

Economic Analysis of Law Review

Benefícios Fiscais: Proibição de Vantagem em Decorrência de Patrocínio ou Doação

Tax benefits: prohibition of advantages resulting from sponsorship or donation

Celso de Barros Correia Neto¹
Universidade de São Paulo (USP)

RESUMO

O artigo analisa a proibição de recebimento de vantagem em razão de patrocínio ou doação, presente em diversas leis de incentivo fiscal. Com base na legislação que regulamenta a Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991; a Lei nº 11.438, de 29 de dezembro de 2006, e a Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012, o estudo propõe uma leitura sistematizada da vedação, como princípio jurídico estruturante dos incentivos fiscais que autorizam a dedução de patrocínios ou doações destinados a terceiros.

Palavras-chave: Benefícios Fiscais; Dedução; Vantagem; Patrocínio; Doação.

JEL: H2; H20; e H25.

ABSTRACT

The article analyzes the prohibition of receiving an advantage due to sponsorship or donation, present in several tax incentive laws. Based on the legislation that regulates Law No. 8,313, of December 23, 1991, Law No. 11,438, of December 29, 2006, and Law No. 12,715, of September 17, 2012, the study proposes a reading systematized prohibition, as a legal principle structuring tax incentives that authorize the deduction of sponsorships or donations intended for third parties.

Keywords: Tax Incentives; Deduction; Counterpart; Sponsorship; Donation.

R: 11/02/23 **A:** 07/11/23 **P:** 31/12/23

¹ E-mail: elsobcorreia@gmail.com

1. Introdução

Este artigo analisa a proibição, presente em diferentes leis de benefício fiscal em vigor no Brasil, de que patrocinadores e doadores recebam vantagem em decorrência do patrocínio efetuado. Vedações dessa ordem estão previstas no §1º do art. 23 da Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991 (Programa Nacional de Apoio à Cultura – Pronac); no inciso I do art. 10 da Lei nº 11.438, de 29 de dezembro de 2006 (“Lei de Incentivo ao Esporte”), e no art. 12 da Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012 (Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica e o Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência), entre outros programas de incentivo vigentes no país.

A metodologia empregada no estudo baseia-se essencialmente em pesquisa bibliográfica. A revisão de literatura inclui trabalhos acadêmicos, documentos legislativos, publicações de entidades governamentais, bem como julgados de tribunais brasileiros. O estudo toma como ponto de partida o direito posto e tem cunho estritamente dogmático. Leva em conta leis, decretos e outros instrumentos normativos em vigor, inclusive dispositivos legais revogados, sempre que, em perspectiva histórica, sua leitura contribuir para a compreensão da legislação vigente e para a identificação de práticas que atentem contra a proibição em análise. Para fins analíticos, o artigo considera principalmente a legislação atinente a três leis de incentivo federais: Lei nº 8.313, de 1991; Lei nº 11.438, de 2006; e Lei nº 12.715, de 2012.

O objetivo do trabalho é contribuir para uma leitura sistematizada das disposições que proíbem o recebimento de vantagens em decorrência de patrocínio ou doação efetuadas, notadamente no âmbito federal, e para definição das condutas que efetivamente podem ser enquadradas na vedação legal.

2. Noção de Incentivo Fiscal

Os benefícios fiscais não estão entre os temas tributários de judicialização mais frequentes no Brasil, tampouco entre os que merecem maior atenção da doutrina nacional. A própria definição “benefício fiscal” nem sempre é posta com clareza na literatura jurídica ou de finanças públicas. Expressões como “incentivos fiscais”, “favores fiscais”, “vantagens” ou “privilégios fiscais”, e outras como “renúncias fiscais”, “renúncia de receita tributária”, “gasto tributário” ou “despesa fiscal” costumam ser utilizadas de forma imprecisa em julgados, na legislação ou na doutrina.²

A multiplicidade de conceitos e nomenclaturas é registrada nos documentos públicos recentes do Brasil que tratam da matéria, nos quais se percebe importante esforço para identificar e quantificar os principais benefícios fiscais em vigor no país. No plano federal, o “Orçamento de Subsídios da União” toma a noção de “subsídios” como gênero. Seriam espécies: “subsídios tributários”, “subsídios financeiros” e “subsídios creditícios”. O documento de publicação periódica utiliza “subsídios tributários” como sinônimos de “benefícios tributários” ou “gastos tributários”³

² Cf. CHIESA, Clélio. **A Competência Tributária do Estado Brasileiro**: desonerações nacionais e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 32, 63 et passim; CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 857. SEIXAS FILHO. Aurélio Pitanga. **Teoria e Prática das Isenções Tributárias**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 61, 62 et passim; MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **La Exención Tributaria**. Madrid: Colex, 1990, p.58; BUJANDA, Fernando Sainz de. **Hacienda y Derecho**. Vol. III, Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 394-395, entre outros.

³ BRASIL, Ministério da Economia. **Orçamento de Subsídios da União**. Relatório dos subsídios Tributários Financeiros e Creditícios do período de 2003 a 2021. 6ªed. Brasília: Ministério da Economia, 2002. Disponível em:<https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/avaliacao-de-politicas-publicas/subsidios/transparencia-de-subsidios-da-uniao/orcamento-de-subsidios-da-uniao-osu/orcamento-de-subsidios-da-uniao-2013-6a-edicao.pdf>. Acesso em 15.1.2024.

Nas “Instruções de Procedimentos Contábeis (IPC) 16 – Benefícios Fiscais”, editado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a expressão benefício fiscal é adotada em sentido amplo, como gênero, que inclui: (1) benefícios tributários; (2) benefícios creditícios; (3) benefícios financeiros e (4) outros benefícios fiscais. Os benefícios tributários são ainda subdivididos em dois grupos: (1.1) benefícios fiscais com renúncia de receita tributária e (2.2) benefícios tributários com renúncia de outras receitas – isto é, não tributárias.

Já a expressão “renúncia de receitas” é definida no documento como “efeito concreto, monetariamente quantificável e negativo para o ente, decorrente de alguns tipos de benefícios por ele concedidos (disposições preferenciais da legislação) a um agente econômico ou ator social”. Ou seja, trata-se do “efeito financeiro decorrente da concessão de benefícios tributários ou de benefícios relativos a outra natureza de receita, que impliquem diminuição no montante originalmente previsto das receitas públicas relacionadas aos respectivos benefícios concedidos”.⁴

O “Referencial de Controle de Benefícios Tributários”, do Tribunal de Conta da União, segue a mesma orientação adotada nas “Instruções de Procedimentos Contábeis (IPC) 16”. Considera que “as expressões benefícios, incentivos e alívios fiscais, juntamente com subsídios, são sinônimos e podem ser vistas como conceitos mais amplos, que abarcam a variedade de auxílios estatais”.⁵

No “Demonstrativo de Gastos Tributários”, elaborado todos os anos pela Receita Federal em cumprimento ao disposto no §6º do art. 165 da Constituição Federal e no inciso II do art. 5º da Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, a noção de gasto tributário é assim definida:

[...] gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao Sistema Tributário de Referência - STR, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.⁶

Neste artigo, tomamos as expressões “benefício fiscal” e “incentivo fiscal” como sinônimas, sem ignorar que há autores, na doutrina brasileira, que definem de forma diversa essas duas noções.⁷ Com esses termos, designamos um sem-número de situações nas quais o legislador utiliza disposições tributárias especiais, que favorecem contribuintes, setores ou atividades econômicas, a fim de atingir objetivos diversos da arrecadação. O caminho mais usual é a instituição, por lei, de desonerações tributárias, que assumem diferentes estruturas jurídicas. As mais comuns são isenções, deduções, crédito presumido e redução de base de cálculo ou de alíquota. Não são as únicas. A lista não é exaustiva, as formas são muitas.

O que deve ficar claro é que chamar certa disposição tributária de “benefício fiscal” não é apontar uma formulação jurídica específica, mas sua eficácia ou finalidade (função). Há estruturas ou institutos jurídicos diferentes que podem ser empregados à guisa de benefício ou incentivo fiscal. O que importa para agrupá-los nesse conceito é menos a forma do que a função: estruturas

⁴ BRASIL, Ministério da Economia, Secretaria do Tesouro Nacional. **Instruções de Procedimentos Contábeis (IPC) 16 – Benefícios Fiscais – Conforme o §6º do art. 165 da CF/88 e art. 14 LRF**. Brasília: STN, 2020. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:10000. Acesso em: 15.01.2024.

⁵ Brasil. Tribunal de Contas da União. **Referencial de controle de benefícios tributários**. Brasília: TCU, Secretaria de Controle Externo do Desenvolvimento Econômico (SecexDesen), 2022. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/02/07/24/C0/D61A4810B4FE0FF7E18818A8/Referencial_controle_beneficios_tributarios_web.pdf. Acesso em: 15.01.2024.

⁶ BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal do Brasil. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. **Demonstrativo dos Gastos Tributários PLOA 2022**. Brasília: Receita Federal, setembro/2021.

⁷ Por exemplo: ALLEGRETTI, Ivan. **A definição jurídica de renúncia de receita**. 2022. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022. doi:10.11606/T.2.2022.tde-03042023-165819. Acesso em: 9.10. 2023.

jurídicas diferentes podem produzir efeitos econômicos semelhantes. Em todos os casos, têm-se disposições tributárias especiais, que não compõem o que se chama de “estrutura padrão da regra tributária”, mas operam à maneira de subvenções indiretas, pela criação de uma vantagem tributária para certas atividades, mediante redução ou eliminação da carga fiscal.

2.1 Incentivos Fiscais e Renúncia de Receita Tributária

Essas subvenções indiretas, na forma de desonerações tributárias, têm custos orçamentários. Daí serem também chamadas de “renúncia fiscal”, “renúncia de receita tributária”, “gasto tributário” ou “despesa fiscal”, de modo a destacar os efeitos da lei de incentivo fiscal no orçamento público, em termos de perda de arrecadação.

Rigorosamente, as expressões “incentivo fiscal” e “renúncia de receita” não são sinônimos perfeitos. Embora possam, muitas vezes, ser utilizadas para designar uma mesma disposição tributária, indicam aspectos diferentes da regra de incentivo e dos efeitos que produz. De um lado, está o aspecto do fomento, do estímulo, da indução de comportamento por meio da criação de uma vantagem para o contribuinte pela redução do encargo que suporta (incentivo fiscal). De outro, está a perspectiva dos custos, isto é, o impacto financeiro-orçamentário da medida legislativa, tendo em vista redução do valor a ser arrecadado pelo Poder Público (renúncia de receita).⁸ Tal dualidade é perceptível inclusive na redação adotada pelo caput do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, ao exigir o cumprimento dos requisitos ali previstos para a “concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita”.

Aqui também é válido tudo que se afirmou em relação à definição de incentivos ou benefícios fiscais: não é uma só fórmula ou estrutura jurídica que recebe a designação de renúncia de receita tributária. A noção é antes empregada para dar nome a um dos efeitos da norma de incentivo: o impacto financeiro-orçamentário, ou seja, o quanto de receitas se deixa de arrecadar em razão da política de incentivo.⁹ Aliás, vale lembrar que o §1º do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal expressamente menciona, em lista aberta, diferentes instrumentos que se incluem no conceito de renúncia de receita tributária, como anistia, remissão, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, entre outros.

Apontar esse outro lado dos benefícios fiscais – seu impacto orçamentário, seu custo em termos de receitas públicas renunciadas – é especialmente importante quando se discutem benefícios fiscais que se estruturam por meio de dedução de valores transferidos a terceiros. É que a captação de recursos (antes) privados, por meio de leis de incentivo, transfigura a natureza dos recursos doados e atrai, ao menos em parte, o regime público das receitas públicas, especialmente nos contornos – requisitos e proibições – definidos pela própria lei de incentivo, como detalharemos no tópico seguinte.

2.2 Incentivos Fiscais por meio de Deduções de Patrocínios ou Doações

Como visto, a noção de benefícios fiscais abarca diversos mecanismos tributários que têm em comum a função de induzir comportamentos nos contribuintes (incentivo), principalmente por meio da redução do valor do tributo devido (renúncia). Este artigo enfoca um deles: as deduções

⁸ Cf. CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo: incentivos fiscais e renúncia de receita no direito brasileiro**. 2ª ed. São Paulo: Almedina, 2016.

⁹ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo: incentivos fiscais e renúncia de receita no direito brasileiro**. 2ª ed. São Paulo: Almedina, 2016, p. 203.

tributárias de recursos destinados a entidades, fundos, projetos ou atividades de interesse público, atendidos os requisitos e objetivos especificados em lei.

Tal modalidade de benefício fiscal utiliza-se, grosso modo, de uma estrutura jurídica nestes moldes: autorização legal para que pessoas físicas ou jurídicas deduzam da base de cálculo do tributo ou do valor a recolher importâncias destinadas a entidades ou projetos escolhidos conforme os critérios previstos em lei. Do ponto de vista do doador, é como se a lei permitisse a aplicação – na forma, e.g., de doação ou patrocínio – de parcela do imposto que deveria ser paga ao Poder Público, não fosse a regra de incentivo, em atividade privada. Ou seja, em lugar de recolher o valor doado aos cofres públicos, emprega-se o numerário em projeto privado de interesse público, conforme critérios preestabelecidos na lei. O valor do imposto nessa modalidade de dedução tributária é, assim, destinado a terceiros e deduzido em vez de recolhido.

Do ponto de vista do Poder Público, a autorização legal representa – *rectius*: implica – uma renúncia de receita tributária (gasto tributário), como visto acima. Além disso, é também uma maneira de descentralizar a decisão quanto à alocação de recursos públicos do Estado para o particular. Quando a lei defere ao patrocinador a escolha do projeto que receberá seus recursos, confere-lhe também o poder de decidir qual atividade ou projeto merecerá o subsídio público; nesse caso, por meio de uma desoneração, um gasto público indireto.

O fato de a dedução ser apenas parcial não altera o raciocínio desenvolvido. E, nos casos em que a lei permite dedução integral, não parece exagero afirmar que, em certa medida, o verdadeiro doador é o fisco. Afinal, a doação sai “de graça” para o doador, se o valor doado é integralmente deduzido para fins tributários. Em termos estruturais, a dedução legal pode se referir à base de cálculo ou ao próprio valor do tributo a pagar. Pode ser irrestrita ou limitada. Quanto ao alcance, pode ter como destinatários apenas pessoas físicas ou também pessoas jurídicas. Todas essas são opções de política fiscal à disposição do legislador.

O imposto sobre a renda, tanto da pessoa física quanto da pessoa jurídica, é o tributo em que mais tipicamente se presta à utilização dessa estrutura de incentivo. A Lei Rouanet (Lei nº 8.313, de 1991), a Lei de Incentivo ao Esporte (Lei nº 11.438, de 2006) e a Lei do Audiovisual (Lei nº 8.685/93) são provavelmente os exemplos mais conhecidos no nível federal. Mas o uso dessa modalidade de benefício fiscal não está restrito ao imposto sobre a renda nem à esfera federal.

Há também leis de incentivo estaduais e municipais que se valem dessa estratégia de fomento. No nível estadual, pode-se citar como exemplo a Lei nº 12.268, de 20 de fevereiro de 2006, de São Paulo, que institui o Programa de Ação Cultural – PAC, e a Lei nº 7.035/2015, do Rio de Janeiro, que institui o Sistema Estadual de Cultura do Estado do Rio de Janeiro e o Programa Estadual de Fomento e Incentivo à Cultura. No âmbito municipal, é o caso da Lei nº 5.553, de 14 de janeiro de 2013, que institui no Município do Rio de Janeiro o incentivo fiscal de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) em benefício da produção de projetos culturais.

Cada um desses programas de incentivo fiscal conta com regras próprias para disciplinar condições e limites para dedução dos patrocínios ou doações efetuados. E, em todos, existe cláusula, expressa ou implícita, de que o patrocinador ou doador não pode obter vantagens financeiras ou materiais indevidas em decorrência dos valores destinados na forma da lei, tema central deste artigo.

3. Proibição do Recebimento de Vantagem Indevida pelo Patrocinador.

Benefícios fiscais são – ou, ao menos, devem ser – atos legislativos, da mesma hierarquia da regra tributária que modificam. Por isso, os parâmetros jurídicos que limitam sua concessão

estão estabelecidos na própria Constituição Federal e em leis complementares, especialmente no Código Tributário Nacional e na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Por outro lado, os objetivos e as condições para o gozo de cada um dos incentivos fiscais, bem como as limitações que lhe são aplicáveis, devem estar previstas nas próprias leis concessivas. Cada lei – assim também a legislação editada para regulamentá-la – é que determina as condições que precisam ser preenchidas para aplicação do benefício fiscal em questão. Ou seja, as condições eleitas pelo legislador para o fim de permitir dedução de doações ou patrocínios destinados a projetos culturais, por exemplo na Lei n. 8.313/1991, não precisam ser as mesmas erigidas para abater os valores gastos com o apoio direto a projetos desportivos e paradesportivos previstos na Lei nº 11.438/06. Desde que atendidos os parâmetros constitucionais – e.g. isonomia, proporcionalidade e legalidade – e os estabelecidos nas leis complementares – e.g. art. 14 da LRF –, essa é uma decisão política a cargo do legislador.

Trata-se de uma decorrência da natureza discricionária – discricionariiedade política, diríamos, no melhor sentido do termo – das leis de incentivo fiscal, já reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal em diversos julgamentos.¹⁰ Benefícios fiscais são, grosso modo, instrumentos de política fiscal. Dão forma a escolhas políticas, como caminhos ou estruturas escolhidas para lograr o interesse público, em atenção aos objetivos programáticos previstos no próprio texto constitucional.

Sendo assim, ainda que exista um dever de fomento a certos valores ou certas atividades protegidas pela constituição – cultura (art. 215/CF88) e desporto (art. 216/CF88) são os exemplos mais ilustrativos –, a definição do caminho ou da estratégia jurídico-fiscal para lográ-lo é de competência (legislativa) do Poder Público. E tal escolha é discricionária, no sentido que aqui apontamos. Atendidos os parâmetros constitucionais mínimos, especialmente o de proporcionalidade e isonomia (não discriminação), são escolhas igualmente lícitas formular políticas de fomento culturais por meio de subsídios públicos diretos, benefícios fiscais ou financiamento bancário com taxas subsidiadas, por exemplo.

O mesmo raciocínio também é aplicável às proibições previstas em leis de incentivo, especialmente no que se refere à aplicação dos recursos captados. Cabe ao legislador estabelecer o que é necessário para que o contribuinte possa usufruir de certo benefício fiscal, assim como o que é vedado fazer com os valores incentivados. São, afinal, dois lados desta mesma moeda: o regime jurídico aplicável ao incentivo em questão.

Um exemplo pode ser especialmente ilustrativo do que acabamos de afirmar. A Lei nº 7.035/2015, do Rio de Janeiro, estabelece, no art. 27, §3º,¹¹ o recebimento de benefício fiscal correspondente a 40% da cota de patrocínio que pretende realizar, “nos projetos que tenham previsão de venda exclusiva de produtos fabricados e/ou comercializados”. Mutatis mutandis, a regra parece apontar no sentido oposto ao que consta no §2º do art. 1º da Lei nº 8.313, de 1991, que proíbe “a concessão de incentivo a obras, produtos, eventos ou outros decorrentes, destinados ou circunscritos a coleções particulares ou circuitos privados que estabeleçam limitações de acesso”.¹²

É preciso examinar individualmente cada regime jurídico de incentivo para conhecer as vedações específicas que lhe são aplicáveis. Mesmo que se utilizem de mecanismos de fomento

¹⁰ Por exemplo: BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 360.461-7/ MG**, relator Ministro Celso de Mello, julgamento em 6.12.2005

¹¹ Art. 27, “§ 3º - Os projetos que tenham previsão de venda exclusiva de produtos fabricados e/ou comercializados pela empresa patrocinadora receberão o benefício fiscal correspondente a 40% da cota de patrocínio que pretende realizar.”

¹² Incluído pela Lei nº 11.646, de 10 de março de 2008.

similares, os regimes jurídicos podem contar com variações importantes. Há, contudo, nas diferentes leis de incentivo que operam por meio de abatimento tributário, uma vedação que parece essencial: a proibição de recebimento de vantagem pelo patrocinador em decorrência do patrocínio efetuado. Diversos incentivos fiscais em vigor no Brasil, especialmente no âmbito federal, contam com disposições nesse mesmo sentido. Com algumas diferenças de redação, essa regra está, e.g., no art. 23, §1º, da Lei nº 8.313, de 1991; no art. 10, I, da Lei nº 11.438, de 2006, e no art. 12 da Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012, aqui já mencionadas.

Prevista em diferentes regimes de incentivo fiscal em vigor, essa proibição está relacionada à própria lógica do mecanismo de incentivo mediante abatimento de doações. A razão é simples: pudesse o patrocinador receber contraprestações do proponente em decorrência do patrocínio efetuado, receberia de volta, no todo ou em parte, o valor deduzido para fins tributários. Estaríamos diante de uma fraude à regra de incentivo, contrária à natureza da doação e do patrocínio, que tem a liberalidade como nota típica.

De fato, tal elemento é próprio da essência tanto da doação – arts. 538 e 540 do Código Civil – quanto do patrocínio, tendo este último como elemento de distinção a possibilidade de o patrocinador associar sua marca ao projeto cultural apoiado.¹³ Assim, não pode o patrocinador (ou doador) ter de volta, na forma de bens ou serviços, o quanto destinou na forma de apoio, sob pena de fraudar a regra tributária de dedutibilidade. “Se isso ocorrer, se o patrocinador receber em troca do que repassou algo além da boa fama, o patrocínio ficaria descaracterizado”, explicam Estigara, Pereira e Lewis.¹⁴

4. Legislação do Pronac, Incentivo ao Esporte PRONON e PRONAS/PCD.

Como já vimos, enunciados prescritivos proibindo o recebimento de vantagens pelo patrocinador existem em diferentes leis de incentivo federais em vigor, com algumas diferenças de redação. Veja-se a tabela abaixo:

| Lei Rouanet Lei nº 8.313/1991 | Lei do Incentivo ao Esporte Lei nº 11.438/2006 | PRONON PRONAS/PCD Lei nº 12.715/2012 |
|---|--|--|
| Art. 23. Para os fins desta lei, considera-se: [...] § 1º Constitui infração a esta Lei o recebimento pelo patrocinador, de qualquer vantagem financeira ou material em decorrência do patrocínio que efetuar. | Art. 10. Constituem infração aos dispositivos desta Lei: I - o recebimento pelo patrocinador ou doador de qualquer vantagem financeira ou material em decorrência do patrocínio ou da doação que com base nela efetuar; | Art. 12. Constitui infração ao disposto nesta Lei o recebimento pelo patrocinador de vantagem financeira ou bem, em razão do patrocínio. |

¹³ CESNIK, Fábio de Sá. **Guia de Incentivo à Cultura**. 2ªed. São Paulo: Manole, 2007, p. 34-35.

¹⁴ ESTIGARA, Adriana; PEREIRA; Reni; LEWIS, Sandra A. L. B. **Responsabilidade Social e Incentivos Fiscais**. São Paulo: Atlas, 2009, p. 110.

A redação adotada pelo legislador pode variar, mas o sentido, o alcance e o objetivo são essencialmente idênticos. Veda-se qualquer conduta que represente entrega de vantagem – na forma de numerário, bem ou serviço – em razão do patrocínio efetuado. Falta, contudo, definição nos textos das leis citadas do que sejam as “vantagens em decorrência do patrocínio efetuado” ou dos comportamentos vedados.

Os itens seguintes dedicam-se ao exame da legislação de três incentivos fiscais federal: o Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac); a Lei de Incentivo ao Esporte e o Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica e o Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência. A análise busca parâmetros para conferir maior densidade normativa e identificar, na legislação regulamentadora, as práticas que se enquadram como recebimento de vantagem indevida para os fins da proibição legal em discussão.

4.1 O exemplo do Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac)

A Lei nº 8.313, de 1991 (“Lei Rouanet”), instituiu o Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac), com a finalidade de captar e canalizar recursos para esse setor. Os objetivos do Programa são amplos e estão listados nos incisos de I a IX do art. 1º da Lei. Vão desde e.g. “facilitar, a todos, os meios para o livre acesso às fontes da cultura e o pleno exercício dos direitos culturais” e “estimular a produção e difusão de bens culturais de valor universal, formadores e informadores de conhecimento, cultura e memória” até “priorizar o produto cultural originário do País”.

Para perseguir essas finalidades, o Pronac conta com três mecanismos de apoio à cultura: (1) Fundo Nacional da Cultura (FNC), (2) Fundos de Investimento Cultural e Artístico (Ficart) e (3) Incentivo a projetos culturais (art. 2º). O terceiro dos mecanismos previstos na Lei nº 8.313/1991, os incentivos fiscais a projetos culturais são o principal instrumento de implementação da política pública prevista na Lei Rouanet.

O chamado “mecenato cultural” estrutura-se por meio de dedução tributária, para fins de imposto sobre a renda, dos valores destinados pelo contribuinte para apoiar, na forma de doação ou patrocínio, projetos culturais previamente aprovados pelo Poder Público, nos termos da lei. A lei conta com duas modalidades de incentivo fiscal, uma delas prevista no art. 18 (dedução integral) e outra no art. 26 (dedução parcial). O mecanismo legal de ambas é semelhante: autorização de dedução, no imposto sobre a renda, das quantias despendidas, na forma de doação ou patrocínio, nos projetos culturais aprovados nos termos da lei. A diferença está essencialmente no alcance em relação aos segmentos beneficiados e na amplitude da regra de dedução.

A proibição do recebimento de vantagem (indevida) em decorrência do patrocínio efetuado está prevista no §1º do art. 23 da Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991 (Lei Rouanet), e aplica-se às duas modalidades de incentivo. Não existe, todavia, na mesma lei, definição de quais condutas configuram efetivo recebimento de vantagem em decorrência do patrocínio efetuado, tampouco do que se deve considerar como “vantagem” para os fins da proibição em análise.

A legislação regulamentadora – em decretos e instruções normativas – costuma prever, em rol nunca exaustivo, comportamentos que considera recebimento de vantagem indevida e outros que expressamente escapam à vedação legal. A proibição expressa no art. 23, §1º, foi sucessivamente regulamentada, nos seguintes decretos: art. 23 do Decreto nº 1.494, de 17 de maio de 1995; art. 31 do Decreto nº 5.761, de 27 de abril de 2006; art. 31 do Decreto nº 10.755, de 26 de julho de 2021, e art. 61 do Decreto nº 11.453, de 23 de março de 2023, este último em vigor.

Na regra hoje vigente, o art. 61 do Decreto nº 11.453, de 23 de março de 2023, consta lista de comportamentos que não constituem vantagem financeira ou material, para os fins do § 1º do

art. 23 da Lei nº 8.313, de 1991. São eles: (1) a destinação ao patrocinador de até dez por cento dos produtos resultantes do programa, do projeto ou da ação cultural, com a finalidade de distribuição gratuita promocional, nos termos do plano de distribuição apresentado na inscrição do programa, do projeto ou da ação, desde que previamente autorizado pelo Ministério da Cultura; e (2) a aplicação de marcas do patrocinador em material de divulgação das ações culturais realizadas com recursos incentivados, observadas as regras estabelecidas pelo Ministério da Cultura.

A redação em vigor adota, assim, o mesmo caminho já percorrido pelos decretos anteriores que regulamentaram a Lei nº 8.313, de 1991, desde 1995, com a edição do Decreto nº 1.494, de 1995. Em vez de apresentar parâmetros para definir o conceito de “vantagem financeira ou material” de que trata a lei, as disposições previstas em decreto, no art. 61, descrevem condutas permitidas, como é o caso da destinação ao patrocinador de percentual dos produtos resultantes de projeto cultural, para distribuição gratuita promocional, prática, aliás, que é autorizada desde o primeiro decreto editado para regulamentar o Pronac.

A disposição do art. 61 do Decreto nº 11.453, de 2023, apenas exemplifica práticas lícitas, que não configuram vantagem financeira ou material decorrente de patrocínio; mas não oferece exatamente parâmetros ou elementos para definir o que vem a ser “vantagem financeira ou material”. Não consta na previsão do art. 61 rol de condutas ilícitas a cargo do patrocinador ou proponente. Ademais, trata-se de rol exemplificativo. O próprio § 1º do mesmo artigo autoriza expressamente o Ministro de Estado da Cultura a “estabelecer outras situações que não constituam vantagem financeira ou material nos termos do disposto no § 1º do art. 23 da Lei nº 8.313, de 1991”.

Embora não faça expressa referência à vedação do recebimento de vantagem indevida, vale ainda destacar, no Decreto nº 11.453, de 2023, a previsão do art. 55, caput e parágrafo único. A regra do caput do art. 55 exige que sejam “detalhadas em planilha de custos” as “despesas relativas aos serviços de captação dos recursos, no âmbito do mecanismo de incentivo fiscal”. O parágrafo único, por sua vez, proíbe expressamente que as rubricas de captação de recursos sejam utilizadas para “pagamento por serviços de consultoria, assessoria técnica ou avaliação de projetos prestados diretamente aos patrocinadores”. Parece correto afirmar que a regra do parágrafo único do art. 55 do Decreto também tipifica condutas vedadas para fins do disposto no § 1º do art. 23 da Lei nº 8.313, de 1991. O pagamento por serviços de consultoria, assessoria técnica ou avaliação de projetos prestados diretamente aos patrocinadores configura vantagem material em decorrência do patrocínio efetuado, vedado, portanto, pela lei.

No plano das instruções normativas, o § 1º do art. 23 da Lei nº 8.313, de 1991, e os decretos editados para regulamentá-lo foram disciplinados sucessivamente pelas seguintes disposições normativas: art. 24 da Instrução Normativa MinC nº 1, de 5 de outubro de 2010; art. 28 da Instrução Normativa MinC nº 1, de 9 de fevereiro de 2012; art. 31 da Instrução Normativa MinC nº 1, de 24 de junho de 2013; art. 38 da Instrução Normativa MinC nº 1, de 20 março de 2017; art. 44 da Instrução Normativa MinC nº 4, de 30 de novembro de 2017; art. 44 da Instrução Normativa MinC nº 5, de 26 de dezembro de 2017; art. 44 da Instrução Normativa do Ministério da Cidadania nº 2, de 23 de abril 2019; art. 50 da Instrução Normativa SECULT/MTUR nº 1, de 4 de fevereiro de 2022, e art. 51 da Instrução Normativa n. 1, de 10 de abril de 2023, do Ministério da Cultura, essa última hoje vigente.

Na instrução normativa em vigor, a técnica legislativa é semelhante a já empregada nos decretos e nas instruções normativas anteriores. O art. 51 da Instrução Normativa n. 1, de 2023, arrola em lista exemplificativa apenas as práticas que não configuram recebimento de vantagem indevida pelo patrocinador. É o caso, por exemplo, da concessão de acesso a ensaios, apresentações, visitas ou quaisquer atividades associadas, ou não, ao projeto cultural; da realização

de sessão comercializada de forma adicional ao plano de distribuição aprovado e da aplicação de marcas do patrocinador em material de divulgação das ações culturais realizadas com recursos incentivados, observadas as regras estabelecidas pelo Ministério da Cultura. Essas são condutas autorizadas; lícitas, portanto.

Além do disposto no art. 51, vale também chamar atenção para as regras do §3º do art. 10 e do inciso VI do art. 21 da Instrução Normativa n. 1, de 2023, que se voltam contra a utilização dos valores captados para pagamento de serviços prestados ao patrocinador. A disposição do § 3º do art. 10 veda “a remuneração de serviços prestados diretamente ao incentivador”. E a do art. 21, ao listar os gastos vedados, detalha essa vedação, ao proibir que se realizem despesas “para pagamento por serviços de consultoria, assessoria técnica ou avaliação de projetos prestados diretamente aos patrocinadores”.

Pode-se afirmar, quanto a essas disposições, tudo quanto já se disse em relação ao parágrafo único do art. 55 do Decreto nº 11.453, de 2023. São disposições que também disciplinam vantagens proibidas, ainda que não façam referência expressa à proibição contida no § 1º do art. 23 da Lei nº 8.313, de 1991. Vale dizer, ao vedar o pagamento pelos proponentes de serviços prestados diretamente aos patrocinadores – inclusive consultoria, assessoria técnica ou avaliação de projetos prestados –, a Instrução Normativa nº 1, de 2023, enquadra essa prática no recebimento de vantagem decorrente de patrocínio proibida por lei.

Além dessas previsões, que servem para dar contornos mínimos à noção de vantagem patrimonial ou financeira, não constam na Instrução Normativa n. 1, de 10 de abril de 2023, outros parâmetros que já não estivessem na lei para definição do que seja “vantagem financeira ou material” para fins do disposto no § 1º do art. 23 da Lei nº 8.313, de 1991.

4.2 Lei do Incentivo ao Esporte (Lei nº 11.438/2006)

Outra lei federal que também conta com mecanismo de abatimento de valores doados é a Lei nº 11.438, de 29 de dezembro de 2006, a chamada “Lei de Incentivo ao Esporte”, a qual permite que os valores gastos a título de patrocínio ou doação no apoio direto a projetos desportivos e paradesportivos, previamente aprovados pelo Ministério da Cidadania, sejam deduzidos do imposto de renda devido por pessoas físicas ou jurídicas (art. 1º).

Os limites estão previstos nos incisos I e II do §1º do art. 1º. São: (1) 2% do imposto devido, observado o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, em cada período de apuração, para pessoa jurídica, e (2) 7% do imposto devido na Declaração de Ajuste Anual, conjuntamente com as deduções a que se referem os incisos I, II e III do art. 12 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, para a pessoa física. A mesma lei estabelece, no art. 3º, definições de “patrocínio” e “doação”, reforçando o elemento de liberalidade em ambos os conceitos.

O §4º do art. 1º veda expressamente a dedução de valores destinados “a patrocínio ou doação em favor de projetos que beneficiem, direta ou indiretamente, pessoa física ou jurídica vinculada ao doador ou patrocinador”. A regra do §5º do mesmo artigo define o que se considera pessoa vinculada ao doador ou patrocinador, explicitando o alcance do comando legal do §4º. A proibição de recebimento de vantagem em decorrência do patrocínio ou da doação está prevista no inciso I do art. 10, entre as infrações aos dispositivos da Lei nº 11.438, de 2006.

A matéria é regulamentada pelo Decreto nº 6.180, de 3 de agosto de 2007, que dispõe sobre o tema nos arts. 34, I, e 35, I, ao disciplinar as penalidades aplicáveis no caso de descumprimento das previsões legais. É proibido “o recebimento pelo patrocinador ou doador de qualquer vantagem

financeira ou material em decorrência do patrocínio ou da doação que, com base nele efetuar” (art. 34, I). O infrator sujeita-se “ao pagamento de multa correspondente a duas vezes o valor da vantagem auferida indevidamente”, além do “pagamento do imposto não recolhido, além das penalidades e demais acréscimos previstos na legislação” pelo doador ou patrocinador.

No caso do incentivo ao esporte, a Portaria nº 424, de 22 de junho de 2020, do Ministério da Cidadania, inclui a vedação de despesas “que resultarem em vantagem financeira ou material para o patrocinador” no rol dos gastos proibidos previsto no art. 61. Não há, todavia, outros elementos que contribuam para conferir densidade ao conceito de “vantagem financeira ou material para o patrocinador” ou identificar práticas que se enquadrem na proibição legal.

4.3. Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012 (PRONON e PRONAS/PCD)

A Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012, entre outras medidas, instituiu o Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica – PRONON (art. 1º) e o Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência - PRONAS/PCD (art. 3º). O primeiro deles, o PRONON, tem a finalidade de captar e canalizar recursos para a prevenção e o combate ao câncer; o segundo, o PRONAS/PCD, objetiva captação de recursos para estimular e desenvolver a prevenção e a reabilitação da pessoa com deficiência, incluindo-se promoção, prevenção, diagnóstico precoce, tratamento, reabilitação e indicação e adaptação de órteses, próteses e meios auxiliares de locomoção.

O texto do art. 12 da Lei nº 12.715, de 2012, tipifica como infração o recebimento de vantagem indevida em razão do patrocínio e estabelece as sanções aplicáveis no caso de infração dos dispositivos legais: “pagamento do valor atualizado do imposto sobre a renda devido em relação a cada exercício financeiro e das penalidades e demais acréscimos previstos na legislação vigente” (art. 13). Nos casos de dolo, fraude ou simulação, o doador e o beneficiário sujeitam-se à multa correspondente a duas vezes o valor da vantagem auferida indevidamente. Aplica-se à mesma sanção aos casos de “desvio de finalidade”, expressamente mencionados na lei.

Notam-se pequenas diferenças de redação em relação ao enunciado prescritivo do art. 23, §1º, da Lei nº 8.313, de 1991. A mais relevante delas é a referência à “vantagem financeira ou bem”, em vez de “vantagem financeira ou material”, como na Lei Rouanet. Em ambos os textos, fica clara a relação de causa e consequência entre “vantagem” recebida e “patrocínio” efetuado.

O art. 13 do Decreto nº 7.988, de 17 de abril de 2013, que regulamenta os arts. 1º a 13 da Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012, inclui a “concessão a patrocinador ou doador vantagem de qualquer espécie ou bem em razão do patrocínio ou da doação” entre os “critérios para a inabilitação da instituição destinatária” (art. 13, X). Mas não oferece outros elementos para definição do conceito em questão.

5. Proibição do Recebimento de Vantagem: sentido, alcance e escopo

Todas essas disposições constantes em leis, decretos, instruções normativas e portarias vêm aqui apenas à guisa de ilustração, como base para o raciocínio que se está a construir. Reuni-las aqui faz parte do esforço de identificar parâmetros que nos permitam apontar o sentido, alcance e escopo das normas jurídicas que proíbem o recebimento de vantagens em decorrência de patrocínio e doação e identificar condutas que atentam contra esse comando legal.

Como visto, leis de incentivo fiscal que utilizam mecanismos de dedução de patrocínio contêm, ao menos, dois tipos de regras essenciais: as que permitem deduções e as que estabelecem

a destinação que pode ser dada a esses recursos. Autorizar ou vedar o emprego dos valores deduzidos/captados no pagamento de certos serviços de captação é definir os contornos do regime de incentivo em questão, inclusive os projetos passíveis de apoio e os gastos que podem ser realizados – com recursos (públicos) doados – para sua execução.

É que, embora caiba ao patrocinador escolher livremente do portfólio dos projetos aprovados a iniciativa que pretende apoiar, a decisão de aplicação das verbas recebidas pelo proponente, na etapa seguinte, tem grau de discricionariedade significativamente menor. As normas que definem o emprego dos recursos recebidos por meio de doação ou patrocínio são parte essencial do regime jurídico da modalidade de benefício fiscal em questão. E não apenas porque implicam gastos públicos indiretos, como ocorre também em outras modalidades de subsídios de natureza tributária, mas sobretudo pela necessidade de assegurar congruência entre os objetivos perseguidos pelo programa de incentivo – materializados no projeto acolhido – e a efetiva aplicação dos recursos captados à custa de renúncia fiscal. Ou seja, as despesas com recursos captados por meio de leis de incentivo devem ser realizadas em bens e serviços que se alinhem aos objetivos traçados pela política de incentivo, observados também os limites fixados na legislação pertinente.

Nesse contexto, a proibição de recebimento de vantagem em decorrência de patrocínios destaca-se como diretriz fundamental dessa modalidade de benefício fiscal. Refere-se a uma hipótese extrema de descompasso entre os objetivos da política de incentivo e a efetiva destinação dos valores captados pelo proponente e deduzidos pelo apoiador. Nessa hipótese, está-se diante do emprego de recursos em finalidade vedada, devolvendo ao apoiador o valor que dispendeu e deduziu, em hipótese de duplo benefício.

Aliás, não é apenas nas previsões das leis de incentivo em análise que se percebe a finalidade de evitar o duplo benefício – o patrocínio de si mesmo. Têm o mesmo objetivo das previsões normativas que proíbem o patrocínio e a doação destinada a projetos que beneficiem pessoa física ou jurídica vinculada ao doador ou patrocinador, como, por exemplo, as que se encontram no art. 27, caput, da Lei nº 8.313, de 1991, e no art. 1º, §4º, Lei nº 11.438, de 2006. São normas que pretendem evitar fraudes na dedução de incentivos, por meio de pessoa interposta ou via oblíqua, de modo que o patrocinador ou doador não deduza valor gasto consigo mesmo ou com pessoa vinculada, nem receba de volta na forma de participação, receita ou produto parcela do valor deduzido.

As pequenas diferenças de redação nas três leis de incentivo examinadas – Lei nº 8.313, de 1991, Lei nº 11.438, de 2006, e Lei nº 12.715, de 2012 – não infirmam o argumento aqui desenvolvido. Afinal, pudesse o doador/patrocinador receber indiscriminadamente vantagens em decorrência do apoio concedido, estaria, na prática, recebendo de volta, na forma de bens ou serviços, os valores que deduziu para fins tributários. Ganharia duplamente e, no limite, poderia deduzir, para fins tributários, não propriamente um patrocínio ou uma doação, mas a aquisição de um bem ou serviço – aquele que recebeu em contrapartida ao apoio efetuado.

Sendo elemento estrutural dessa modalidade de incentivo, o papel que cabe ao legislador é apenas o de graduar a proibição. Pode torná-la mais rígida ou mais branda, conforme o caso, ao disciplinar as vantagens que podem ser oferecidas ao patrocinador a título de contrapartida e as práticas que atentam contra a proibição. Em qualquer hipótese, o elemento de incentivo e a avaliação dos contornos do comando legal não prescindem da consideração de outros aspectos jurídicos atinentes à fiscalização e efetividade do programa de incentivo em questão. É justamente por isso, aliás, que parcela dos especialistas¹⁵ sobre o tema vê com reservas a ampliação das práticas

¹⁵ GIGLIOLI, Renato de Sousa Porto. *Análise Técnica da Instrução Normativa Minc n.5 de 26 de dezembro de 2017*. Câmara dos Deputados. Consultoria Legislativa. Estudo Técnico. Brasília: Câmara dos Deputados, 2018, p. 108.

que favorecem o patrocinador, como hipóteses de vantagens permitidas. Aumentar as exceções pode ampliar também os riscos de fraude.¹⁶

Veja-se, por exemplo, a regra que permite a destinação ao patrocinador de parte dos produtos resultantes do programa, do projeto ou da ação cultural, com a finalidade de distribuição gratuita promocional, atualmente prevista no art. 61 do Decreto nº 11.453, de 2023. O percentual autorizado para distribuição gratuita variou ao longo do tempo. Já foi de 25%, no Decreto nº 1.494, de 17 de maio de 1995, chegou a apenas 5%, no Decreto nº 10.755, de 26 de julho de 2021, e hoje é de 10% por cento, nos termos do art. 61 do Decreto em vigor.

5.1. Vantagem e patrocínio: destinatário, conduta e finalidade da norma jurídica

Assentadas essas premissas, é importante chamar atenção para os pontos de convergência dos comandos jurídicos presentes nas leis de incentivo examinadas, especialmente quanto: (1) ao destinatário da vedação legal, (2) à conduta vedada e (3) à finalidade da norma jurídica em análise.

Quanto ao aspecto subjetivo, o destinatário imediato da proibição é essencialmente o patrocinador. Embora o sujeito responsável por ofertar a vantagem não esteja indicado, é de se presumir que esse papel caiba, na maior parte dos casos, ao proponente, pessoa que recebe os recursos e realiza as despesas. Contudo, a legislação regulamentadora também se refere a condutas de outros agentes, isto é, o captador e o proponente.

Tome-se, por exemplo, o art. 50 da Instrução Normativa SECULT/MTUR nº 1, de 4 de fevereiro de 2022, aqui já mencionada. A disposição afasta do conceito de vantagem financeira ou material, para os fins do disposto no §1º do art. 23 da Lei nº 8.313, de 1991, e do art. 31 do Decreto nº 10.755, de 2021, também condutas dos patrocinadores e captadores, tais como: (1) ações adicionais realizadas pelo patrocinador, pelos proponentes ou pelos captadores destinadas à prospecção comercial, programas de relacionamento, ampliação da divulgação ou promoção do patrocinador e de suas marcas e produtos; (2) fornecimento de produtos ou serviços do incentivador ao projeto cultural.

A conduta vedada é “receber vantagem”. Proíbe-se que o patrocinador receba vantagens “em decorrência” ou “em razão” do patrocínio efetuado. A razão disso já explicamos: nos incentivos que operam mediante abatimento de valores despendidos como patrocínio ou doação, o que o apoiador pode receber é a boa fama e a dedução tributária autorizada pela lei. Outros benefícios recebidos em contrapartida do patrocínio, se não expressamente autorizados pela legislação, são indevidos sempre que desnaturarem a finalidade detrás da permissão de abatimento de imposto nessas hipóteses.

Não há definição, a priori, na lei das práticas enquadradas como “recebimento” de vantagem indevida. É que, a rigor, a proibição de que ora tratamos tem natureza de princípio jurídico. É norma jurídica que remete o intérprete “a valores e a diferentes modos de promover [ou evitar, diríamos] resultados”¹⁷, uma “norma imediatamente finalística”, para usar a definição de Humberto Ávila.¹⁸ Determina “a busca ou a preservação de um estado ideal de coisas” e, para

¹⁶ Cf. BRASIL. Comissão Parlamentar de Inquérito – Lei Rouanet. **Relatório Final**. Brasília Câmara dos Deputados, 2016.

¹⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 55.

¹⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 63.

tanto, prescreve ou proíbe a adoção dos comportamentos necessários, “mesmo sem a descrição dianteira desses comportamentos”.¹⁹

No caso dos enunciados em análise, a proibição de vantagens ao patrocinador ou doador orienta aplicação que qualquer benefício fiscal que autorize dedução de doação ou patrocínio destinado a atividade ou projeto, de modo a vedar o benefício do patrocinador ou doador fora das estritas hipóteses legais. A vantagem em razão do patrocínio é um estado de coisas a ser evitado. Os comportamentos que se orientem a tal resultado devem ser evitados. Mesmo as exceções não podem ir de encontro ao cerne da norma jurídica em questão, que é impedir o duplo benefício, a fraude à lei, a devolução ao patrocinador do valor deduzido.

Por isso, não é de se estranhar que a legislação infralegal venha a disciplinar as contrapartidas – ou “vantagens” – que os apoiadores podem ou não obter nos diferentes programas de incentivo. Também não deve causar espécie que a lei não estabeleça lista taxativa das práticas proibidas. São incompatíveis com a diretriz em comento todas as condutas que gerem benefício ao apoiador por causa dessa condição. Há inúmeras maneiras de fazê-lo, que não estão dadas aprioristicamente no texto legal. Não se pode, contudo, perder de vista o objetivo da proibição insculpida no princípio em análise.

Decerto, não se deve impor a quem efetua o patrocínio ou a doação condição pior do que a que seria de se aplicar ao público em geral. O que não lhe é dado é receber tratamento privilegiado, além das hipóteses expressamente previstas na legislação regulamentadora. Ou seja, são, grosso modo, indevidas as vantagens que o patrocinador ou doador não receberia não fossem os valores que destinou ao projeto. A norma visa impedir que o patrocinador seja beneficiado, direta ou indiretamente, pelos recursos que doou, isto é, que receba de volta, na forma de bens ou serviços, os recursos (públicos) renunciados. Tem direito apenas à retribuição que lhe deu a lei: dedução, divulgação da sua marca e cota de convites ou bens vinculados ao projeto ou por este produzidos, observados os limites estabelecidos.

As leis analisadas também não definem a “vantagem” que não pode ser recebida pelo apoiador. Esse, na verdade, é um termo empregado em diferentes previsões legais no ordenamento jurídico brasileiro. As expressões “vantagens ilícitas”, “indevida vantagem econômica”, “vantagem econômica”, “vantagem pecuniária”, “vantagem indevida” ou similares são amplamente empregadas em normas penais. Compõem, por exemplo, os seguintes tipos penais: invasão de dispositivo informático (art. 154-A), extorsão (art.158 (extorsão), estelionato (art. 171), fraudes e abusos na fundação ou administração de sociedade por ações (art. 177, §2º), promoção de migração ilegal (art. 232-A), incêndio (art. 250, §1º, I), concussão (art. 316), corrupção passiva (art. 317), corrupção ativa (art. 333), entre outros, todos do Código Penal. A doutrina penal refere-se ao conceito como um elemento normativo do tipo, sujeito, portanto, à valoração no caso concreto.²⁰

No caso da proibição presente nas leis de incentivo, estamos diante de um “conceito indeterminado”, isto é, “um conceito cujo conteúdo ou extensão são em larga medida incertos”²¹.

¹⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 67.

²⁰ “Elementos normativos são aqueles para cuja compreensão é insuficiente desenvolver uma atividade meramente cognitiva, devendo-se realizar uma atividade valorativa. São circunstâncias que não se limitam a descrever o natural, mas implicam um juízo de valor. O legislador penal pode valer-se de elementos normativos para descrever objetos, situações, circunstâncias ou estados que somente podem ser compreendidos através de um juízo de valor, como é caso das expressões ‘fútil’ (art. 121, §1º, II); ‘decoro’ (art. 140); ‘alheio’ (arts. 155; 157); ‘documento’ (art. 297; 298; 299); ‘funcionário público’ (arts. 312; 331 e 333); ‘vulnerável’ (arts. 217, 255, parágrafo único) etc.” BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal**: parte geral, 19ª. São Paulo: Saraiva, 2013.

²¹ ENGISCH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. 9ª ed. Trad. J. Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004, p. 208.

Existe, no entanto, um elemento central, finalístico, que nos permite demarcar a noção de vantagem proscribida para efeito das normas em análise. É que, em se tratando de benefícios fiscais, a vantagem vedada não é ilícita, injusta ou indevida em si. É proibida, porque recebida como contraprestação, isto é, em decorrência de patrocínio efetuado. O patrocinador não pode ser remunerado pelo patrocínio efetuado, não pode receber contraprestações ou benefícios em troca do valor destinado e deduzido para fins tributários.

Aliás, ideia de remunerar o patrocinador pelo apoio ofertado é, até certo ponto, incompatível também com a própria natureza dos contratos de doação e patrocínio, em que a liberalidade é elemento central. Nos casos de doação, quem doa não pode exigir contraprestação. A doação é essencialmente ato de liberalidade, nos termos do art. 538 do Código Civil e das diversas previsões constantes em leis de incentivo. É contrato que cria obrigações apenas para o doador²², mesmo quando se trata de doação gravada com encargo. Seu traço decisivo é “a liberalidade, a vontade desinteressada de fazer benefício a alguém, empobrecendo-se ao proporcionar à outra parte uma aquisição lucrativa”, como explica Orlando Gomes.²³

É também o que se pode afirmar em relação aos apoios concedidos a título de patrocínio. A diferença, como se sabe, está essencialmente na possibilidade de o patrocinador vincular sua imagem e marca ao projeto. Pode, portanto, desfrutar dos efeitos positivos que essa associação possa gerar, além da dedução tributária prevista na lei.

6. Conclusão

A proibição de recebimento de vantagem em decorrência de patrocínios e doações prevista nas três leis de incentivo examinadas – Lei nº 8.313, de 1991; Lei nº 11.438, de 2006, e Lei nº 12.715, de 2012 – é princípio fundamental dos benefícios fiscais que autorizam dedução de doações ou patrocínios destinados a iniciativas de interesse público. Destina-se a evitar desvios e fraudes na aplicação do incentivo fiscal concedido, seja para impedir o duplo benefício do apoiador, que assim obteria a dedução e a vantagem indevida, seja pelo caráter de liberalidade, nota típica dessa espécie de contratos.

A legislação dos três programas de incentivo federal analisada oferece poucos parâmetros para se compreender o alcance e o escopo da proibição. Não há definição precisa nos textos legais do que sejam as “vantagens” em decorrência do patrocínio efetuado ou de quais os comportamentos alcançados pela vedação. O que existe são disposições, em regulamento – na forma de decreto, instrução normativa ou portaria –, que proíbem condutas específicas – e.g. parágrafo único do art. 55 do Decreto nº 11.453, de 2023 –, ou, sentido oposto, excluem certas práticas do conjunto de vantagens proibidas prevista na lei, permitindo-as expressamente – e.g. art. 61 do Decreto nº 11.453, de 2023.

A ausência na legislação examinada de definição precisa, pronta e acabada do que se deve considerar como “vantagem financeira ou material em razão do patrocínio” e a falta de previsão de rol taxativo das condutas vedadas por parte de patrocinador, proponente ou mesmo captador não representam propriamente uma falha legislativa nesse caso. A proibição de recebimento de vantagem indevida é norma que veda o atingimento de um dado resultado e, por conseguinte, qualquer conduta que logre alcançá-lo. São ilícitas todas as práticas do proponente que alcancem esse mesmo efeito, isto é, que impliquem tratamento vantajoso para o patrocinador ou doador, por

²² RIZZARDO, Arnaldo. **Contratos**. 13ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 422.

²³ GOMES, Orlando. **Contratos**. 26ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2009, p. 256.

meio da entrega de numerário, bem ou serviço que não receberia não fosse o patrocínio ou a doação realizados.

A rigor, não há vantagens em si mesmas proibidas. A vedação aplica-se sempre que numerário, bem ou serviço for ofertado por conta do patrocínio ou doação efetuada. É essa relação de causa e consequência entre patrocínio ou doação e vantagem que a torna ilícita. Qualquer prática que conduzir a esse resultado – isto é, à criação de vantagem – subsume-se, em tese, à norma jurídica em análise.

Disciplinar as recompensas ou contrapartidas a que fazem jus os patrocinadores ou doadores é também dispor sobre os contornos da norma que veda o recebimento de vantagens em razão do patrocínio ou da doação efetuada, isto é, dar-lhe contornos jurídicos e densidade normativa. É uma decisão de política fiscal. Mas em nenhuma hipótese pode se afastar do cerne do comando legal, que é impedir o enriquecimento ilícito do patrocinador ou doador, evitando que se aproprie, na forma de bens ou serviços, dos recursos renunciados pelo Poder Público.

6. Referências

ALLEGRETTI, Ivan. **A definição jurídica de renúncia de receita**. 2022. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022. doi:10.11606/T.2.2022.tde-03042023-165819. Acesso em: 9.10. 2023.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2003.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal: parte geral**, 19ª. São Paulo: Saraiva, 2013.

BRASIL. Comissão Parlamentar de Inquérito – Lei Rouanet. **Relatório Final**. Brasília Câmara dos Deputados, 2016.

BRASIL, Ministério da Economia, Secretaria do Tesouro Nacional. **Instruções de Procedimentos Contábeis (IPC) 16 – Benefícios Fiscais – Conforme o §6º do art. 165 da CF/88 e art. 14 LRF**. Brasília: STN, 2020. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:10000. Acesso em: 15.01.2024.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal do Brasil. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. **Demonstrativo dos Gastos Tributários PLOA 2022**. Brasília: Receita Federal, setembro/2021.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 360.461-7/ MG**, relator Ministro Celso de Mello, julgamento em 6.12.2005.

BUJANDA, Fernando Sainz de. **Hacienda y Derecho**. Vol. III, Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CESNIK, Fábio de Sá. **Guia de Incentivo à Cultura**. 2ªed. São Paulo: Manole, 2007.

CHIESA, Clélio. **A Competência Tributária do Estado Brasileiro**: desonerações nacionais e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo**: incentivos fiscais e renúncia de receita no direito brasileiro. 2ª ed. São Paulo: Almedina, 2016.

ENGISCH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. 9ª ed. Trad. J. Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004.

ESTIGARA, Adriana; PEREIRA, Reni; LEWIS, Sandra A. L. B. **Responsabilidade Social e Incentivos Fiscais**. São Paulo: Atlas, 2009.

GIGLIOLI, Renato de Sousa Porto. **Análise Técnica da Instrução Normativa Minc n.5 de 26 de dezembro de 2017**. Câmara dos Deputados. Consultoria Legislativa. Estudo Técnico. Brasília: Câmara dos Deputados, 2018

GOMES, Orlando. **Contratos**. 26ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2009.

MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **La Exencion Tributaria**. Madrid: Colex, 1990.

RIZZARDO, Arnaldo. **Contratos**. 13ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

SEIXAS FILHO. Aurélio Pitanga. **Teoria e Prática das Isenções Tributárias**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.