

---

## DEDUTIBILIDADE DE DOAÇÕES AO TERCEIRO SETOR

### *DEDUCTIBILITY OF DONATIONS TO THE THIRD SECTOR*

LUÍS EDUARDO SCHOUERI

Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Vice-Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário.

#### RESUMO

**Objetivos:** O presente artigo tem como objetivo analisar a dedutibilidade das doações destinadas ao terceiro setor para fins do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

**Metodologia:** Para analisar analiticamente a dedutibilidade das doações destinadas ao terceiro setor para fins do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas a partir da perspectiva jurídico-dogmática, será necessário: (i) delimitar onde se manifesta a capacidade contributiva; (ii) esmiuçar qual é o conceito de renda, inclusive, aquele positivado no ordenamento jurídico brasileiro; (iii) examinar a legislação vigente a esse respeito; e (iv) tecer considerações sobre a função social da empresa. Para averiguar (i) onde se manifesta a capacidade contributiva, examinar-se-á o papel da sociedade civil na construção das liberdades coletivas, o qual é reconhecido pela própria existência da imunidade das entidades educacionais e assistenciais. A partir desse exame, situar-se-á a capacidade contributiva, considerando o domínio econômico e o setor público, estatal e não estatal. Posteriormente, abordar-se-á (ii) o conceito de renda, de sorte a estudar a visão tradicional de se chegar à renda, pois esta permite mais de uma metodologia de cálculo. Com efeito, poder-se-á adentrar a positivação do conceito de renda no ordenamento jurídico brasileiro com ênfase no Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, o qual parte das receitas e subtrai delas as despesas. A esse respeito, será crucial distinguir os gastos que constituem consumo daqueles que são despesas necessárias para a obtenção daquelas receitas. Após, apresentar-se-á (iii) um panorama da legislação tributária atual acerca da dedutibilidade das doações, de modo a averiguar como é o tratamento das doações efetuadas pelas empresas sob a perspectiva do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. Tal análise também será (iv) acompanhada de considerações acerca da função social da empresa para compreender a sua relação com as doações.



---

**Resultados:** Ao final, sustentar-se-á a dedutibilidade das doações destinadas ao terceiro setor para fins do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, considerando ambos o conceito de renda e a extensão da imunidade prevista na Constituição.

**Contribuições:** Verificou-se, para fins de dedutibilidade do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, a inconstitucionalidade de se tributar as doações feitas pelas pessoas jurídicas a entidades do terceiro setor, Setor Público não estatal, em especial àquelas que gozam de imunidade.

**Palavras-chave:** Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas; Imunidade; Doações; Terceiro Setor.

## ABSTRACT

**Objective:** The present article analysis the deductibility of the donations to the third sector for Corporate Income Tax purposes.

**Methodology:** For the analytical analysis of the deductibility of the donations to the third sector for Corporate Income Tax purposes from the legal-dogmatic perspective, one will: (i) address where the ability to pay occurs; (ii) examine the concept of income, including, the concept of income adopted by the Brazilian legislation; (iii) present the current tax treatment of this subject; and (iv) discuss the social role of business. In order to ascertain (i) where the ability to pay occurs, one will examine the role of the civil society in the development of the collective freedoms, which is reckoned by the very existence of the immunity of educational and assistance entities. In such analysis, one will address the ability to pay, considering the economic domain and the public sector, state and non-state sector. Further, one will examine (ii) the concept of income, because it is possible to calculate the income on more than one way. In this respect, one will explain the concept of income adopted by the Brazilian legislation, especially considering the Corporate Income Tax, which is based on the receipt minus the expenses. One will also distinguish costs that represent consume acts from those necessary expenses, which are essential to obtain the receipts. Further, one will present (iii) a bird's-eye view of the current tax legislation on the donation's deductibility, in order to illustrate the legal treatment of the donations realized by the enterprises from the perspective of the Corporate Income Tax. One will also address (iv) the social role of business to understand its relationship with those donations.

**Results:** At the end, one will sustain the deductibility of the donations to the third sector for Corporate Income Tax purposes, considering both the concept of income as well as the immunity extension as provided by the Constitution.



---

**Contributions:** For deductibility of Corporate Income Tax purposes, one should consider unconstitutional the taxation on donations, realized by legal entities, to the third sector, non-state public sector, especially to those that are immune.

**Keywords:** Income tax; Donations; Immunity; Third Sector.

## 1 INTRODUÇÃO

A pandemia conhecida como COVID-19 trouxe as mais diversas experiências. Se, de um lado, presenciaram-se cenas de horror que muitos equiparam a vivências próprias de período de guerra, de outro, exemplos de práticas solidárias animaram os espíritos mais incrédulos, levando a crer que a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, eleita como primeiro objetivo fundamental de nossa República (CF, art. 3, I) deixava de ser meramente programático, incorporando-se na prática de muitos de nossos concidadãos.

Dentre as práticas animadoras verificadas nos últimos meses, encontram-se em particular as alocações voluntárias ao terceiro setor (doações), feitas por instituições privadas e com fins lucrativos. A prática não é nova, mas acentuou-se no período de pandemia, jogando luz a uma questão até então esquecida: como lidar com essas transações, da perspectiva tributária?

A esse respeito, o art. 13, VI, da Lei nº 9.249/1995, parece não deixar dúvida de que, excetuados os poucos casos previstos no § 2º do mesmo dispositivo e em outras leis esparsas, são indedutíveis as doações, *tout-court*. Parece essa restrição justificada na ideia de liberalidade, a dizer que se o dispêndio não é necessário à atividade da empresa ou à manutenção de sua fonte produtiva, então nenhuma alternativa resta, senão o peso da indedutibilidade.

Esse raciocínio imediato, posto aparentemente suportado pelo texto legal, gera mal-estar quando se pergunta se, de fato, merece o mesmo tratamento uma doação meritória e um gasto com qualquer frivolidade. Seriam, para o legislador tributário, irrelevantes as razões que levaram o contribuinte ao dispêndio? Quais as razões para que algumas doações tenham sido excepcionadas pelo próprio



---

legislador? Teriam elas todas a mesma natureza de incentivo fiscal, ou se poderiam justificar pelo princípio da capacidade contributiva? Nesse caso, outras doações com igual justificativa mereceriam igual tratamento, conquanto não arroladas pelo legislador?

Sob a perspectiva jurídico-dogmática, com referência ao ordenamento jurídico brasileiro, o presente estudo sustenta que as doações efetuadas ao terceiro setor subtraem-se *ipso-facto* do campo do Domínio Econômico, não revelando, portanto, capacidade contributiva. Nesse sentido, as hipóteses arroladas no referido §2º do artigo 13 da Lei nº 9.249/1995, conquanto possam apresentar efeito indutor, nem por isso perdem sua justificativa no mesmo princípio da capacidade contributiva que informa a tributação da renda.

De sorte a fundamentar a tese de que alocações de recursos ao Setor Público (leia-se: doações ao terceiro setor) sejam dedutíveis por não constituírem renda tributável, faz-se necessário discorrer sobre o Estado do Século XXI, mais especificamente acerca do papel da sociedade civil na construção da liberdade coletiva e da ausência de capacidade contributiva no Setor Público (1). Feitas essas considerações, poder-se-á adentrar o conceito de renda, econômico e jurídico, pois só assim será possível compreender a visão tradicional de se chegar à renda, sobretudo, contrapondo-se os gastos que constituem consumo daqueles que são despesas necessárias (2). A partir daí, abordar-se-á a dedutibilidade de doações ao terceiro setor, passando tanto pela sistemática atual da legislação tributária quanto pela função social e responsabilidade social das empresas na construção da liberdade coletiva (3).



---

## 2 ENTRE O SETOR PÚBLICO E O DOMÍNIO ECONÔMICO NO ESTADO DO SÉCULO XXI: A CONSTRUÇÃO DA LIBERDADE COLETIVA E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A liberdade coletiva, expressão máxima da redução de desigualdades, não é obra cometida apenas ao Estado. Também à sociedade civil reserva-se papel relevante para sua construção. Como se argumentará ao longo do presente item, o texto constitucional brasileiro prestigia o esforço da sociedade civil, quando esta se encarrega da promoção de liberdades coletivas, o que se revela, sob a perspectiva tributária, por não haver que se cogitar qualquer pretensão impositiva do Estado sobre patrimônio, renda ou serviços destinados às finalidades assistenciais, uma vez que inexistente manifestação de capacidade contributiva; as imunidades subjetivas, asseguradas, dentre outras, às entidades assistenciais, confirmam a inexistência de capacidade contributiva quando se configura, *in totum*, a contribuição dos recursos para os gastos da coletividade.

Para corroborar a construção acima, é necessário que se examine o papel da sociedade na construção da liberdade coletiva (1.1), para que se evidencie que inexistente capacidade contributiva no Setor Público, como se vê nas imunidades subjetivas (1.2).

### 2.1 DO ESTADO DO SÉCULO XXI: A CONSTRUÇÃO DA LIBERDADE COLETIVA

A relação entre a tributação e a liberdade, que hoje conhecemos, tem sua história marcada por diversas fases, as quais se explicam pela própria evolução da liberdade almejada (SCHOUERI, 2006; e SCHOUERI, 2011). É, assim, que se faz necessário reconstruir a noção de liberdade coletiva.

No século XIX, predominava o Estado Fiscal Minimalista, no qual a ideia de tributo como preço da liberdade traduzia a noção de que ao Estado cabia garantir o exercício das liberdades pelos cidadãos, não podendo, por outro lado, atuar na economia. Daí que, na falta de recursos próprios (receita originária), cabia ao Estado



---

financiar-se por meio de impostos. Estes, portanto, eram o preço que a sociedade pagava para que o Estado pudesse financiar sua atuação, sem atuar empresarialmente. A noção de liberdade era, ainda, individual não surpreendendo, dessa forma, o desenvolvimento de diversas limitações à atuação do Estado, inclusive em matéria tributária.

Ultrapassadas as ideias individualistas próprias do século XIX, o século XX marcou-se pela busca da liberdade coletiva, sintetizada na ideia de que não pode o homem viver a liberdade se esta não for fruída em perspectiva coletiva: o ideal da busca da igualdade passa a ser o meio pelo qual se vivencia a liberdade. Foi nesse ambiente que surgiu o Estado do Bem-Estar Social, incumbido de, em nome da sociedade, promover a redução de desigualdades sociais. Essa tarefa não se poderia exercer sem um preço, o que explica a exacerbação da carga tributária que se conheceu, em especial, após a Segunda Grande Guerra. Justificada por seu relevante papel de garantir a fruição coletiva de direitos fundamentais, a tributação assumiu a feição de dever fundamental (Nabais, 2011, item 1), negando daí legitimidade a qualquer discurso que buscasse encontrar limitações à pretensão tributária do Estado. A expressão “preço da liberdade” ganhava conotação nova, já que o tributo era o preço que a sociedade pagava para que o Estado entregasse, em contrapartida, a almejada liberdade coletiva.

O agigantamento do Estado, entretanto, não se fez acompanhar de uma proporcional redução de desigualdades. Ao contrário, aos poucos se notou que os recursos captados pelo ente estatal eram apropriados pela própria burocracia (ou, em muitos casos, por desvios), não se revelando eficiente o direcionamento de recursos ilimitados ao Estado. Noutras palavras, o Estado do Bem-Estar, criado para reduzir desigualdades, encontrou seu limite na própria estrutura que o formara. O incremento da carga tributária não implicava proporcional construção da almejada liberdade coletiva.

Simbolicamente retratada na queda do muro de Berlim, a superação do Estado do Bem-Estar Social, em seu desenho clássico, gerou o Estado do século XXI, denominado “Estado Democrático e Social de Direito” (ou Estado Subsidiário, ou



---

Estado da Sociedade de Risco, ou Estado de Segurança) (Torres, 2008, p. 9). Se aquele constituiu a síntese da relação dialética entre o capitalismo e o socialismo, não deixou ele de produzir, igualmente, sua antítese, ao se revelar que sua concretização exigiria recursos financeiros crescentes, jamais se satisfazendo, a ponto de tornar proibitiva a própria atividade privada que o sustenta.

O Estado do Século XXI é marcado, portanto, pela restrição a seu intervencionismo, uma vez que reserva à sociedade civil papel relevante na construção da liberdade coletiva. Ou seja, se, no Estado de Bem-Estar Social, era o Estado o único responsável por assegurar a liberdade coletiva, no Estado do Século XXI, a liberdade coletiva não se constrói sem o concurso da própria sociedade. O Setor Público não mais se confunde com o setor estatal, mas ele passa a constituir gênero, do qual fazem parte o Setor Público Estatal (i.e., o Estado na construção da liberdade coletiva) e o Setor Público Não-Estatal (sociedade na construção liberdade coletiva).

A Constituição de 1988 não só positivou direitos sociais como a educação, saúde, alimentação, trabalho, moradia, transporte, lazer, segurança e até mesmo previdência e assistência (CF, art. 6), como também pregou, na Ordem Econômica, como alicerces a valorização do trabalho e a livre iniciativa, a partir das quais se busca a existência digna segundo os ditames da justiça social (CF, art. 170). Esta, que se confunde com os desideratos propostos pela Ordem Social, não se dá de qualquer modo. A dignidade a que se refere o constituinte é aquela fundada na valorização do trabalho e na livre iniciativa, é dizer, a partir do trabalho e da livre iniciativa é que se chega à existência digna. Noutras palavras, no Estado do Século XXI, conforme a prevê a Constituição, a sociedade assume seu papel de maximizar a dignidade humana, conquistada – nos termos constitucionais – pela valorização do trabalho e da livre iniciativa. Revela-se, assim, utópica a ideia de que, ao Estado, caberia prover a dignidade de todos. Por outro lado, não perdeu ele o papel de guardião dos ditames constitucionais. É que, em tal função, é seu papel assegurar as condições para que a sociedade civil proveja a dignidade que ele, Estado, não é capaz de assegurar.



---

Essa negação da onipresença estatal, acompanhada da liberdade coletiva da sociedade, repercute nos limites constitucionais para a tributação. Afinal, não mais se permite uma tributação desmedida como no Estado Social, quando cabia só ao Estado atingir o desiderato coletivo. No Estado do Século XXI, a situação é distinta. Tributar excessivamente implica tornar indisponíveis os recursos de que a própria coletividade necessita para seus fins, i.e., para o exercício da liberdade coletiva.

No fundo, o Estado do Século XXI é marcado pelo pleito da sociedade de tomar para si as tarefas antes delegadas ao Estado, recusando-se, daí, a pagar um preço exorbitante por uma liberdade que aquele já não mais se revela apto a prover.

Portanto, a reivindicação, por parte da sociedade, de um papel ativo na promoção da liberdade coletiva, que indica a negativa do monopólio do Estado nesse desiderato, implica a imposição de limites à atuação do Estado. De fato, a fixação de limites para a tributação não é novidade, pois toda a história da tributação revela a busca de controles para atuação estatal, mesmo quando se via no Estado maior papel na garantia dos direitos. Contudo, com o reconhecimento do papel da sociedade civil na construção da liberdade coletiva, as limitações ao poder de tributar ganham nova coloração. Afinal, se o papel do Estado se vê limitado pela atuação da sociedade civil, que reivindica para si papel ativo na construção da liberdade, dada a incapacidade ou inabilidade estatais, também o espaço para a tributação se vê restringido. Faz todo sentido, daí, que o texto constitucional inclua um rol de limitações ao poder de tributar (CF, art. 150), de modo a assegurar espaço para que o investidor possa aportar seus recursos, em ambiente de confiança (segurança jurídica), requisito fundamental para que se dê o desenvolvimento econômico.

Embora as limitações possam versar sobre a possibilidade da exação (e.g., competência), o montante da cobrança (e.g., não confisco) ou ainda a forma como se faz (e.g., sanções políticas), o que importa, aqui, é quando a atuação da sociedade assume a dimensão pública.

É a ausência da capacidade de contribuir, justamente porque os recursos já foram destinados ao Setor Público, que impede a tributação. É o que se passa a examinar.



---

## 2.2 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NÃO EXISTE NO SETOR PÚBLICO: A RELEVÂNCIA DAS IMUNIDADES SUBJETIVAS

Dentre as limitações ao poder de tributar, que revelam a consciência de que o Estado não haveria de ter o protagonismo na construção de liberdades coletivas, encontram-se as imunidades subjetivas. Mais especificamente, o campo para a atuação da sociedade civil, em objetivos de caráter público, está nas alíneas “b” e “c” do art. 150, VI, da Constituição. Em tais dispositivos, a Constituição veda a instituição de impostos sobre “templos de qualquer culto” (alínea “b”) e sobre “patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos”, mas desde que “atendidos os requisitos da lei” (alínea “c”). Nos termos do §4º do mesmo art. 150, o patrimônio, a renda e os serviços das entidades ali mencionadas, que sejam relacionados com as suas finalidades essenciais não podem ser atingidos pela pretensão impositiva do Estado.

Em face de tais imunidades, vale a pergunta: quais fundamentos as justificam? Poder-se-ia arguir que, por existirem liberdades por elas protegidas como a liberdade religiosa, então as imunidades serviriam exclusivamente como proteção contra interferências estatais.

Essa fundamentação, posto relevante, não satisfaz por quatro motivos. Primeiro, não parece aceitável que exclusivamente por conta de um valor constitucional – por mais caro que seja – se deixe de exigir tributo que se espera seja suportado por toda a coletividade. Segundo, o caráter genérico do imposto afastaria o argumento de que ele estaria sendo utilizado como forma de perseguir uma ou outra atividade. Terceiro, um imposto de caráter módico não inviabilizaria o exercício de tais liberdades. Quarto, a mera consagração da proibição do confisco (CF, art. 150, IV) já seria suficiente para assegurar o livre exercício daquelas funções (SCHOUERI, 2019b, p. 434-439).

Então, o que, além das liberdades fundamentais, justifica tais imunidades subjetivas? A ausência de capacidade contributiva parece ser o que essas situações



---

têm em comum e que implicam impossibilidade de se cobrarem impostos (SCHOUERI, 2019b, p. 434-439). Ora, se a capacidade contributiva significa, de modo sintético, a existência de recursos financeiros disponíveis para contribuir com os gastos da coletividade, logo a cobrança de um imposto seria redundante quando tais recursos já foram destinados à coletividade. A cobrança de impostos implicaria retirar recursos destinados à coletividade para, ao fim e ao cabo, retornarem para igual desiderato.

Novamente, a construção da norma da imunidade depende da noção de que o Estado do Século XXI reconhece o papel da sociedade civil na construção da liberdade coletiva. Se a capacidade contributiva manifestada traz a noção de que o contribuinte possui recursos que podem ser captados para que o Estado assegure as liberdades individuais e coletivas, então necessariamente ela se encontra no Domínio Econômico e não no Setor Público. Afinal, a capacidade contributiva revela-se quando, descontado o mínimo existencial, encontram-se valores que podem ser captados pelo Estado para os gastos no Setor Público. É dizer, o Estado vai ao Domínio Econômico para identificar manifestações de capacidade contributiva, captando-as por meio dos impostos.

Por outro lado, se a própria sociedade destina recursos para os gastos da coletividade, então já não haverá “sobras” a serem captadas e voltadas àqueles gastos. O Estado, insista-se, somente pode buscar recursos onde houver capacidade contributiva. Valores empregados no interesse coletivo já não podem ser captados pelo Estado. Eis a essência das imunidades subjetivas, reconhecidas pelo constituinte: “patrimônio, a renda e os serviços” destinados ao interesse público pela própria sociedade já não podem ser alcançados pelos impostos. Não podem, justamente, porque já não são “sobras” presentes no Domínio Econômico; estão, por decisão da própria sociedade, comprometidos com o interesse público.

Daí a conclusão de que inexistente capacidade contributiva no Setor Público, mesmo que não estatal; capacidade contributiva somente pode ser encontrada no Domínio Econômico.



---

É dizer, se classicamente se encontra a economia dividida entre dois campos, o Setor Público e o Domínio Econômico, percebe-se que o primeiro admite nova divisão: Setor Público *estatal* e Setor Público *não estatal*. Embora este seja comumente chamado de *terceiro setor* (Etzioni, 1973, p. 314), não deixa de ser igualmente Setor Público, já que sua atuação tem finalidades que não se distinguem daquelas do Estado, conquanto desenvolva-se à margem do último. Vale insistir: o respeito ao terceiro setor (leia-se: Setor Público não estatal) é o que marca o ideal do Estado do Século XXI: a sociedade civil reivindica seu papel na construção de liberdades coletivas e o Estado não pode interferir.

A situação parece paradoxal, mas é concreta: se algum grupo, posto minoritário, resolve reunir recursos para a constituição de uma entidade assistencial (terceiro setor, Setor Público não estatal), então o patrimônio, a renda e os serviços assim destinados não podem ser alcançados pela pretensão impositiva do Estado. Mesmo que este represente a maioria dos cidadãos, a política pública decidida por representantes dessa maioria não pode contar com recursos a que um grupo minoritário já deu destinação pública (não estatal). Sim, a imunidade descortina a visão do constituinte no sentido de privilegiar a atuação da sociedade civil na construção de liberdades coletivas.

Dessa forma, contanto que tais recursos sejam destinados à coletividade, não pode o Estado se imiscuir na alocação de tais recursos. Certamente, o Estado tem o poder de decidir para onde, quanto e como serão destinados os recursos por ele arrecadados. Contudo, justamente pelo reconhecimento de que à sociedade civil também cabe essa mesma decisão, não pode o Estado interferir, por exemplo com sua pretensão impositiva, em tais recursos. O que ele pode – e deve – é assegurar que tais recursos sejam voltados à coletividade. Daí a necessidade da observância dos requisitos da lei e da ausência de fins lucrativos, conforme dispõe a alínea “c” do art. 150, IV, da Constituição. A imunidade – é o que diz a Constituição – limita-se aos recursos voltados às “finalidades essenciais” das entidades contempladas no texto maior.



É importante que aqui fique claro que a capacidade contributiva só pode ser manifestada no Domínio Econômico, já que todos os recursos no Setor Público (estatal ou não estatal) se encontram voltados à coletividade. Daí soar até irreal cogitar captarem-se impostos fora do Domínio Econômico. Ora, se os recursos se encontram já no Setor Público (não estatal), então o Estado não pode contar com eles para atender a suas finalidades. Onde, então, pode o Estado buscar seus recursos? Onde existe capacidade contributiva (CF, art. 145, § 1º), i.e., no Domínio Econômico. Para que fique clara a linha divisória do binômio *Domínio Econômico-Setor Público*, bem como a composição do último, vale a figura abaixo:

**Figura 1 – Domínio Econômico e Setor Público (estatal e não estatal)**

Domínio Econômico	Estatal
	Setor Público  Não Estatal ("Terceiro Setor")

Fica, pois, evidenciado, no desenho constitucional, que (i) o constituinte prestigiou a destinação de recursos, pela sociedade civil, para a consecução de finalidades públicas (terceiro setor, Setor Público não estatal), imunizando a impostos o patrimônio, a renda e os serviços ali alocados; e (ii) somente existe capacidade contributiva no Domínio Econômico. E é justamente no Domínio Econômico que se revela a renda, objeto do imposto federal. É o que se passa a examinar.

### 3 CONCEITO DE RENDA E SUA POSITIVAÇÃO: A VISÃO TRADICIONAL

Para que se possa discutir no tópico 3 a (in)dedutibilidade de doações ao terceiro setor, faz-se necessário discorrer sobre o conceito de renda e sua positivação. Como nosso ordenamento partiu de uma noção econômica de renda, faz-se necessário explicar como se delineia, entre os economistas, seu conceito fundamental, bem como suas formas de apuração (2.1). Posteriormente, abordar-se-



---

á a positivação desse conceito, o que depende do exame da discriminação de competências tributárias, da definição pelo Código Tributário Nacional, bem como da concretização do Princípio da Renda Líquida por tal definição e também pela lei ordinária (2.2).

### 3.1 O CONCEITO FUNDAMENTAL DE RENDA

Já foi dito que um imposto de renda (“*income tax*”) seria um imposto *sobre* a renda (“*tax on income*”), e não sobre coisa diversa (“*a tax on anything else*”) (Reino Unido, 1901). Essa máxima de Lorde Machnaghten, posto que com o impacto de um truísmo, não esclarece o que se entende, afinal, por renda para fins de imposto. A complexidade da definição de renda na literatura não parece deixar espaço para simplificações.

De fato, formulações existentes sobre a noção de renda são as mais plurívocas. No centro do debate estão os modelos de renda-fonte e renda-acrécimo patrimonial (Lang, 2005, p. 18-21). O primeiro modelo limita a renda aos ganhos que representem uma riqueza nova na sociedade, assim rejeitando simples transferências, como as doações, além de não contemplar os ganhos de capital. Já o segundo iguala renda à variação patrimonial experimentada no período, somada ao consumo despendido.

Por ser mais abrangente e por coadunar-se com a noção de capacidade contributiva, é o modelo de renda-acrécimo patrimonial, tal qual desenvolvido por Schanz, Haig e Simons (“SHS”), que funciona como padrão para o debate doutrinário – sendo assim denominado, inclusive, conceito fundamental de renda (Holmes, 2000, p. 35-36).

Renda, dessa perspectiva SHS, corresponde à utilidade ou bem-estar acumulado ao longo de um período. De um ponto de vista econômico, a captação do bem-estar é o que se revela mais eficiente.

O raciocínio é bastante simples: se o Estado precisa tomar recursos da sociedade, deve ele optar por tributar os que tenham maior bem-estar, já que são



estes os que tendem a ter maior resiliência à tributação. Parte-se da ideia de que todos os agentes econômicos buscam seu bem-estar. Alguns são mais bem-sucedidos que outros. Se assim é, faz mais sentido tributar os bem-sucedidos, já que eles podem vir a recuperar-se com maior facilidade da perda sofrida com a tributação. Se uma pessoa já não tem bem-estar, então a tributação apenas piorará sua situação. Já aquela que se encontra acomodada, porque frui do máximo de bem-estar, possivelmente poderia produzir ainda maior riqueza e não o faz justamente porque já goza do bem-estar. Daí a máxima de que é melhor tributar quem experimenta bem-estar, já que é justamente quem pode ainda produzir riqueza para compensar a tributação. De um ponto de vista social, a tributação de quem goza de bem-estar é a mais eficiente, já que pelo menos em parte, a perda da tributação será compensada com maior riqueza gerada. Em nome da eficiência, busca-se a tributação do bem-estar.

Ocorre que não é possível medir diretamente o bem-estar. Não há como saber quem está acomodado, porque já atingiu o bem-estar e quem, de outro lado, não produz riqueza porque simplesmente não o consegue, conquanto ainda não esteja em nível de bem-estar. Dada a impossibilidade de se aferir o bem-estar, o legislador deve buscar índices (*proxies*) desse bem-estar. Surge, então, a renda, como indicador mensurável do bem-estar. No conceito SHS, sustenta-se que o bem-estar pode ser medido a partir do consumo (forma mais imediata de satisfação, ou de bem-estar) e variação patrimonial positiva (i.e., acréscimo patrimonial – a satisfação da segurança de que se poderá consumir no futuro). Graficamente, tem-se que:

**Figura 2 – A apuração da Renda pelo consumo e variação patrimonial**

$$\text{Renda} = \text{Consumo} + \text{Variação Patrimonial}$$

Nessa definição, a identificação daquilo que seja renda, utilidade ou bem-estar, é feita através do exercício do poder econômico adquirido em um período – seja aplicado ao consumo ou acúmulo patrimonial. Já nos primórdios do imposto de renda, via-se o exemplo da lei alemã de 1920, cuja Exposição de Motivos adotava a teoria



---

do fundo de consumo (*Konsumtionsfondstheorie*), segundo a qual “toda renda consiste na soma de meios que, sem precisar atingir seu patrimônio”, o indivíduo pode destinar, em determinado período econômico, para *quem* e para *o que* ele quiser, o que incluiria o acréscimo patrimonial (apud Lang, 1988, p. 6).

Tem-se, assim, que um ato de *consumo* indica a existência de renda, i.e., bem-estar. Ao mesmo tempo, a variação positiva de poupança também indica renda, na forma de consumo futuro.

Por outro lado, a doutrina também esclarece que nem todo dispêndio representa renda – apenas aqueles que não impliquem redução patrimonial (“*preservation of source doctrine*”) (Holmes, 2000, 86-89). Para Schanz, na busca pela renda em determinado período, é preciso descobrir o poder de disposição (“*disposing power*”) de uma pessoa que não comprometeu seu capital nem incorreu em dívidas pessoais (1896, p. 1-30, apud Wueller, 1938, p. 83). Assim, conceitualmente, o dispêndio necessário para a manutenção da fonte produtora não pode constituir renda – pois não é *proxy* para acréscimo de poder econômico, mas condição para seu advento. Nesse sentido, também, o alerta de Turnier, que aponta que despesas podem representar reduções patrimoniais em vez de representar consumo, na medida em que não denotem bem-estar ou satisfação pessoal (1981, p. 272-273).

De fato, faz todo o sentido a lição doutrinária – pois, se diferente fosse, negar-se-ia a distinção entre receita e renda. Sim, já que a somatória de variação patrimonial, consumo-bem-estar e consumo voltado à aquisição da riqueza equivale justamente à integralidade dos *inputs* recebidos, i.e., ao montante de receitas obtidas. O que se procura medir com o conceito fundamental de renda é, muito mais, o bem-estar obtido ao final do período, que, portanto, não compreende as despesas necessárias para a produção da riqueza.

No contexto corporativo, argumenta-se que não há que se falar em bem-estar ou satisfação pessoal. É assim que a doutrina contábil viu por bem equivaler a distribuição de dividendos, por parte da entidade, ao consumo na esfera individual (Holmes, 2000, p. 108-111). Ou seja, a renda corporativa equivale ao montante que a entidade pode distribuir aos seus sócios, sem afetar o seu capital (Alexander, 1962,



apud Holmes, 2000, p. 108-109). Na verdade, sendo pessoa jurídica e pessoa física meras criações do direito (SCHOUERI; outro, 2014, p. 251-273), parece claro que só cabe falar em bem-estar dos indivíduos. Daí ser adequado transpor a ideia de que descontados os dispêndios necessários do total da receita auferida, o que se tem é a renda, que será apropriada pelos sócios para seu consumo ou acréscimo patrimonial.

Como aponta Holmes, aliás, esse conceito de renda corporativa está na gênese da noção de “manutenção de capital”, que foi incorporada pelas práticas contábeis geralmente aceitas internacionalmente (2000, p. 110-111) – estas expressas no Brasil por meio do Pronunciamento Contábil CPC 00 (R1) (item 4.59(a)).

Ainda que a contabilidade mantenha suas bases no conceito fundamental de renda, razões de ordem prática – principalmente ligadas à mensuração dos ativos líquidos – provocaram uma mudança de enfoque. Em vez de mensurar-se renda a partir do valor dos ativos líquidos no começo e fim do período, considera-se como renda a diferença entre receitas e despesas, o que corresponderá justamente à variação do valor de ativos. Nas palavras do CPC 00 (R1) brasileiro, “o lucro é o montante remanescente depois que as despesas (inclusive os ajustes de manutenção do capital, quando for apropriado) tiverem sido deduzidas do resultado” (item 4.60).

Com efeito, nota-se que a renda também pode ser apurada da seguinte forma:

**Figura 3 – A apuração da Renda pelas receitas menos despesas necessárias**

$$\text{Renda} = \text{Receitas} - \text{Despesas Necessárias}$$

Assim, a forma tradicional da renda permite a sua apuração de duas maneiras: ou bem somam-se o consumo e a variação patrimonial; ou bem calculam-se as receitas subtraindo destas as despesas necessárias. Desse modo, pode-se chegar à seguinte representação:

**Figura 4 – As formas de apuração da Renda: a visão tradicional**



---

$$\text{Receitas} - \frac{\text{Despesas}}{\text{Necessárias}} = \text{Consumo} + \frac{\text{Variação}}{\text{Patrimonial}}$$

Tanto uma quanto outra forma de apuração chegam ao conceito fundamental de renda. Essa discussão acerca do conceito fundamental de renda foi sempre travada com vistas a estabelecer, do ponto de vista econômico, a mais adequada base tributária para o imposto de renda. Não surpreende, pois, que os desenvolvimentos jurídicos guardem certa relação com aquele conceito.

Vale, assim, verificar a positivação desse conceito no sistema jurídico brasileiro, com enfoque no IRPJ.

### 3.3 A POSITIVAÇÃO DO CONCEITO DE RENDA

Ao discriminar as competências tributárias, a Constituição deixou à lei complementar a função de definir as hipóteses tributárias como é o caso do Imposto de Renda, função essa exercida pelo Código Tributário Nacional (2.2.1). Embora se possa, no próprio Código, encontrar a concretização do Princípio da Renda Líquida, convém tecer considerações sobre as regras de dedutibilidade previstas pela lei ordinária (2.2.2).

#### 3.3.1 Da competência tributária da instituição do imposto de renda à concretização pelo código tributário nacional

Em seu art. 153, III, a Constituição Federal confere à União a competência tributária do *Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. Conquanto a falta de explicitações indicasse a ausência de um *conceito de renda* na Constituição, a doutrina tergiversa a respeito. Se há quem defenda a existência de conceito determinado<sup>1</sup>, há quem sustente amplo espaço para que a lei ordinária possa concretizar o conceito de renda (Baleeiro, 1995, p. 183). Soa mais acertado

---

<sup>1</sup> Para defensores dessa posição, cf., e.g., Barreto (2014, p. 335), Gonçalves (1997), Mosquera (1996), Carrazza (2005) e Ávila (2011).



---

reconhecer a existência de discriminação *tipológica* de competências, trazendo a Constituição apenas elementos característicos (fluídos) do que seja o imposto (SCHOUERI, 2019, p. 257 e ss.; Machado, 2014).

As divergências doutrinárias também estão presentes quanto ao conceito de renda trazido pela definição do “fato gerador” do imposto de renda no art. 43 do CTN, o qual cumpriu o mandamento constitucional disposto pelo art. 146, III, ‘a’ da Constituição Federal, da seguinte forma:

Art. 43. O imposto de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Diante de tal definição, grande parte da doutrina dá ênfase ao modelo da “renda-acréscimo patrimonial”, pelo qual a renda surge a partir da comparação da situação patrimonial em dois momentos distintos. Esse modelo que pressupõe um intervalo, consistindo a renda na diferença – positiva – entre a situação patrimonial no final e no começo do período. A ênfase ao *acrécimo patrimonial* é tanta que se encontra em textos, tradicionais e recentes, a concepção de que a definição de renda do CTN se esgota no acréscimo experimentado pelo patrimônio do contribuinte. É nesse sentido que Ricardo Mariz de Oliveira, por exemplo, afirma que “a existência de acréscimo patrimonial deve estar sempre presente” (2020, p. 49)<sup>2</sup>.

Em que pese a predominância desse modelo, seguindo os ensinamentos de Alcides Jorge Costa, é mais acertada a afirmação de que o imposto poderá incidir mesmo que não se meça o incremento patrimonial. Segundo o CTN, a existência de mera “renda-produto”, admitida no inciso I de seu art. 43, é suficiente para a tributação. Contempla-se, portanto, além da teoria do acréscimo patrimonial, a teoria da fonte (1994, p. 27). A combinação de ambas as teorias não é inusual. Cita-se o exemplo da lei alemã de 1920 que, na lição autorizada de Joachim Lang, tomou as teorias da fonte

---

<sup>2</sup> No mesmo sentido, cf. Machado (1997, p. 89), Nunes (2010, p. 390), Rocha (2007, p. 292) e Machado (1994, p. 113).



---

(*Quellentheorie*) e do acréscimo patrimonial (*Reinvermögenszugangstheorie*) (1988, p. 36). Basta pensar na tributação de rendimentos pagos a não residentes, na qual é impossível medir o acréscimo. Aliás, sequer há preocupação acerca da situação patrimonial no exterior. É suficiente a mera existência de renda-produto para a tributação (instantânea), independentemente de qualquer acréscimo.

Em todo caso, e qualquer que seja a filiação adotada, é o próprio art. 43 que esclarece: haja acréscimo patrimonial ou não, haverá de se definir um instante certo (a “aquisição”) a partir do qual a renda passa a ser *disponível* ao contribuinte, para que então se possa cogitar imposto. Noutras palavras: se ausente a disponibilidade, não se estará diante de renda tributável. Dessa forma, compreender a *aquisição da disponibilidade* (econômica ou jurídica) torna-se de extrema relevância. Afinal, sem ela, não há que cogitar renda.

Mas, afinal, qual o significado de *disponibilidade*?

A esse respeito, a doutrina converge bastante. Entende-se que disponibilidade é qualidade daquilo “de que se pode dispor”, i.e., que se pode “empregar, aproveitar, servir-se, utilizar-se, lançar mão de, usar” (Costa, 2017, p. 233). A questão, assim, é determinar o momento a partir do qual a renda pode ser tributada (Amaro, 1986, p. 392), i.e., o evento suficiente para que se tenha um fato jurídico tributável pelo imposto.

Há disponibilidade quando o beneficiário desta pode, segundo seu entendimento, empregar os recursos para a destinação que lhe aprover. Esse critério surge como relevante porque, uma vez disponível, pode-se esperar que o contribuinte se valha dos recursos para pagar os impostos. Visto pelo outro lado, enquanto não disponível, não se pode exigir do contribuinte que pague impostos. A ideia é singela: se não há disponibilidade, não há capacidade de pagar tributos. Se o legislador exige o imposto em momento em que não surgiu a disponibilidade, então a tributação já não se dá sobre a renda (*rectius*: a renda não será afetada, porque ainda indisponível, por ocasião da tributação).

Ao discriminar as competências tributárias para a instituição de impostos nos arts. 153, 155 e 156, a Constituição Federal elegeu circunstâncias que denotam



---

capacidade contributiva, assim justificando a tributação. Distribuiu entre as pessoas jurídicas de Direito Público uma série de situações que se revelaram propícias para a captação da renda dos contribuintes: seja sua percepção (i.e., renda auferida), acúmulo (i.e., renda poupada; patrimônio) ou consumo (i.e., renda consumida; tributação do consumo). Todas essas circunstâncias arroladas pelo constituinte têm em comum identificar ocasiões em que lhe pareceu propício colocar os cidadãos em condições de comparabilidade, captando recursos daqueles que, sob tal critério de comparação, se revelam aptos a contribuir para os gastos comuns.

Dessa forma, ao admitir que se instituisse Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, o constituinte considerou que este fato econômico (renda e proventos de qualquer natureza) indicaria a existência de alguém em condições de contribuir para os gastos comuns do Estado. Eis aí o vínculo entre o princípio da capacidade contributiva e o “fato gerador” do imposto. Parece claro que o legislador complementar, ao dispor que o imposto apenas fosse exigido na presença de uma *disponibilidade*, entendeu que, enquanto inexistir esta (i.e., indisponível), ainda não há manifestação de capacidade contributiva (não há como o contribuinte valer-se desses recursos para pagar impostos, já que os valores lhe são indisponíveis). Se este princípio exige condições de se suportar o gasto público para que haja imposto, é razoável concluir que a renda estará disponível tão somente a partir do momento em que o contribuinte possa dela se valer. Em outras palavras, há disponibilidade quando o beneficiário desta pode, segundo seu entendimento, empregar os recursos para a destinação que lhe aprouver, inclusive para pagar os impostos.

Se a ideia de disponibilidade leva ao princípio da realização, não se esgota aí o mandamento do legislador. Afinal, nem todo ingresso (receita) implica disponibilidade: alguns recursos estarão comprometidos com a própria obtenção dos recursos, não estando, daí, disponíveis. Noutras palavras, se o contribuinte incorreu em gastos necessários para obter um rendimento (ou melhor, sem aqueles gastos, os rendimentos sequer existiriam), então é claro que nem todo o rendimento estava disponível (para pagar impostos), pois que comprometido com a própria obtenção da



---

receita. Daí a disponibilidade levar à noção de renda líquida. É o que se passa a examinar.

### 3.3.2 O princípio da renda líquida e as regras de dedutibilidade

O Princípio da Renda Líquida, que garante ao contribuinte o direito à dedução de despesas necessárias à obtenção da riqueza (Torres, 2007, p. 128-129), é tido como parte da própria identidade daquilo que se conhece por Imposto de Renda. É notório o paralelo com o conceito fundamental de renda, para o qual o dispêndio necessário para a manutenção da fonte produtora não pode constituir renda – pois não é *proxy* para acréscimo de poder econômico, bem-estar.

Para além de sua consistência com o conceito de renda SHS, o Princípio da Renda Líquida decorre juridicamente do conceito de capacidade contributiva (Lang, 2005, p. 15-16), que é expressa não pela totalidade dos rendimentos auferidos, mas pelo resultado da atividade econômica (Hey, 2012, Rz. 54) – ou, noutras palavras, pelo acréscimo de poder econômico obtido. Como bem explica Joachim Henrichs, a capacidade contributiva pressupõe liquidez, ou pelo menos, liquidez potencial, pois impostos só podem ser pagos com liquidez (2010, p. 239). Klaus Tipke lembra que aquilo que é gasto no contexto do negócio ou da profissão não está disponível para a tributação (1993, p. 591). Não há sentido em falar em renda se não estiver disponível (SCHOUERI, 2019, p. 19-32). Joachim Lang lembra que o conceito de capacidade contributiva subjetiva exige que se considerem as necessidades individuais do contribuinte para si e para sua família, que necessariamente devem ser extraídas de sua renda (econômica) e, portanto, não está disponível. São suas palavras: “a medida da capacidade contributiva subjetiva limita, portanto, da renda, em sentido econômico, a parte não disponível, a chamada renda indisponível” (1988, p. 35).

Somente com a liquidez (atual ou potencial) pode o particular contribuir com gastos da coletividade. O Princípio da Renda Líquida é, assim, expressão concreta do Princípio da Igualdade em matéria tributária – garantindo sejam tratados igualmente aqueles contribuintes que expressem a mesma capacidade contributiva (renda líquida), e diferentemente aqueles que expressem maior ou menor capacidade.



---

Se o gasto no contexto do negócio, por não revelar bem-estar, não está disponível para o imposto, o Princípio da Renda Líquida, como corolário da capacidade contributiva, é igualmente consistente com artigo 43 do CTN, cujo conceito de renda exige *disponibilidade* para a tributação. Visto o Princípio da Renda Líquida na perspectiva do dispositivo, o gasto necessário, porque não é bem-estar ou consumo, não está disponível. Não há renda, simplesmente. De outro lado, se da receita bruta são deduzidos os gastos necessários, o que sobrarão então são os gastos não necessários, i.e., disponíveis (consumo), e o acréscimo patrimonial no período (renda tributável).

Dessa forma, o art. 43 do CTN exige (i) a disponibilidade (portanto, algo de que se possa abrir mão) de um (ii) produto (resultado líquido) ou (iii) um acréscimo patrimonial (Costa, 1994, p. 27). Exclui-se daí a possibilidade de afastar-se o Princípio da Renda Líquida quando da instituição do Imposto pelo legislador ordinário federal. Afinal, nem todo ingresso está disponível para o pagamento de tributos. Existem gastos sem os quais sequer existiria o ingresso. Tais gastos *necessários* reduzem o montante de recursos disponíveis para o pagamento de impostos. Por isso, não cabe falar em disponibilidade da renda bruta; *disponível* é apenas a renda líquida, já diminuída dos gastos necessários a seu surgimento. Obviamente, isso não significa que não possa o legislador impor a tributação exclusiva na fonte, já que a menor alíquota em relação a outras exações representa a presunção de que existiram gastos para tanto. No caso das pessoas jurídicas, a previsão da tributação baseada no lucro real indica a opção do legislador federal pela tributação dos acréscimos patrimoniais líquidos (*Reinvermögenszugangstheorie*) (Tipke, 1993, p. 565).

Assim, o Princípio da Renda Líquida pode ser visto como verdadeira limitação à liberdade do legislador ordinário de fixar as regras da base de cálculo do Imposto de Renda, especialmente na criação de hipóteses de indedutibilidade. Como o legislador não pode cogitar incidência dessa exação sobre algo que não esteja disponível para o contribuinte, não há como afastar a dedutibilidade de despesas imprescindíveis à obtenção dessa riqueza. Afinal, nos termos do referido Princípio, o espaço deixado ao legislador ordinário subordina-se à essência da hipótese tributária



---

e à definição da base de cálculo do Imposto de Renda estabelecidos pelo CTN e pela Constituição Federal (Oliveira, 2020, p. 547-548).

Diante disso, o legislador prevê a dedutibilidade de despesas (operacionais) na apuração do lucro tributável de dois modos no ordenamento brasileiro. Há tanto uma regra genérica que institui critérios de identificação de despesas operacionais quanto tratamento casuístico em dispositivos esparsos pela legislação. Enquanto alguns dos últimos não passam de elucidação de casos difíceis (*hard cases*), nos quais o legislador se posiciona sobre até que momento se pode falar em renda disponível, outros já não se inspiram no Princípio da Renda Líquida, caracterizando, antes, forma de estimular (ou desestimular) certos comportamentos (benefícios fiscais).

A regra geral foi instituída pelo art. 47 da Lei nº 4.506/1964, repetido no art. 311 do Decreto nº 9.580/2018, que editou o Regulamento do Imposto de Renda:

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora. §1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. §2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

O raciocínio das deduções é pautado pela cláusula geral acima transcrita, que institui critérios que decorrem da própria noção do Princípio de Renda Líquida. Como visto, os gastos necessários à obtenção do rendimento não podem ser considerados *disponíveis* para o pagamento do imposto.

Cabe retomar à noção econômica de renda, a partir da noção de renda SHS (Holmes, 2000, p. 35-36). Conforme visto no tópico 2.1, tal conceito fundamental da renda, entendido como reflexo do bem-estar, representado pelo *proxy* do consumo e da poupança, levaria à apuração da base de cálculo do imposto da seguinte forma: somam-se todos os gastos com consumo, durante um período e o acréscimo patrimonial. No entanto, por razões de ordem prática, chega-se ao mesmo número a partir da dedução, da renda bruta, dos dispêndios que não constituam consumo. Afinal, se da renda bruta se deduzirem os gastos necessários, o que sobrarão são os



---

gastos não necessários (consumo) e o acréscimo patrimonial no período. A Figura 4, reproduzida acima, evidencia tal raciocínio.

Essa noção basta para que se compreenda o que há por trás do art. 47 da Lei nº 4.506/1964: exige a dedução daquilo que não é bem-estar, consumo. Daí esse dispositivo trazer como requisitos a despesa ser *necessária* e *usual/normal*, levando-se em conta a *atividade da empresa*. Embora a discussão quanto ao significado de *necessária* e *usual* seja relevante, deve-se destacar a ênfase na atividade da empresa. Está claro aqui que liberalidades, como gastos pessoais com os sócios, não são passíveis de dedução (porque representam o consumo – são disponíveis), enquanto despesas incorridas no desenvolvimento da atividade empresarial são dedutíveis (porque não são consumo – são indisponíveis).

Portanto, ao dispor sobre as despesas na forma de apuração da renda das receitas menos despesas, a regra geral presente no art. 47 da Lei nº 4.506/1964 tem como objetivo justamente concretizar o Princípio da Renda Líquida, impedindo que dispêndios que denotam renda indisponível, porque necessários, venham a ser incluídos na base de cálculo do IRPJ. Se, de um lado, benefícios fiscais só podem ser deduzidos mediante dispositivo expresso, de outro, despesas imprescindíveis à obtenção da própria renda não podem ser afastadas, sob pena de se tributar renda indisponível, contrariando o art. 43 do CTN.

De fato, a referida legislação tributária pretende distinguir as despesas relativas à obtenção da renda (primeiro tipo de gastos) daquelas que representam bem-estar (segundo tipo de gastos). Contudo, existe ainda um terceiro tipo de gastos, que ocorre fora do Domínio Econômico. É o que se passa a examinar.

#### 4 A DEDUTIBILIDADE DAS DOAÇÕES AO TERCEIRO SETOR

Após expor a sistemática atual da (in)dedutibilidade das doações ao terceiro setor (3.1), abordar-se-á a função social da empresa (3.2) para, depois, adentrar se tais doações podem compor a base de cálculo do IRPJ (3.3).



---

## 5 A SISTEMÁTICA ATUAL: A REGRA GERAL DE INDEDUTIBILIDADE E AS EXCEÇÕES

Ao menos desde a década de 1960, a legislação brasileira adota como regra a indedutibilidade das doações, permitindo expressamente, porém, a dedutibilidade de algumas doações em determinadas hipóteses.

De fato, a regra geral da indedutibilidade das doações atende ao conceito fundamental de renda e àquele prescrito em nosso ordenamento jurídico. Afinal, o negócio jurídico da doação é marcado pela “existência de um ato de pura liberalidade” (Medina, 2003, p. 459). Nas palavras de Pontes de Miranda, a doação “é causal, porque a causa está na liberalidade”. Assim, “[s]e por baixo há algum elemento” que explique ou preencha “a liberalidade, tal elemento é apenas o motivo” (1964, p. 197). No entanto, o que importa para o contrato de doação não é a razão pela qual o doador se obriga a atribuir patrimônio em benefício de terceiro (motivo ou liberalidade subjetiva), mas a vontade de atribuir patrimônio ao donatário (liberalidade objetiva ou *animus donandi*) (Medina, 2003, p. 462; Stanicia, 2017, item 1). Com efeito, justamente por ser um ato de liberalidade é que, em regra, as doações são indedutíveis. Não comportam elas os requisitos de despesas necessárias e usuais, nos termos do art. 47 da Lei nº 4.506/1964. Sob a perspectiva do conceito fundamental de renda, doações são consumo, uma vez que configuram a satisfação ou bem-estar de atribuir patrimônio a terceiro, em Domínio Econômico.

Contudo, antes mesmo da promulgação da Lei nº 9.249/1995, cujo art. 13, VI, §2º apresenta a regra geral de indedutibilidade, o art. 55 da Lei nº 4.506/1964 já permitia a dedução de “contribuições e doações efetivamente pagas”. Quatro eram as hipóteses: a organizações desportivas, recreativas e culturais, desde que constituídas para os empregados da empresa; à pessoa jurídica de direito público; a instituições filantrópicas voltadas para a educação, pesquisas científicas e tecnológicas, desenvolvimento cultural ou artístico; e, por fim, sob a forma de bolsas de estudo ou prêmios de estímulo à produção intelectual. No caso das instituições filantrópicas,



---

estas devem cumprir com alguns requisitos constantes no §1º do mesmo art. 55, como serem constituídas no Brasil, não distribuírem lucros e quejandos aos seus responsáveis, remeterem ao fisco a demonstração de receita e doações recebidas, dentre outros. Também as doações em forma de bolsas/prêmios educacionais precisam observar condições, previstas nos incisos do §2º do referido artigo, como terem instituições de ensino como intermediadoras, dentre outras. Em qualquer uma das doações, fato é que, nos termos do §3º do art. 55, a dedutibilidade está limitada, em cada exercício, a 5% (cinco por cento) do lucro operacional da empresa, antes de computada essa dedução.

Posteriormente, ao instituir o antigo Fundo de Prevenção, Recuperação e de Combate às Drogas de Abuso (“FUNCAB”) – hoje Fundo Nacional Antidrogas (“Funad”) –, a Lei nº 7.560/1986 estabelece, em seu art. 3º, a possibilidade de pessoas jurídicas (e físicas) deduzirem do Imposto de Renda as doações em favor de tal fundo, contanto que o Conselho Nacional de Políticas sobre Drogas (“Conad”) comprove o recebimento. Nesse caso, contudo, não consta qualquer limitação quantitativa.

Em 13 de julho de 1990, promulgou-se a Lei nº 8.069, cujo art. 260 estabelece a possibilidade de deduzir as doações feitas aos Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente, seja ele nacional, distrital, estadual ou municipal, desde que devidamente comprovadas. Enquanto a antiga redação estabelecia o limite de 10% da renda bruta, com a Lei nº 8.242/1991 tal limite passou a ser delegado ao Poder Executivo, o qual, por meio do art. 88 do Decreto nº 1.041/1994 (RIR/1994), trazia como teto 10% da base de cálculo do imposto. Atualmente, com a redação dada pela Lei nº 12.594/2012, o limite é de 1% do Imposto de Renda devido.

Apesar do art. 55 da Lei nº 4.506/1964 e das outras exceções acima descritas, o art. 13, VI, §2º, da Lei nº 9.429/1995 implementou expressamente que a regra geral seria a indedutibilidade para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSL e, ao mesmo tempo, trouxe algumas exceções com requisitos a serem observados.

Em regra, portanto, as doações são indedutíveis para fins de IRPJ e CSL. Nos termos da Solução de Consulta COSIT/RFB nº 322, “[a] regra geral é a vedação de



---

qualquer doação que possa influir no aspecto quantitativo das incidências tributárias” (2018, item 12). Três exceções são previstas nessa Lei, conforme se passa a expor.

A primeira exceção trata das doações no âmbito do Programa Nacional de Apoio à Cultura (“Pronac”), regulado pela Lei nº 8.313/1991, embora o inciso I do §2º do art. 13 da Lei nº 9.249/1995 não fixe limites à dedutibilidade de tais doações, a própria Lei nº 8.313/1991 do Pronac assim o faz. De acordo com o art. 18, §1º, da Lei nº 8.313/1991, contribuintes do Imposto de Renda, pessoas físicas ou jurídicas, podem deduzir as quantias (doações ou patrocínios) despendidas aos projetos, previamente aprovados pelo Ministério da Cultura, e que sejam destinados aos segmentos culturais previstos no §3º do mesmo artigo, consoante os limites previstos nos arts. 26 e 27 da mesma Lei.

A respeito desses dispositivos, convém tecer considerações de quatro ordens. Em primeiro lugar, ao mencionar apenas o “imposto de renda devido”, o art. 18, §1º, da Lei nº 8.313/1991 desacompanhou o art. 13, caput, da Lei nº 9.249/1995 que expressamente menciona o lucro real e a base de cálculo da CSL. Nessa linha, o CARF já se manifestou no sentido de que tais doações não seriam dedutíveis da base de cálculo da CSL, mas apenas do Imposto de Renda (2016). Em segundo lugar, conquanto versando sobre patrocínios, a RFB manifestou-se, na Solução de Consulta COSIT nº 141, não haver dedutibilidade se os contribuintes não tiverem seus projetos aprovados pelo Ministério da Cultura (2016, item 15.1). Em terceiro lugar, nos termos do art. 26, II, da Lei nº 8.313/1991, as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real podem deduzir até 40% das doações, mas, segundo os arts. 5º e 6º, II, da Lei nº 9.532/1997, tal dedução não poderá exceder 4% do Imposto de Renda devido quando considerada isoladamente. Assim, conquanto o §2º do art. 26 da Lei nº 8.313/1991 confira ao Presidente da República a possibilidade de fixar anualmente o valor máximo de deduções com base num percentual da renda tributável, o legislador se antecipou ao estabelecer um limite com a Lei nº 9.532/1997. Por outro lado, o §3º do art. 26 da Lei nº 8.313/1991 esclarece que essas doações “não excluem ou reduzem outros benefícios, abatimentos e deduções em vigor, em especial as doações a entidades de utilidade pública efetuadas por pessoas físicas ou jurídicas”. Em quarto lugar, ainda o



---

art. 27 da Lei nº 8.313/1991 dispõe que a doação não pode ser efetuada a pessoa ou instituição vinculada ao doador, seja ele sócio, administrador, gerente, acionista, seja seu cônjuge ou parente até o terceiro grau.

Já a segunda exceção prevista pelo art. 13, §2º, II, da Lei nº 9.249/1995 abrange as doações efetuadas às instituições de ensino e pesquisa, mas desde que respeitados determinados requisitos. Não só a instituição tem que ter sido autorizada por lei federal, como também deve ela comprovar finalidade não lucrativa, ou seja, precisa aplicar seus excedentes em educação e, em caso de encerramento de suas atividades, precisa destinar seu patrimônio a outra escola comunitária, filantrópica ou confessional, ou ao Poder Público, nos termos dos incisos I e II do art. 213 da Constituição Federal. Já o terceiro requisito é que tais doações não podem ultrapassar o limite de 1.5% do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução e a eventual dedução com doações nos termos do inciso III do §2º do art. 13 da Lei nº 9.249/1995.

Por sua vez, consoante o inciso III do §2º do art. 13 da Lei nº 9.249/1995, a terceira exceção compreende as doações feitas às entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos. Nesse caso, existem cinco requisitos a serem observados.

Inicialmente, não é qualquer entidade civil que pode ser donatária, pois deve ela prestar serviço gratuito: em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora, e respectivos dependentes; ou em “benefício da comunidade onde atuem”. Embora esta expressão seja vaga por carecer de indicação a que a palavra “atuem” se refere – pessoa jurídica doadora, entidade donatária ou empregados –, a RFB já enfatizou que “[e]ssa área deve ser definida no estatuto da entidade”, i.e., a entidade civil prestadora dos serviços gratuitos (2018, itens 14 e 16).

Ademais, nos termos da alínea “a” inciso III do §2º do art. 13 da Lei nº 9.249/1995, as doações em dinheiro precisam ser “feitas mediante crédito em conta corrente bancária diretamente em nome da entidade beneficiária”.

Terceira exigência, conforme dispõe a alínea “b” do inciso III do §2º do art. 13 da Lei nº 9.249/1995, é que a pessoa jurídica doadora deverá manter em arquivo



---

declaração consoante modelo aprovado pela RFB, de modo que fique disponível à fiscalização. Essa declaração, fornecida pela entidade beneficiária, deixará claro que esta “se compromete a aplicar integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais”, inclusive com identificação “da pessoa física responsável pelo seu cumprimento”, bem como “a não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto”. No entanto, a vedação à distribuição não impede que o dirigente, além do cargo diretivo, possua vínculo empregatício com a entidade<sup>3</sup>.

Como quarto requisito, a alínea “c” do inciso III do §2º do art. 13 da Lei nº 9.249/1995 exige que a entidade beneficiária seja organização de sociedade civil, nos termos da Lei nº 13.019/2014, contanto que as condições previstas nos arts. 3º e 16 da Lei nº 9.790/1999 sejam observadas. Dessa forma, a entidade deve ter como finalidades ao menos um dos vários objetivos prescritos pelo art. 3º da Lei nº 9.790/1999, como a promoção da assistência social, da cultura, defesa, promoção do voluntariado etc. Esse tipo de organização não pode, conforme exige o art. 16 da Lei nº 9.790/1999, participar de “campanhas de interesse político-partidário ou eleitorais, sob quaisquer meios ou formas”. Ressalta-se que, desde a Lei nº 13.204/2015, que inseriu naquela alínea a expressão “independentemente de certificação”, não se faz mais necessário, segundo a RFB, que tal organização “seja formalmente reconhecida como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público” ou “ como entidade beneficente de assistência social cuja utilidade pública tenha sido declarada pela União, ou mesmo que tenha sido constituída a tempo mínimo”<sup>4</sup>.

Por fim, o próprio inciso III do §2º do art. 13 da Lei nº 9.249/1995 estabelece que o limite da dedutibilidade das doações é de 2% do lucro operacional, antes de computada a sua dedução. Contudo, o art. 2º da Lei nº 13.204/2015 incluiu na Lei nº 13.019/2014 o art. 84-B, cujo inciso I dispõe que as organizações da sociedade civil terão como benefício a possibilidade de “receber doações de empresas, até o limite de 2% (dois por cento) de sua receita bruta”. Diante da controvérsia acerca do limite

---

<sup>3</sup> Sobre esse assunto, cf. Solução de Consulta nº 322/COSIT (2018, item 9).

<sup>4</sup> Para essa posição da RFB, cf. Solução de Consulta nº 110/COSIT, (2018, item 20) e Solução de Consulta nº 271/COSIT (2018, item 17).



---

– se 2% do lucro operacional ou se da receita bruta –, a RFB posicionou-se, em duas soluções de consulta, no sentido de que o referido art. 84-B traria “disposições gerais aplicáveis às doações de empresa”, ao passo que o art. 13, §2º, III da Lei nº 9.249/1995 estabeleceria “disposições específicas acerca de matéria tributária”. Dessa forma, segundo a Solução de Consulta nº 191/COSIT da RFB, o art. 84-B não teria regulamentado a matéria de que trata o art. 13 da Lei nº 9.249/1995 e que, portanto, não teria modificado o “dispositivo tributário” (2018, item 12). Ademais, seria “fora de dúvida que qualquer dedução da base de cálculo de tributo” deveria obedecer à interpretação literal nos termos do art. 111 do CTN, afinal o Supremo Tribunal Federal já teria sedimentado que “as reduções de base de cálculo são hipóteses de isenção parcial”. Daí a conclusão no sentido de que ausência de “remissão do legislador a outro dispositivo” impediria cogitar que o art. 84-B teria trazido uma isenção, uma vez que, “em matéria de isenção, não cabe ao intérprete a utilização de analogia para criar hipótese de exclusão da base de cálculo não prevista em lei específica”, nos termos da Solução de Consulta nº 110/COSIT (2018, itens 14-16).

Além das exceções trazidas pela Lei nº 9.249/1995 e pelas leis anteriores, vale citar ainda as doações feitas a projetos no âmbito do Ministério do Esporte, aos Fundos do Idoso e aos Programas Nacionais de Apoio à Atenção Oncológica (“PRONON”) e da Saúde da Pessoa com Deficiência (“PRONAS/PCD”).

De acordo com o art. 1º da Lei nº 11.438/2006, doações feitas a projetos desportivos e paradesportivos previamente aprovados pelo Ministério do Esporte são dedutíveis, contanto que não ultrapassem 1% do imposto devido em cada período de apuração. Contudo, tal dedução está vedada em caso de vínculo entre o doador e o donatário, nos termos do §§4º e 5º do referido artigo. Ressalta-se que, consoante o §3º do mesmo artigo, tais “benefícios” não afastam “outros benefícios fiscais e deduções em vigor”.

Já a Lei 12.213/2020 dispõe, em seu art. 3º, que a pessoa jurídica poderá deduzir as doações feitas aos Fundos Nacional, Estaduais e Municipais do Idoso até 1% do Imposto de Renda devido em cada período de apuração.



---

Por fim, ao instituir o PRONON e o PRONAS/PCD, a Lei nº 12.715/2014 prescreve, nos termos do seu art. 4º, §6º, II, “d”, a dedutibilidade de até 1% do Imposto de Renda devido em cada período de apuração das doações feitas a tais programas. Conforme dispõe o §8º do mesmo artigo, esses “benefícios” não afastam “outros benefícios, abatimentos e deduções em vigor”.

Em síntese, vê-se que, via de regra, as doações, no âmbito do Imposto de Renda, são indedutíveis. Esse tratamento atende ao conceito fundamental e positivo de renda, uma vez que, em verdade, configuram consumo, bem-estar, ao atribuir patrimônio a terceiros. Contudo, as exceções apresentam, ao menos, dois elementos em comum relativos aos donatários. De um lado, as doações dedutíveis só são aquelas destinadas a programas/projetos culturais, desportivos, educacionais, de saúde pública e demais entidades ou fundos de assistência social. De outro lado, exceto quanto às doações ao Funad, todas as outras são limitadas percentualmente, seja ao lucro operacional ou receita bruta, seja ao Imposto de Renda devido.

## 5.1 FUNÇÃO SOCIAL DA EMPRESA E RESPONSABILIDADE SOCIAL

É normal que se enxergue na empresa, uma comunhão de interesses dos sócios cujo objetivo é o lucro. Contudo, ao lado da busca pelo lucro, também se sustenta que a empresa possui função social e até responsabilidade social no dever de agir de acordo com o interesse da coletividade.

Em virtude de a função social da empresa derivar da função social da propriedade, faz-se necessário examinar esta antes de adentrar aquela<sup>5</sup>. Conforme dispõe o art. 5º, XXIII, da Constituição Federal, “a propriedade atenderá a sua função social”. No mesmo sentido, o art. 170, III, da Constituição estabelece que a função da propriedade configura um princípio geral da atividade econômica. Embora em tais dispositivos não haja maiores considerações acerca do que se entende por *função social*, o art. 182 trata da função social da propriedade urbana, ao passo que o art. 186 aborda a função social da propriedade rural. De um lado, a propriedade urbana

---

<sup>5</sup> Sobre esse ponto, cf. Comparato (1996, p. 38), Boiteux (2002, p. 55;) e Magalhães (2009, p. 6).



---

atenderá a sua função social “quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor”, nos termos do §2º do art. 182, e deverá ser aproveitada adequadamente, sob pena de parcelamento ou edificação compulsórios, IPTU progressivo e desapropriação, consoante o §4º do mesmo artigo. De outro lado, conforme dispõem os arts. 184 e 186, sob pena de desapropriação, a propriedade rural cumprirá com a função social desde que dela se aproveite racional e adequadamente, com a utilização apropriada dos recursos naturais disponíveis, preservando o meio ambiente, com respeito às regulações de trabalho e mediante exploração “que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores”. Com efeito, nas palavras de Fábio Konder Comparato, a Constituição exige um “programa de atuação governamental”, de modo a “exigir dos proprietários o cumprimento de sua função social”, justamente porque há a preocupação “com o bem-estar geral da população” (1996, p. 43).

Nessa linha, ao partir da concepção de que “o conceito constitucional de propriedade é bem mais amplo que o tradicional de direito civil” por abranger “bens patrimoniais sobre os quais o titular não exerce nenhum direito real”, Comparato argumenta que nele também está compreendido o poder de controle empresarial. Daí a conclusão no sentido de que também o poder de controle precisa atender a função social da propriedade. Nesse sentido, o autor cita os arts. 154 e 116, parágrafo único, da Lei das S.A. que mencionam a função social da empresa (1996, p. 43-44). Dessa forma, tanto o administrador (art. 154) quanto o acionista controlador (art. 116, parágrafo único) devem exercer suas atribuições e seu poder, respectivamente, de modo a realizar o objeto da atividade empresarial, bem como assegurar o cumprimento de sua função social.

Diante dessa constatação, inclusive exemplificada na legislação comercial brasileira, surge a dificuldade de se definir a função social da propriedade no exercício da atividade empresarial. É nesse ponto, contudo, que surgem as divergências.

Vera Helena de Mello Franco discorre a respeito das várias correntes que procuram definir a função social, separando, de um lado, aqueles que enxergam um



---

mero dever negativo de não violação ao interesse da coletividade e, de outro, quem defende um dever positivo, cuja acepção, porém, varia bastante (2008, p. 125).

Embora a autora se refira, em geral, a autores italianos, parece acertado dizer que Comparato encontra-se na primeira corrente, pois este autor enxerga na função social da empresa um “alcance limitado”, já que não se extraem deveres positivos a serem dela exigidos. Pelo contrário, para Comparato, a ideia de um dever de função social seria a antítese da finalidade empresarial que na mais seria que “uma organização produtora de lucros” (1996, p. 44-45).

Por outro lado, Eduardo Tomasevicius Filho enxerga que a livre iniciativa seja limitada, quer por questões de defesa do consumidor, do meio ambiente, quer pela defesa da concorrência, dentre outras (2003, item 5)<sup>6</sup>. Contudo, o autor sustenta que a função social da empresa implica dizer que esta só deve obter benefícios de sua liberdade “na medida em que essa atividade empresarial possa proporcionar a todos um aumento das condições de vida da sociedade” ou, ao menos, “mantê-las” (2003, item 5). Daí o dever de agir na atividade empresarial no sentido de não regredir as condições de vida da sociedade. Nessa mesma linha, Mello Franco explica que, conquanto o significado de *função social* só possa ser definido de forma muito genérica, sua compreensão abrange o dever de agir no interessa da coletividade (2008, p. 131).

Ainda que esses autores sustentem que a função social traga, em alguma medida, deveres positivos a serem buscados, fato é que configura mais um *dever social* do que propriamente algo a ser exigível. Seja como for, a evolução da função social está na denominada responsabilidade social. Segundo Tomasevicius Filho, as empresas estão demonstrando, voluntariamente, “preocupações sociais e ambientais” e não mais “esperando que o Estado tome todas as providências nessas áreas”. Não é uma mera filantropia, pois as empresas passam “a ser vistas como agentes sociais, que não devem só ser centros de produção, mas também responsáveis pelo bem-estar da sociedade e contribuir com o desenvolvimento social do país” (2003, item 8)<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> No mesmo sentido, cf. Mendes (2012, p. 57) e Capel Filho (2005, p. 72).

<sup>7</sup> Na mesma linha, cf. Garcia (2015, p. 98).



---

Não à toa, nas demonstrações financeiras, as empresas chegam a publicar o “balanço social”, relatando as suas atuações para além da sua típica atividade empresarial (Boiteux, 2002, p. 52).

É, assim, que, ao doarem para o terceiro setor, as empresas destinam parte dos seus recursos para o bem-estar geral da população, com o interesse na coletividade, de sorte que possam destinar diretamente tais montantes nas áreas que, nas suas perspectivas, carecem de mais investimentos. Resta agora saber se essas doações configuram renda ou não.

## 5.2 AS DOAÇÕES AO TERCEIRO SETOR SÃO RENDA? NÃO!

A função social, ou melhor, responsabilidade social das empresas abrange a alocação de recursos no interesse da coletividade, tal qual reivindicado no Estado do Século XXI. Se o Estado antes era o protagonista na construção da liberdade coletiva, hoje é a sociedade que toma para si papel ativo nessa empreitada.

Nesse sentido, as empresas alocam recursos ao Setor Público, mais especificamente, ao Setor Público não estatal. Quem acaba recebendo esses recursos são justamente as entidades de educação e de assistência social, cujas finalidades voltam-se às finalidades públicas. É claro que, por vezes, as próprias empresas assim agem, mas até por uma questão de eficiência, preferem alocar os recursos a tais entidades a efetivamente exercerem essas funções.

Ciente desse anseio, a própria legislação tributária contempla uma série de exceções à regra geral de indedutibilidade das doações. Exceções essas que compreendem projetos culturais, desportivos, entidades educacionais, assistenciais, fundos voltados a idosos, crianças, adolescentes etc. Um dos elementos comuns de tais exceções constitui justamente a alocação de recursos ao Setor Público, em grande parte não estatal. Em vez de depender da alocação estatal, optam por diretamente destinarem recursos a determinadas causas.

Se a doação em geral por ser mera liberalidade já traz consigo a ideia de consumo e, portanto, a impossibilidade de dedução, a doação para o terceiro setor



---

carrega noção oposta. Seria correto dizer que a alocação de recursos feita por uma empresa a uma entidade assistencial traria maior bem-estar a ela (*rectius*, a seus sócios), no sentido de consumo? Soa até contraditório responder a essa pergunta afirmativamente, já que tais recursos estão sendo destinados justamente para o interesse da coletividade. Prova disso reside na imunidade subjetiva às entidades de educação e de assistência social. Aliás, conforme se verificou no tópico 3.1, até mesmo os requisitos presentes em algumas doações passíveis de dedutibilidade assemelham-se àqueles constantes no art. 14 do CTN, como é o caso da finalidade não lucrativa, muito embora, é claro, não se possa dizer que necessariamente as doações passíveis de dedutibilidade hoje sejam somente aquelas destinadas a entidades imunes.

É de se notar que evidente que as doações, no âmbito do Direito Privado, configuram uma liberalidade, mas o raciocínio que fundamenta sua dedutibilidade não implica dizer que elas se tornam despesas necessárias. Não é esse o caso. Obviamente, elas não constituem gastos necessários para a obtenção de receitas. Contudo, as doações ao terceiro setor nada mais são do que uma alocação para o Setor Público, onde não cabe falar em capacidade contributiva. Como manter a ideia de consumo, de mera liberalidade se, ao fim e ao cabo, não se está mais no Domínio Econômico? É evidente que não há renda na alocação de recursos para o terceiro setor, pois não representa consumo nem acréscimo patrimonial. Ademais, haveria até uma redundância pelo fato de a tributação ser uma forma de o Estado obter recursos para assegurar e construir a liberdade coletiva. Ora, se os recursos já estão sendo destinados para tanto, não há que se cogitar a incidência do Imposto de Renda.

O raciocínio chega a ser simples: tomando uma pessoa jurídica que alocasse 100% de sua receita ao terceiro setor, nada lhe restaria para ser alcançado pela tributação. Nada sobraria no Domínio Econômico. Qualquer imposto que se lhe exigisse atingiria o próprio Setor Público não estatal (destinatário da doação) ou o patrimônio preexistente da pessoa jurídica (que não é renda).



---

Graficamente, portanto, cabe rever a equação proposta na Figura 4, constatando-se que o cálculo para se chegar à renda pode ser relido nos termos da Constituição Federal e ser representado da seguinte forma:

**Figura 5 – A visão do Séc. XXI para se chegar à renda**

$$\text{Receitas} - \text{Despesas Necessárias} - \text{Doações ao Terceiro Setor} = \text{Consumo} + \text{Acréscimo Patrimonial}$$

É importante esclarecer que não constitui óbice o fato de que as empresas costumam divulgar doações ao terceiro setor. Ora, é preciso distinguir os gastos com a elaboração da propaganda (publicidade em si) daqueles gastos relativos à atitude da qual se quer divulgar (doação). Quanto aos primeiros, sequer existe dúvida acerca da sua dedutibilidade, já que é notório que configuram despesas necessárias, pois, afinal, constituem gastos voltados ao marketing da empresa que trarão maior visibilidade e, conseqüentemente, mais receitas. Restaria daí debater a dedutibilidade dos gastos com a doação em si. Contudo, em relação a estes, o fato de que há publicidade em nada afeta a discussão de que ela foi destinada para o Setor Público, onde inexistente capacidade contributiva.

Pode-se afirmar, mesmo, que a tributação da parcela alocada, por doação, ao terceiro setor, Setor Público não estatal, encontra barreira nas imunidades subjetivas. Afinal, como argumentado acima, feita a doação, o montante passa a ser patrimônio do ente imune. No exemplo daquela pessoa jurídica que doou 100% de suas receitas, qualquer tributação atingiria justamente aquilo que, pela doação, já não é patrimônio da doadora e sim da donatária, esta imune. Nos termos do art. 150, §4º, da Constituição Federal, a imunidade compreende “o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades” educacionais e assistenciais. Assim, ao alocar recursos para tais entidades, a pessoa jurídica acaba por converter tais recursos em “patrimônio” que passará a se relacionar *com as finalidades essenciais* dessas entidades.

Por fim, merece reflexão a limitação à dedutibilidade de tais doações. Conforme se verificou no tópico 3.1, a legislação tributária já permite a dedutibilidade



---

das doações em alguns casos, os quais podem se confundir com alocações ao terceiro setor, porém, em regra, limitam-se percentualmente, seja ao lucro operacional ou receita bruta, seja ao Imposto de Renda devido. Sustenta-se a limitação a certa porcentagem do lucro operacional, como seria aceitável restrição da sua dedutibilidade a certa porcentagem do lucro operacional ou para algumas destinações, chegando-se a afirmar que “seria aceitável uma disposição excludente de qualquer dedução fiscal” (Oliveira, 2020, p. 548).

Todavia, a regra constitucional de imunidade não faz qualquer limitação quantitativa. Ainda que o Estado necessite de obter recursos periodicamente, não pode ele valer-se do patrimônio, renda ou serviços das entidades imunes. Se o patrimônio é da entidade imune, então não há que se cogitar qualquer imposto. Não cabe dizer que se deva pagar periodicamente um pouco a fim de assegurar o erário. Afinal, o reconhecimento da imunidade reside na própria ausência de capacidade contributiva. Se não há capacidade contributiva, não há que se cogitar qualquer exação, seja ela módica ou não.

Claro está que o legislador poderia tornar ilícitas doações acima de determinado montante. Nesse caso, a discussão passaria a ser sobre a razoabilidade da proibição. Quando se está no campo da tributação, entretanto, não há que cogitar ilícito. Na falta de proibição legal, é lícito a uma pessoa jurídica doar qualquer montante ao terceiro setor. Não sendo movido pela ilicitude, parece que a decisão legal de impor limitação ao montante dedutível deve encontrar-se a ideia de que a dedutibilidade dessas doações constituiria um benefício fiscal. Ora, dado que inexistente capacidade contributiva manifestada na alocação de tais recursos ao Setor Público, qualquer exação sobre tal montante, na verdade, configura vera afronta ao texto constitucional.

Tendo isso vista, com base na noção de que só há capacidade contributiva no Domínio Econômico, não sendo verificada nos casos de alocações de recursos ao terceiro setor, Setor Público não estatal, até em virtude da própria construção da liberdade coletiva pela sociedade civil – ou melhor, pelas empresas, que possuem função social –, devem ser consideradas dedutíveis as doações feitas ao terceiro



---

setor. É preciso, assim, interpretar o art. 13, §2º, da Lei nº 9.249/1995 à luz da Constituição federal, mais especificamente consoante o art. 150, VI, “c” e §4º.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Momentos como o atual da pandemia trazida pelo COVID-19 tornam mais visível o papel da sociedade civil na construção da liberdade coletiva. Empresas tomam para si a função de contribuir para o bem-estar da sociedade, alocando recursos para entidades cujas finalidades voltam-se ao interesse da coletividade.

Em que pese a própria Constituição Federal reconheça, em seu art. 150, VI, “c” e §4º, o papel que a sociedade civil tem na construção da liberdade coletiva, reconhecendo inclusive ausência de capacidade contributiva, fato é que a legislação tributária possui, como, regra a vedação à dedutibilidade das doações.

De fato, por constituírem atos de mera liberalidade, doações são um ato de consumo e, portanto, não são dedutíveis. O problema que só assim o são quando feitas em Domínio Econômico. Já no âmbito do Setor Público o mesmo raciocínio não procede, uma vez que não há renda na alocação de recursos para o terceiro setor. Haveria, isso sim, até uma redundância pelo fato de a tributação ser uma forma de o Estado obter recursos para assegurar e construir a liberdade coletiva. Ora, se os recursos já estão sendo destinados para tanto, não há que se cogitar a incidência do Imposto de Renda.

Em conclusão, as doações feitas pelas pessoas jurídicas a entidades do terceiro setor, Setor Público não estatal, em especial àquelas que gozam de imunidade, não podem ser atingidas pela tributação. Feita a alocação, a imunidade é assegurada pelo texto constitucional. Não se operando no Domínio Econômico, não revelam capacidade contributiva. Os limites, previstos pela legislação, para tais doações, refletem a percepção – errônea – de que a dedutibilidade seria mero benefício fiscal. Ao contrário, sendo caso de falta de capacidade contributiva, não há como se impor limite às doações.



---

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. 'Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza'. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). **O Fato Gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. São Paulo: Resenha Tributária, 1986, pp. 343-409.

ÁVILA, Humberto. (2011). **Conceito de Renda e Compensação de Prejuízos Fiscais**. São Paulo: Malheiros.

BALEEIRO, Aliomar. (1995). **Direito Tributário Brasileiro**, Rio de Janeiro: Forense.

BARRETO, Paulo Ayres. 'Conceitos Constitucionais e Competência Tributária'. In SANTOS, Nélida Cristina dos; *et al.* **Temas de Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Eduardo Botallo**. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 331-343.

BOITEUX, Fernando Netto. A função social da empresa e o novo código civil. **Revista de Direito Mercantil - RDM: industrial, econômico e financeiro: nova série**, v. 41, n. 125, São Paulo, jan/mar. 2002, pp. 48-57.

CAPEL FILHO, Hélio. A função social da empresa: adequada às exigências do mercado ou filantropia?. **Revista Magister de Direito Empresarial Concorrencial e do Consumidor: RMDECC**, n. 5, Porto Alegre, out./nov. 2005, pp. 65-74.

CARF, **Ac. nº 1301-001.893**, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, rel. Cons. Wilson Fernandes Guimarães, sessão de 20 de janeiro de 2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. (2005). **Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)**. São Paulo: Malheiros.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis, **CPC 00(R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro**.

COMPARATO, Fábio Konder. Estado, Empresa e Função Social. **Revista dos Tribunais**, v. 732, ano 85, outubro de 1996, pp. 38-46.

COSTA, Alcides Jorge. 'Conceito de Renda Tributável'. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)**. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, pp. 19-31.

COSTA, Alcides Jorge. 'Imposto sobre a Renda: a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica como seu fato gerador. Limite de sua incidência'. In OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; e COSTA, Sérgio de Freitas (orgs.). **Diálogos Póstumos com Alcides Jorge Costa**. São Paulo: IBDT, 2017, pp. 231-236.



---

ETZIONI, Amitai. *The Third Sector and Domestic Missions*. **Public Administration Review**, v. 33, n. 4., 1973, pp. 314-323.

FRANCO, Vera Helena de Mello. A função social da empresa. **Revista do Advogado**, v. 28, n. 96, São Paulo, mar. 2008, pp. 125-135.

GARCIA, Paulo Henrique Ribeiro. A função social da empresa e o desenvolvimento nacional. **Cadernos Jurídicos da Escola Paulista da Magistratura**, ano 16, nº 39, São Paulo, Janeiro-Março 2015, pp. 91-117.

GONÇALVES, José Artur Lima. (1997). **Imposto sobre a Renda: Pressupostos Constitucionais**. São Paulo: Malheiros.

HENNRICHS, Joachim. “*Leistungsfähigkeit – objektives Nettoprinzip – Rückstellung*”. In TIPKE, Klaus Tipke; SEER, Roman; HEY, Johanna; e ENGLISCH, Joachim. *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag*, Köln: Otto Schmidt, 2010.

HEY, Johanna. “*Einkommensteuer*”. In TIPKE, Klaus; e LANG, Joachim. **Steuerrecht**. Köln: Otto Schmidt, 2012, Rz. 54.

HOLMES, Kevin. (2000). **The concept of income. A multi-disciplinary analysis**. Amsterdam: IBFD, 2000.

LANG, Joachim. (1988). **Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer. Rechtssystematische Grundlagen steuerlichen Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht**. Köln: Otto Schmidt.

LANG, Joachim. “*The influence of tax principles on the taxation of income from capital*”. In ESSERS, Peter; e RIJKERS, Arie. **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005, pp. 3-32.

MACHADO, Brandão. ‘Breve Exame Crítico do art. 43 do CTN’. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)**. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, pp. 107-124.

MACHADO, Hugo de Brito. ‘Arts. 16 a 76’. In NASCIMENTO, Carlos Valder do (org.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. (2014). **Competência Tributária: entre a Rigidez do Sistema e a Atualização Interpretativa**. São Paulo: Malheiros.

MAGALHÃES, Rodrigo Almeida de. A função social da empresa. **Revista Magister de Direito Empresarial Concorrencial e do Consumidor: RMDECC**, v. 5, n. 28, Porto Alegre, ago./set. 2009, pp. 5-12.



---

MEDINA, Paulo Geraldo de Oliveira. “A doação”. In MENDES, Gilmar Ferreira; PEDUZZI, Maria Cristina Irigoyen; FRANCIULLI NETTO, Domingos (coords.); AZEVEDO, Álvaro Villaça (Colaborador) et al.; MONTEIRO FILHO, Raphael de Barros (Org.). **O novo código civil: estudos em homenagem ao Prof. Miguel Reale**. São Paulo: LTr, 2003, p. 459-479.

MENDES, Frederico Ribeiro de Freitas. A concretização da função social da empresa pela sua atividade-fim. **Revista Magister de Direito Empresarial Concorrencial e do Consumidor**: RMDECC, v. 8, n. 47, Porto Alegre, out./nov. 2012, pp. 53-58.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. (1996). **Renda e Proventos de Qualquer Natureza: o Imposto e o Conceito Constitucional**. São Paulo: Dialética.

NABAIS, José Casalta. Considerações sobre a sustentabilidade do estado fiscal. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 9, n. 49, jan./fev. 2011. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=71906>>.

NUNES, Renato. ‘Considerações sobre a Tributação de Rendas Auferidas por Pessoa Não-residente’. In **Teses Tributárias**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, pp. 365-403.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. (2020). **Fundamentos do Imposto de Renda**. v. I. São Paulo: IBDT.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. (1964) **Tratado de Direito Privado: Direito das Obrigações**. Tomo XLVI. Rio de Janeiro: Borsoi.

REINO UNIDO, *London County Council v. Attorney General* [1901] AC 26 1901.

RFB. **Solução de Consulta nº 141/COSIT**, de 26 de dezembro de 2016.

RFB. **Solução de Consulta nº 110/COSIT**, de 28 de agosto de 2018.

RFB. **Solução de Consulta nº 191/COSIT**, de 30 de outubro de 2018.

RFB. **Solução de Consulta nº 271/COSIT**, de 19 de dezembro de 2018.

RFB. **Solução de Consulta nº 322/COSIT**, de 27 de dezembro de 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. “Considerações acerca da Disponibilidade da Renda: Renda Disponível é Renda Líquida”. In ZILVETI, Fernando Aurélio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da. (Org.). **Direito Tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda - estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira**. São Paulo: IBDT, 2019a, pp. 19-32.



---

SCHOUERI, Luís Eduardo. (2019b). **Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva.

SCHOUERI, Luís Eduardo; e BARBOSA, Mateus C. A persona e o direito: entre a realidade e a ficção das pessoas jurídicas. **Direito Tributário Atual**, v. 30, p. 251-273, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. "Tributação e Liberdade". In FRANÇA, Vladimir da Rocha; ELALI, André; e BONIFÁCIO, Artur Cortez. (org.). **Novas Tendências do Direito Constitucional**. Curitiba: Juruá Editora, 2011, pp. 471-501;

SCHOUERI, Luís Eduardo. "Tributação e Liberdade". In PIRES, Adilson Rodrigues; e TORRES, Heleno Taveira. (org.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário - Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. v. 1. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, pp. 431-471.

STANICIA, Sergio Tuthill. (2017). A liberalidade ou animus donandi como elemento caracterizador da doação. **Revista de Direito Civil Contemporâneo**, nº 13, São Paulo.

TIPKE, Klaus. (1993). **Die Steuerrechtsordnung**, v. II. Köln: Otto Schmidt.

TOMASEVICIUS FILHO, Eduardo. A função social da empresa. **Revista dos Tribunais**, v. 92, n. 810, São Paulo, abr. 2003, pp. 33-50.

TORRES, Ricardo Lobo (2008). **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 15ª ed. Rio de Janeiro: Renovar.

TORRES, Ricardo Lobo (2007). **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, v. IV. Rio de Janeiro: Renovar.

VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor. 'A Competência da União para Tributar a Renda, nos Termos do Art. 43 do CTN, **Revista de Direito Tributário Atual**, v. 21. São Paulo: Dialética/IBDT, 2007, pp. 292-316.

