 2011;45(4):808-11 Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rsp/v45n4/ITdecit.pdf>>. Acesso em: 30 ago. 2014.
- PRONO/PRONAS. Disponível em: <<http://www.portalinclusivo.ce.gov.br/phocadownload/publicacoesdeficiente/pronon%20-%20pronas%20-%20pcd.pdf>>. Acesso em: 5 ago. 2014.

- PUBLICAÇÃO 526. Internal Revenue Service. Departamento of the Treasury
Disponível em: <<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p526.pdf>> Acesso em: 06
mar. 2014.
- RAMIDOFF, Mário Luiz. 19 anos de Subjetivações. MINISTÉRIO PÚBLICO DO
ESTADO DO CEARÁ. Disponível em: <[http://www.pgj.ce.gov.br/orgaos/
orgaosauxiliares/cao/caopij/arquivos/Artigo_19_anos_Subjetiva%C3%A7%
C3%B5es_ECA.pdf](http://www.pgj.ce.gov.br/orgaos/orgaosauxiliares/cao/caopij/arquivos/Artigo_19_anos_Subjetiva%C3%A7%C3%B5es_ECA.pdf)>. Acesso em: 1º out. 2012.
- _____. *Direito da criança e do adolescente: teoria jurídica da proteção integral*.
Curitiba: Vicentina, 2008.
- RÁO, Vicente. *O direito e a vida dos direitos*. 3. ed. São Paulo: Revista dos
Tribunais, 1991. v. I.
- RED CROSS. Disponível em: <[http://www.redcross.org/images/MEDIA_Custom
ProductCatalog/m31340554_AnnualReportFY13.pdf](http://www.redcross.org/images/MEDIA_CustomProductCatalog/m31340554_AnnualReportFY13.pdf)>. Acesso em: 12 jun.
2014.
- REV. RUL. 76-206, 1976-1 C.B. 154. Internal Revenue Service. Disponível em:
<<http://www.irs.gov/pub/irs-tege/rr76-206.pdf>>. Acesso em: 2 maio 2014.
- RIO 2016. Disponível em: <www.rio2016.org/>. Acesso em: 1º nov. 2012.
- ROCHA, Silvio Luis Ferreira. *Terceiro setor*. São Paulo: Malheiros, 2003.
- RODRIGUES, M. L. A. Módulo II: Conselho dos Direitos da Criança e do
Adolescente. In: RODRIGUES, M. L. A.; GOMES, V. M. S. (Orgs.).
Formação de conselheiros em direitos humanos. Brasília: SEDH/PR, 2007.
- RODRIGUES, Nelson. *A sombra das chuteiras imortais*. São Paulo: Companhia
das Letras, 1993.
- ROGER COLINVAUX. Disponível em: <[http://www1.law.nyu.edu/ncpl/
resources/documents/Colinvaux-charitable-contributions-of-property.pdf](http://www1.law.nyu.edu/ncpl/resources/documents/Colinvaux-charitable-contributions-of-property.pdf)>.
Acesso em 25 de maio de 2014.
- ROSA, Alexandre Morais de. Art. 227 ao 230. In: BONAVIDES, Paulo; MIRANDA,
Jorge; AGRA, Jorge de Souza. (Coord.). *Comentários a Constituição
Federal de 1988*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

- ROSENBERG, Joseph; ROONEY, Patrick; STEUERLE, Eugene; TORAN, Katherine. What's been Happening to Charitable Recently? A Look at the Data. Disponível em: <www.urban.org/taxandcharities/upload/charitable-giving-brief-web.pdf>. Acesso em: 27 maio 2014.
- SALAMON, Lester. A emergência do terceiro setor – uma revolução associativa global. *Revista de Administração*, 33 (1), p. 5-11, São Paulo, jan.-mar. 1998.
- _____. *The resilient sector: the State of non profit America, in the State of non profit America*. Lester M. Salamon. (Coord). Washington. DC. Brookling Institution Press, 2003.
- _____; ANHEIR, Helmut K and Associates. *The emerging sector revisited: a summary*. The Johns Hopkins comparative nonprofit sector Project, phase H: Institute for Police. Center for Civil Society Studies, 1998.
- SALDANHA, Nelson. *O Estado moderno e a separação dos poderes*. São Paulo: Saraiva, 1987.
- SANTOS, Boaventura de Souza. Para uma reinvenção solidária e participativa do estado. In: PEREIRA; WILHEIM; SOLA (Org.). *Sociedade em transformação*. São Paulo: Unesp, 2001.
- SANTOS, José Anacieto Abduch. Licitação e terceiro setor. In: OLIVEIRA, Gustavo Justino de (Coord.). *Terceiro setor Empresas e estado*. Belo Horizonte: Fórum, 2007.
- SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 4. ed. São Paulo: Livraria do Advogado, 2004.
- _____. _____. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.
- _____; TIMM, Luciano Benneti (Org.). *Direitos fundamentais*. Orçamento e reserva do possível. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.
- SARMENTO, Daniel Antonio de Moraes. *Direitos fundamentais e relações privadas*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

- _____. (Org.). *Interesses públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.
- SCAFF, Fernando Facury. A efetivação dos direitos sociais no Brasil. Garantias constitucionais de financiamento e judicialização. In: _____; ROMBOLI, R.; REVENGA, M. (Org.). *A eficácia dos direitos sociais – I Jornada Internacional de Direito Constitucional Brasil/Espanha/Itália*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- _____. *Responsabilidade civil do estado intervencionista*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- _____. Como a sociedade financia o Estado para a implementação dos direitos humanos no Brasil. *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, v. 10-A, p. 275-302, 2006.
- _____. Contribuições de intervenção e direitos humanos de segunda dimensão. In: MAZZUOLI, Valério de Oliveira; RIBEIRO, Maria de Fátima. (Org.). *Direito internacional dos direitos humanos: estudos em homenagem à Professora Flávia Piovesan*. Curitiba: Juruá, 2004.
- _____. O direito à saúde e os tribunais. In: NUNES, Antonio A.; SCAFF, Fernando F. *Os tribunais e o direito à saúde*. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2011.
- _____. O jardim e a praça ou a dignidade da pessoa humana e o direito tributário e financeiro. *Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica*, v. 4, p. 97-110, 2006.,
- _____. Sentenças aditivas, direitos sociais e reserva do possível. In: COSTA, Paulo Sergio Weyl A. (org.). *Direitos humanos em concreto*. Curitiba: Juruá, 2008. v. 1.
- _____. Sentenças aditivas, direitos sociais e reserva do possível. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 51, p. 79-99, 2007.
- _____. Sentenças aditivas, direitos sociais e reserva do possível. In SARLET, Ingo W.; TIMM, Luciano B. (Orgs.) *Direitos fundamentais. Orçamento e “reserva do possível”*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

- _____; NUNES, A. J. A. *Os tribunais e o direito a saúde no Brasil*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.
- SCHOENMAKER, Janaina. O terceiro setor e a proteção dos direitos fundamentais. *Revista de Direito do Terceiro Setor. RDTS*. Belo Horizonte, ano 1, n 2, p. 25-50, jul.-dez. 2007.
- SCHOPENHAUER, Arthur. *O mundo como vontade e representação*. Tradução M. F. Sá Correia. 4. reimp. São Paulo: Contraponto, 2001.
- SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- SCHUMPETER, Joseph Alois. *The economics and sociology of capitalism*. Ed: Richard Swedberg. New Jersey: Princeton University Press, 1991.
- SCHUYT, Theo N. M. Philanthropy in European Welfare state: a challenging promise? Disponível em: <www.vp.excelente.org/static/images/pdf/article_philanthropy_and_welfare%20states.pdf>. Acesso em: 1º maio 2014.
- SCIARETTA, Toni. Estímulo fiscal pode duplicar filantropia no Brasil. *Folha de S. Paulo*. 21 jan. 2011. Mercado. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/863950-estimulo-fiscal-pode-duplicar-filantropia-no-brasil.shtml>>.
- SECRETARIA DOS DIREITOS HUMANOS. Disponível em: <http://www.sdh.gov.br/assuntos/pessoa-idosa/dados-estatisticos/Dados_sobreoenvelhecimentonoBrasil.pdf>. Acesso em: 21 jul. 2014.
- SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e prática das isenções tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.
- SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.
- _____. *Desenvolvimento como liberdade*. São Paulo: Companhia das Letras, 2002.
- _____. *Sobre ética e economia*. Trad. Laura Teixeira Motta; rev. técnica Ricardo Doninelli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 1999.

- SHOEMAKER, Ron; BROCKNER, Bill. Public Charity Classification and Private Foundation Issues: Recent Emerging Significant Developments. Disponível em: <<http://www.irs.gov/pub/irs-tege/eotopicp00.pdf> 2000>. Acesso em: 13 mar. 2014.
- SILVA PEREIRA, T. O melhor interesse da criança. In: _____ (Coord.) *O melhor interesse da criança: um debate interdisciplinar*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 14.
- SILVA, Edgard Neves da; MOTTA FILHO, Marcello Martins. Outras formas desonerativas. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de direito tributário*. 14. ed. Saraiva: São Paulo, 2013.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- SILVA, Maria do Rosário de Fátima. YASBEK, Maria Carmelita. Proteção social aos idosos: concepções, diretrizes e reconhecimento de direitos na América Latina e no Brasil. *R. Katál.*, Florianópolis, v. 17, n. 1, p. 102-110, jan.-jun. 2014. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rk/v17n1/a11v17n1.pdf>>. Acesso em: 20 jul. 2014.
- SILVA, Maria do Rosário de Fátima; LIMA, Juliana Reis. *Conselho de direitos da pessoa idosa: instrumento de participação e protagonismo*. Acesso em: <<http://www4.fsnet.com.br/revista/index.php/fsa/article/view/615>>. Disponível em: 19 jul. 2014.
- SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- SLYKE, D.M. Van Why do People Give?: New Evidence and Strategies for Nonprofit Managers. *The American Review of Public Administration*, v. 35, n. 3, p. 199–222, 2005.
- SMITH, Sarah; SCHARF, Kimberley. *Charitable donations and tax relief in the UK*. In Charitable giving and tax policy: a historical and comparative perspective. Conference Volume. CEPR conference. Maio 2012. Paris School of Economics. Editors Gabrielle Fack and Camille Landais. Disponível em:

- <file:///C:/Users/Luma%20pc/Downloads/full_volume.pdf>. Acesso em: 8 jun. 2014.
- SOUSA, Ercias Rodrigues. *Imunidades tributárias na Constituição Federal*. Curitiba: Juruá, 2003.
- SOUTO, Marcos Juruena Villela. Estímulos positivos. In: OLIVEIRA, Gustavo Justino de. (Coord.). *Terceiro setor, empresas e Estado: novas fronteiras entre o público e o privado*. Belo Horizonte: Fórum, 2007.
- SOUZA, Leandro Marins de. *Tributação do terceiro setor no Brasil*. São Paulo: Dialética, 2004.
- SOUZA, Rubens Gomes de. *Compendio de legislação tributária*. 2. ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
- SOUZA, Sérgio Augusto Guedes Pereira de. *Os direitos da criança e os direitos humanos*. Porto Alegre: Safe, 2001.
- STEINBERG, Richard. Taxes and giving: new findings. *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, v. 1, n. 2, p. pp 61–79, 1990.
- _____. Taxes and giving: new findings. Disponível em: <<http://link.springer.com/article/10.1007%2F01397438>>. Acesso em 20 de maio de 2014.
- STRECK, Lênio; MORAES, José Luis Bolzan de. *Ciência política e teoria geral do Estado*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.
- SUPREME COURT CASES. Bob Jones University vs USA, 1983. Disponível em: <http://www.phschool.com/atschool/ss_web_codes/supreme_court_cases/bob_jones_university.html>. Acesso em: 1º fev. 2014.
- SUSTEIN, Cass R.; HOLMES, Stephen. *The Cost of Rights – why liberty depends on taxes?* New York: Norton, 1999.
- TAX COURT. Case *Durden vs Comissioner*. Disponível em: <<http://www.ustaxcourt.gov/inohistoric/durdenmemo.tcm.wpd.pdf>> Acesso em: 20 jun. 2014.

- THE ANNUAL Report on Philanthropy. Disponível em: <<http://www.givingusareports.org/>>. Acesso em: 15 ago. 2014.
- THE GIVING PLEDGE. Disponível em: <http://givingpledge.org/#warren_buffett>. Acesso em: 1º out. 2011.
- THE STATE OF NONPROFIT AMERICA – Lester M. Salamon, Editor. Brooking Institution Press. Washington DC. 2002.
- THIS PAPER PRESENTS a discussion of the positive research on giving, particularly the empirical models that account for the effects of income and taxes. Disponível em: <<http://philvol.sanford.duke.edu/documents/giving.pdf>>. Charles Chotfleter – The Economics of Giving, 2002.
- TIISEL, Danilo Brandani (Coord.). *Captação de recursos para o terceiro setor. Aspectos Jurídicos*. Dezembro 2011. Comissão de Direito do Terceiro Setor. OAB/SP.
- TOJAL, Sebastião Botto de Barros. *Teoria geral do Estado*. Rio de Janeiro: Forense, 1978.
- TOLLINI, Helio Martins; AFONSO, José Roberto R. Avançar nas responsabilidades. In: SCAFF, Fernando Facury et al. (Coord.). *Lei de Responsabilidade Fiscal: 10 anos de vigência: questões atuais*. Florianópolis: Conceito, 2010.
- TORCHLIGHT. Perspective on tax-wise charitable giving. NYU Gift Planning. Summer 2013. Issue 23. Disponível em: <http://www.alumni.nyu.edu/s/1068/images/editor_documents/publications/nyu_torchlight_summer_2013.pdf>. Acesso em 21 de outubro de 2014.
- TORRES, Heleno Taveira. Segurança Jurídica dos benefícios fiscais. *Revista Forum de Direito Financeiro e Economico. RFDFFE*. Belo Horizonte, ano 1, n. 1, p. 57-91, mar.-ago. 2012.
- _____. Imunidades de Entidades sem Fins Lucrativos e Remuneração de Diretores e Conselheiros. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2014, v. 18, p. 148-19
- _____. Teoria da norma de imunidade tributária e sua aplicação às entidades sem fins lucrativos. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário*

- e ordem econômica: homenagem aos 60 anos da ABDF. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 159-198
- _____. Direito Constitucional Financeiro. Teoria da Constituição Financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.
- _____; PIRES, Adilson Rodrigues (Org.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- TORRES, Ricardo Lobo. *A ideia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.
- _____. A legitimidade da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais dos contribuintes. In: SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário – Estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: QuartierLatin, 2003. v. 1.
- _____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. 3. ed. rev. at. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- TORRES, Silvia Faber. *O princípio da solidariedade no direito público contemporâneo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- TUBINO, Manoel José Gomes. *As dimensões sociais do esporte*. São Paulo: Cortez: Autores Associados, 1992.
- TUCKER, R.S. Exemptions Under The Federal Income Tax. *The Bulletin of the National Tax Association*, v. 5, n. 5, p. 138–140, 1920.
- UNIVERSITY OF VIRGINIA LIBRARY. Disponível em: <http://religiousfreedom.lib.virginia.edu/court/bobj_v_us.html>. Acesso em: 28 jan. 2014.
- VENOSA, Silvio de Salvo. *Direito civil*. Contratos em espécie. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- VENOSA, Silvio de Salvo. *Direito civil: contratos em espécie*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- WAALDIJK, B. Inventing the Nonprofit Sector and Other Essays on Philanthropy, Voluntarism, and Non- profit Organizations. *The Journal of American History*, v. 80, n. 1, p. 234–235, 1993.

- WALD, Arnold. *Obrigações e contratos*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- WEBER, Max. *Economia e sociedade*. 3. ed. Brasília: UnB, 1994.
- WEIDENBECK, Peter J. Charitable Contributions: a policy perspective. Disponível em: <<http://scholarship.law.missouri.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2802&context=mlr>>. Acesso em 23 de maio de 2014.
- Wiedenbeck, P.J. Charitable Contributions: a policy perspective. *Missoure Law Review*, v. 50, p. 85–139, 1985.
- WEISBROD, Burton A. The Nonprofit Mission and Its Financing. In *To Profit or Not to Profit: The Commercial Transformation of the Nonprofit Sector* 11. *Foreword by Kenneth J. Arrow*. Published by the Press Syndicate of the University of Cambridge, 2000.
- WIEDENBECK, Peter J. Charitable Contributions: A Policy Perspective. v. 50. Artigo 08. Inverno. 1985. Disponível em: <<http://scholarship.law.missouri.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2802&context=mlr>> Acesso em: 17 jun. 2014.
- WRUCK, Craig C. *Planned Giving in a Nutshell*. Published by FTE Services, LLC. Saint Paul, MN. 2013.
- WRUCK, Craig. C. *Planned Giving in a Nutshell*. 4. ed. Published by FTE Services, LLC. Saint Paul, MN, 2013.
- YUNUS, Muhammad. *Creating a world without poverty—Social Business and the future of capitalism e Building Social Business*. Public Affair: New York, 2007.
- YUNUS SOCIAL BUSINESS CENTRE UNIVERSITY OF LORENCE. Disponível em: <<http://sbflorence.org/en>>. SOCIAL BUSINESS EARTH. Disponível em: <<http://socialbusinessearth.org/>>. Acesso em: 1º out. 2014.
- ZAPE, Katiani Lucia. Terceiro Setor: Algumas reflexes sobre a intense corrida pela sustentabilidade. Artigo apresentado VI Conferencia Regional de ISTR para América Latina y el Caribe. 8 al 11 noviembre de 2007, Salvador de Bahía, Brasil. Organizan: ISTR y CIAGS/UFBA. Disponível em: <<http://www.plataformademocratica.org/Publicacoes/733.pdf>>. Acesso em: 19 abr. 2014.

ZOLLMANN, C. Tax Exemptions of American Church Property. *The Michigan Law Review Association*, v. 14, n. 8, p. 646–657,

Outros sites consultados:

<<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/11724/Fernando%20Stival.%20Protocolo%20Final%20de%20Disserta%C3%A7%C3%A3o.pdf?sequence=1>>.

<<http://redeglobo.globo.com/criancaesperanca/>>.

<<http://www.conselhodoidoso.sp.gov.br/sis/lenoticia.php?id=715&c=31>>

<<http://www.exercitodoacoes.org.br/doacoes/doacao-em-dinheiro?gclid=CP7d6Zrm26sCFZBb7AodVQQYSA>>

<<http://www.guardian.co.uk/news/datablog/2010/sep/08/charitable-giving-country>>.

<<http://www.guardian.co.uk/news/datablog/2010/sep/08/charitable-giving-country#>>.

<<http://www.institutoazzi.org.br/>>

<<http://www.irs.gov/Charitiesties-&-Non-Profits/Search-for-Charities>>.

<<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p526.pdf>>.

<<http://www.portalrede.com.br/conteudos/cursos/14>>.

<<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/863950-estimulo-fiscal-pode-duplicar-filantropia-no-brasil.shtml>>. Acesso em: 1º out. 2011.

ANEXOS

ANEXO A

Os exemplos abaixo ilustram o funcionamento dos incentivos com base no valor dedutível da doação efetuada no ano da declaração e sua relação com o ano anterior.

Exemplo 01: Na declaração de ajuste anual, o imposto de renda apurado devido é de R\$ 10.000,00. Considerando o limite de 6%, seria R\$ 600,00. A pessoa física efetuou doação no para o Fundo no ano anterior (ano-calendário) de R\$ 400,00. Neste caso, poderá deduzir, no máximo, R\$ 200,00. Este valor é inferior a 3% do IR devido, mas somado aos R\$ 400,00 doados no ano anterior, não supera o limite de 6%.

Exemplo 02: Na declaração de ajuste anual, o imposto de renda apurado devido é de R\$ 10.000,00. Considerando o limite de 6%, seria R\$ 600,00. A pessoa física efetuou doação no para o Fundo no ano anterior (ano-calendário) de R\$ 200,00. Neste caso, poderá deduzir, no máximo, R\$ 300,00. Este valor é igual a 3% do IR devido, mas somado aos R\$ 200,00 doados não supera o limite de 6%.

Exemplo 03: Na declaração de ajuste anual, o imposto de renda apurado devido é de R\$ 10.000,00. Considerando o limite de 6%, seria R\$ 600,00. A pessoa física efetuou doação no para o Fundo no ano anterior (ano-calendário) de R\$ 200,00. A pessoa física doa ao Fundo R\$ 400,00 entre 01 de janeiro e o último dia útil de abril do ano da declaração. Como o valor de R\$ 400,00 é superior a 3% do IR devido, a dedução poderá ser de R\$ 300,00 do IR devido na declaração do ano corrente. Neste caso, os R\$ 100,00 somente poderão ser deduzidos na declaração do ano seguinte.

Para escrever os percentuais e os limites, destaca-se abaixo três situações hipotéticas. Na situação A, a doação ao Fundo foi de R\$ 1.500,00. Na situação B, foi de R\$ 1.000,00. Na situação de R\$ 1.400,00. Em todas, o doador é pessoa física e não foram realizadas doações por outras leis de incentivo.

ITENS	Doação realizada de R\$ 1.500,00	Doação realizada de R\$ 1.000,00
Total dos rendimentos tributáveis	R\$ 128.472,34	R\$ 128.472,34
Deduções		
Previdência Oficial (INSS)	R\$ 14.131,93	R\$ 14.131,93
Previdência Privada	0,00	0,00
Dependentes	R\$ 3.779,28	R\$ 3.779,28
Despesas com instrução	R\$ 2.958,23	R\$ 2.958,23
Despesas médicas	R\$ 14.268,00	R\$ 14.268,00
IMPOSTO DEVIDO		
Base de cálculo	R\$ 93.334,90	R\$ 93.334,90
Imposto	R\$ 16.979,65	R\$ 16.979,65
Dedução do incentivo (limite de 6%)	R\$ 1.018,78	R\$ 1.018,78
Imposto devido I	R\$ 15.960,87	R\$ 15.979,65
Contribuição Previdência Social Empr. Doméstico	0,00	0,00
Imposto devido II	R\$ 15.960,87	R\$ 15.979,65
IMPOSTO PAGO		
Imposto retido na fonte	R\$ 14.890,27	R\$ 14.890,27
Imposto a restituir	0,00	0,00
SALDO DO IMPOSTO A PAGAR	R\$ 1.070,06	R\$ 1.089,38

Para exame mais detalhado, estudar-se-á cada uma das situações. Veja no caso da situação A, a doação foi de R\$ 1.500,00, cujo teto da dedução foi de R\$ 1.018,78 e ainda com excesso de R\$ 481,22. Como o valor recolhido na fonte foi de R\$ 14.890,27, ainda resta um saldo de IR a pagar de R\$ 1.070,06. Saldo este que seria de R\$ 2.088,84 se a doação ao Fundo não tivesse ocorrido.

SITUAÇÃO A
O contribuinte doou R\$ 1.500,00 ao fundo.
Ao final da apuração, o IR é de R\$ 16.979,65
O limite de 6% determinou o teto da dedução de incentivo em R\$ 1.018,78
A doação ao Fundo excedeu o limite de dedução em R\$ 481,22
Deduzido o limite permitido de R\$ 1.018,78, o IR devido resulta em R\$ 15.960,87.

Diferente é o que ocorre na situação B em que não há excesso de dedução. Como o valor retido na fonte foi de R\$ 14.890,27, ainda resta um saldo de IR de R\$ 1.089,38. Caso a doação não tivesse ocorrido, este saldo seria de R\$ 2.089,38.

SITUAÇÃO B
O contribuinte doou R\$ 1.000,00 ao fundo.
Ao final da apuração, o IR é de R\$ 16.979,65
O limite de 6% determinou o teto da dedução de incentivo em R\$ 1.018,78
A doação realizada foi inferior ao limite de dedução permitido em R\$ 18,78. Feita a dedução do valor doado (R\$ 1.000,00) – que está dentro do limite de R\$ 1.018,78 – o IR resulta em R\$ 15.979,65.

Portanto, há um incentivo limitado pelo percentual previsto em lei,⁵⁶⁸ além de um teto coletivo que inviabiliza ao doador a transferência de maior quantidade de recursos financeiros.

⁵⁶⁸ Para o ECA, ver art. 2º. Para a proteção ao idoso ver art. 9º. Para às atividades de audiovisual, ver art. 16. Para os projetos de cultura, ver art. 27. Para os projetos de esporte e paradesporto, ver art. 39. Para o PRONON/PRONAS, ver art. 49-A. Todos da IN nº 1131/2011. Ver ainda a IN 1311/2012.

ANEXO B

As tabelas abaixo foram extraídas do *site* do Ministério do Esporte⁵⁶⁹ e demonstram que é menor a quantidade de projetos de desporto oriundos de regiões pobres do Brasil em comparação às mais ricas.

ANO 2011

	Educativa		Rendimento		Participação	
	Valor Captado	Projetos	Valor Captado	Projetos	Valor Captado	Projetos
Acre	Nenhum		Nenhum		Nenhum	
Alagoas	Nenhum		Nenhum		R\$ 138.025,00	1
Amazonas	R\$ 1.187.349,00	2	Nenhum		Nenhum	
Amapá	Nenhum		R\$ 50.000,00	1	Nenhum	
Bahia	R\$ 66.037,60	1	Nenhum		R\$ 66.037,60	1
Ceará	R\$ 157.011,66	1	R\$ 530.925,25	3	R\$ 709.927,41	3
Distrito Federal	R\$ 446.000,00	1	R\$ 3.205.781,74	4	Nenhum	
Espírito Santo	Nenhum		R\$ 1.816.986,12	7	R\$ 102.000,00	1
Goiás	R\$ 120.000,51	2	R\$ 1.141.749,46	12	Nenhum	
Maranhão	Nenhum		R\$ 1.043.655,67	1	R\$ 156.994,20	1
Minas Gerais	R\$ 751.700,48	9	R\$ 18.619.238,11	29	R\$ 2.301.957,36	10
Mato Grosso do Sul	Nenhum		Nenhum		Nenhum	
Mato Grosso	Nenhum		Nenhum		Nenhum	
Pará	Nenhum		R\$ 5.979.858,06	4	Nenhum	
Paraíba	R\$ 500.000,00	1	R\$ 171.000,00	1	Nenhum	
Pernambuco	R\$ 262.439,86	1	R\$ 131.429,22	1	R\$ 262.439,86	1

⁵⁶⁹ MINISTÉRIO DO ESPORTE. Disponível em: <<http://www.esporte.gov.br/leilIncentivoEsporte/consultaProjetosAprovadosAptosCaptacao.do>>. Acesso em: 9 out. 2012.

Piauí	R\$ 20.000,00	1	Nenhum		Nenhum	
Paraná	R\$ 741.132,96	5	R\$ 8.215.582,24	29	R\$ 422.300,00	4
Rio de Janeiro	R\$ 11.586.846,20	15	R\$ 40.756.797,38	62	R\$ 11.985.541,28	13
Rio Grande do Norte	R\$ 1.000,00	1	R\$ 601.030,82	4	Nenhum	
Rondônia	R\$ 230.000,00	1	Nenhum		Nenhum	
Roraima	Nenhum		Nenhum		Nenhum	
Rio Grande do Sul	R\$ 769.107,27	5	R\$ 4.406.667,11	31	R\$ 1.048.615,27	7
Santa Catarina	R\$ 2.242.106,08	14	R\$ 5.766.268,86	17	R\$ 2.304.237,62	9
Sergipe	Nenhum		Nenhum		Nenhum	
São Paulo	R\$ 17.254.664,59	37	R\$ 53.977.964,65	96	R\$ 19.287.763,58	51
Tocantins	Nenhum		Nenhum		R\$ 219.729,00	1

ANO 2012

	Educativa		Rendimento		Participação	
	Valor Captado	Projetos	Valor Captado	Projetos	Valor Captado	Projetos
Acre	Nenhum		Nenhum		Nenhum	
Alagoas	Nenhum		Nenhum		Nenhum	
Amazonas	R\$ 969.879,89	1	Nenhum		Nenhum	
Amapá	Nenhum		Nenhum		Nenhum	
Bahia	Nenhum		R\$ 4.849,02	2	Nenhum	
Ceará	Nenhum		R\$ 109.500,00	2	Nenhum	
Distrito Federal	Nenhum		R\$ 20.000,00	1	Nenhum	
Espírito Santo	R\$ 1.466.624,00	1	R\$ 20.000,00	1	R\$ 7.000,00	1
Goiás	R\$ 46.193,38	1	R\$ 255.157,11	6	Nenhum	
Maranhão	Nenhum		Nenhum		Nenhum	
Minas Gerais	R\$ 304.670,02	4	R\$ 2.693.100,00	11	R\$ 6.720,00	1
Mato Grosso do Sul	Nenhum		Nenhum		Nenhum	
Mato Grosso	Nenhum		Nenhum		Nenhum	
Pará	Nenhum		Nenhum		Nenhum	
Paraíba	Nenhum		R\$ 12,00	1	Nenhum	
Pernambuco	Nenhum		R\$ 30,00	1	Nenhum	
Piauí	Nenhum		Nenhum		Nenhum	
Paraná	R\$ 654.275,10	2	R\$ 6.158.738,79	19	R\$ 100.000,00	1
Rio de Janeiro	R\$ 713.477,03	4	R\$ 12.697.397,07	30	R\$ 8.804.230,70	8
Rio Grande do Norte	Nenhum		R\$ 307.347,26	2	Nenhum	
Rondônia	Nenhum		Nenhum		Nenhum	
Roraima	Nenhum		Nenhum		Nenhum	
Rio Grande do Sul	R\$ 537.953,62	4	R\$ 1.178.469,14	17	R\$ 302.314,20	6
Santa Catarina	R\$ 608.680,01	8	R\$ 1.356.007,81	10	R\$ 303.654,13	6
Sergipe	Nenhum		Nenhum		Nenhum	
São Paulo	R\$ 5.013.200,22	19	R\$ 19.652.533,93	52	R\$ 5.742.020,79	19
Tocantins	Nenhum		Nenhum		Nenhum	

Deixam claro ainda que a quantidade de projetos e os valores envolvidos na captação de recursos para auferir os benefícios financeiros são mais baixos em regiões mais pobres. Os Estados mais ricos concentram tanto a apresentação de projetos quanto a captação de recursos. Um exemplo disso é que Roraima não possui nenhum projeto, ao passo que Minas Gerais, 64 projetos nos anos de 2011 e 2012.

Em consequência, a movimentação de recursos é maior quanto mais desenvolvido for o Estado. É o que ocorre no Rio de Janeiro e em São Paulo, que se destacam inclusive pelas leis estaduais voltadas ao fomento cultural.

A Lei de Incentivo ao Esporte demonstra a tentativa de estruturação de um sistema capaz de incentivar e de disciplinar o custeio de direitos fundamentais como o desporto por meio de investimentos privados. Segundo dados do Ministério do Esporte, a quantidade de empresas que investem no esporte por meio da lei está em ascensão. Em 2011, foram 1.503; mais que o dobro em 2009 que do de 645. O número de entidades que apresentam projetos e conseguem captar os recursos disponibilizados pela Lei de Incentivo dobrou nos últimos dois anos. Em 2011, foram 349; 172 em 2009; e 12 em 2007. Desde que entrou em vigor, a Lei de Incentivo já destinou R\$ 650 milhões a 1.852 projetos. Só em 2011, foram R\$ 219,5 milhões, 20% a mais que em 2010 (R\$ 191,9 milhões), o dobro de 2009 (R\$ 110,8 milhões) e 331% a mais que o primeiro ano, 2007 (R\$ 50,9 milhões).⁵⁷⁰

⁵⁷⁰ Dados extraídos do Ministério do Esporte. Disponível em <http://www.esporte.gov.br/leilncentivoEsporte/patrocinadores.jsp>. Acesso em 01/10/2012.

ANEXO C

O quadro abaixo demonstra quais as entidades que cuja destinação da doação pode ser deduzida do imposto de renda e quais não podem.

Dedutível como doação destinada à filantropia	Não dedutível como doação destinada à filantropia
Dinheiro ou bens que o indivíduo doa para:	Dinheiro ou bens que o indivíduo doa para:
a. Igrejas, sinagogas, templos, mosteiros ou outras organizações religiosas	d. Ligas civis, sociais ou clubes de esportes, sindicatos e câmaras de comércio
. Estado Federal e governo local se a sua contribuição é somente direcionada para finalidade pública (por exemplo: uma doação destinada à redução do déficit público ou à manutenção do parque)	. Organizações internacionais sem fins lucrativos (exceto as do Canadá, de Israel e do México)
b. Escolas e hospitais públicos	c. Entidades com fins lucrativos
c. Exército da Salvação, Cruz Vermelha, <i>Goodwill Industries</i> , Escoteiros e outros	Grupos cuja finalidade é <i>lobby</i> ou buscar a mudança de leis
Grupos de Veteranos de Guerra	e. Associações recreativas
e. Despesas pagas por um estudante que esteja morando com você sustentado por uma organização sem fins lucrativos	f. Indivíduos
f. Despesas de próprio bolso quando você está a serviço de uma organização sem fins lucrativos	. Grupos políticos ou candidatos à política ⁵⁷¹

⁵⁷¹ Internal Revenue Service, 2012 Data Book. Disponível em: <<http://www.irs.gov/pub/irs-soi/12datbk.pdf>>. Acesso em: 13 jun. 2014. p. 56.

ANEXO D

O *Joint Commiteen on Taxation*⁵⁷² realizou uma pesquisa com a finalidade de elaborar uma lista das entidades descritas na Seção 501(c) IRC selecionadas pelo IRS ao final do ano de 2011 que as classificam por seção, quantidade e condições de elegibilidade para as deduções.

SEÇÃO IRS	DESCRIÇÃO	ELEGÍVEL PARA QUE O DOADOR OBTENHA OS BENEFÍCIOS	NÚMERO DE ENTIDADES
501 (c)(1)	Organizações originadas por ato do Congresso	Sim, desde que unicamente se direcionadas para finalidade pública	216
501 (c)(2)	<i>Title Holding Corporation</i>	No	5176
501 (c)(3)	<i>Charitable Organization</i>	Yes	1,080,130
501 (c)(4)	<i>Social Welfare Organization</i>	No	97,382
501 (c)(5)	Organizações trabalhistas, agrícolas e hortifrutigranjeiro	No	51,586
501 (c)(6)	Ligas, clubes, câmaras de comércio, <i>trades</i>	No	70,330
501 (c)(7)	Clubes de recreação	No	57,793
501 (c)(8)	<i>Domestic Fraternal Societies</i>	Sim, desde que unicamente se direcionadas para finalidade pública	53,245
501 (c)(9)	Associação de empregados voluntários	No	7810
501 (c)(10)	Sociedades fraternais e associações domésticas aloja que direcionem seus rendimentos para a caridade	Sim, desde que unicamente se direcionadas para finalidade pública	16,678
501(c)(12)	Cooperativas	No	566

⁵⁷² JOINT COMMITTEE ON TAXATION. PRESENT LAW AND BACKGROUND RELATING TO THE FEDERAL TAX TREATMENT OF CHARITABLE CONTRIBUTIONS. Disponível em: <<https://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=4506>>. Acesso em: 16 jan. 2014.

501(c)(13)	Cemitérios	Sim, somente em algumas circunstâncias ⁵⁷³	9842
501(c)(14)	Pequenas instituições de crédito	No	3080
501(c)(15)	Pequenas instituições de seguro	No	1104
501(c)(17)	Supplemental unemployment benefit trusts	No	158
501(c)(19)	Posto ou organização de veteranos de guerra	Sim, com algumas exceções.	33,654
501(c)(25)	Multi-parent title holding company	No	922
501(d)-(f), (k), (n)	Associações apostólicas e religiosas, cooperativa de serviço hospitalar, cooperativa de serviço, entidades educacionais que operam com crianças e na prevenção de riscos	No	238
	Total		1,494,882 ⁵⁷⁴

⁵⁷³ Os benefícios fiscais direcionados aos cemitérios estão restritos ao imposto de renda.

⁵⁷⁴ Esses dados podem ser verificados no InternalRevenue Service, 2012 *Data Book*, p. 56. Disponível em: <<http://www.irs.gov/pub/irs-soi/12datbk.pdf>>. Acesso em: 3 jan. 2014.