

INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA -  
IDP

ANA CAROLINA BARROS PINHEIRO CARRENHO

POLÍTICAS DE INCENTIVOS FISCAIS PARA DOAÇÕES DIRETAS ÀS  
ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL

SÃO PAULO  
2021

ANA CAROLINA BARROS PINHEIRO CARRENHO

POLÍTICAS DE INCENTIVOS FISCAIS PARA DOAÇÕES DIRETAS ÀS  
ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL

Dissertação de Mestrado Profissional apresentado ao  
Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e  
Pesquisa - IDP para a obtenção de título em Mestre  
em Direito, Justiça e Desenvolvimento.

Orientador: Thomas V. Conti.

SÃO PAULO

2021

## RESUMO

No Brasil há poucos estudos sobre o desafio das organizações do terceiro setor na busca de sustentabilidade financeira com foco nas doações diretas com incentivo fiscal sob o imposto de renda do doador. O desafio de mobilizar a sociedade a investir nas organizações do terceiro setor perpassa necessariamente o incentivo ou desincentivo fiscal por parte do Estado. O tema é especialmente relevante em países emergentes, nos quais a atuação das organizações da sociedade civil possui mais espaço. A pesquisa revela que a existência de uma estrutura institucional sólida e eficiente é o que determina o sucesso ou não dessa prática. Não obstante, a implementação de políticas está condicionada a múltiplos fatores, que envolvem aspectos culturais, fiscais e históricos. Isso determina os diferentes estímulos dos doadores, como questões subjetivas ou busca de benefícios tributários. Identificamos na análise comparada que há possibilidades de aprimoramento no sistema de incentivo fiscal brasileiro para ampliação do rol de doadores e de doações bem como maior promoção das organizações que desenvolvem atividades constitucionalmente de interesse público e de relevância social no país. Este é o objetivo do presente trabalho, desenvolvido através de metodologia qualitativa, com pesquisa baseada em levantamento bibliográfico.

**Palavras-chave:** terceiro setor, doação; incentivos fiscais.

## ABSTRACT

In Brazil, there are few studies on the challenge of Third Sector organizations in the search for financial sustainability with a focus on direct donations with tax incentives under the donor's income tax. The challenge of mobilizing society to invest in non profit organizations necessarily involves the fiscal incentive or disincentive on the part of the State. The topic is especially relevant in emerging countries, where the role of civil society organizations has more space. The research reveals that the existence of a solid and efficient institutional structure is what determines the success or not of this practice. Nevertheless, the implementation of policies is conditioned to multiple factors, which involve cultural, fiscal and historical aspects. This determines the different stimuli for donors, such as subjective issues or seeking tax benefits. We identified in the comparative analysis that there are possibilities for improvement in the Brazilian tax incentive system to expand the list of donors and donations as well as greater promotion of organizations that develop activities constitutionally of public interest and social relevance in the country. This is the objective of the present work, developed through qualitative methodology, with research based on bibliographic survey.

**Keywords:** third sector; Donation; tax incentive.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>6</b>
<b>1. Doações para Organizações de Interesse PÚBLICO .....</b>	<b>10</b>
1.1 Doação para o bem social em diferentes países .....	12
1.1.1 Estados Unidos .....	12
1.1.2 Canadá .....	16
1.1.3 França .....	18
1.1.4 Dinamarca.....	20
1.1.5. Reino Unido.....	22
1.1.6 Brasil.....	25
1.2 Comparação entre os países pesquisados e o Brasil .....	29
1.2.1 Tributo sobre Doação .....	31
1.2.2 Organizações destinatárias .....	35
1.2.3 Reconhecimento Público para fornecimento de Recibos Fiscais .....	38
1.2.4 Doadores .....	39
1.2.5 Acesso público à informações sobre as organizações elegíveis .....	41
1.2.6 Objeto de doação .....	41
1.2.6.1 A doação em dinheiro .....	41
1.2.6.1 A doação de bens, heranças e legados .....	42
1.2.6.2 Outros objetos de doação .....	44
<b>2. Comportamento governamental.....</b>	<b>45</b>
2.1 Relação entre Governo, Sociedade e Organizações de Interesse Público .....	47
2.2 Aspectos político-econômicos .....	48
2.2.1. Aumento nas taxas de juros .....	49
2.2.2 Alta taxa de inflação .....	49
2.2.3 Aumento nas taxas de impostos para pessoa física .....	50
2.2.4. Aumento nas taxas de impostos para pessoa jurídica .....	50
2.2.5 Aumento de receita Tributária .....	51
2.2.6 Políticas Fiscais Governamentais .....	52
2.2.7 A teoria do universalismo moral .....	53
<b>3. Comportamento do doador .....</b>	<b>56</b>
3.1 Perfil do doador .....	58
3.2 A doação como um mercado .....	59
3.2.1 Visibilidade e notoriedade no ato de doar .....	60
3.2.2 O pedido direto para doar .....	61
3.2.3. Warm Glow .....	62
3.2.4. Modelo de identificação .....	64

3.2.5. Resistência ao ato de doar .....	66
3.2.6. Pressão de outros indivíduos .....	67
3.2.7 Doação como hábito ou cultura .....	67
3.2.8 Doação como reação à desastres e calamidades públicas.....	69
3.2.9 Credibilidade da Organização .....	70
3.2.10 Benefício Fiscal .....	73
<b>4. Doações para organizações da sociedade civil e o incentivo fiscal sobre o imposto de renda.....</b>	<b>74</b>
4.1 Do conflito entre duas leis federais de incentivos fiscais para doação às OSCs ..	85
4.2 Incentivos fiscais para doações diretas e para doações indiretas.....	87
4.3. Incentivos fiscais sobre a renda e o preço da doação .....	89
<b>Conclusão.....</b>	<b>94</b>
<b>Referências.....</b>	<b>98</b>

## INTRODUÇÃO

No Brasil há poucos estudos sobre o desafio das organizações do terceiro setor na busca de sustentabilidade financeira com foco nas doações diretas com incentivo fiscal sob o imposto de renda do doador.

O desafio de mobilizar a sociedade a investir nas organizações do terceiro setor além de uma série de outros fatores, perpassa necessariamente o incentivo ou desincentivo fiscal por parte do Estado.

A doação é uma das principais fontes de recursos das organizações da sociedade civil dentre uma série de outras estratégias como atividades de geração de renda própria, comercialização de produtos e serviços, parcerias com o Estado e doações indiretas por meio de leis de incentivo fiscal.<sup>1</sup>

Desta forma, é através da doação, ou seja, do ato voluntário e de liberalidade de um ou mais doadores, pessoas físicas ou jurídicas, que as organizações da sociedade civil desenvolvem atividades de interesse público, legitimam seus objetivos sociais, executam políticas públicas e buscam promover a transformação social.

Partindo do pressuposto que existem diversas terminologias para o campo das instituições que não distribuem seus excedentes ou lucros aos seus associados, desenvolvem atividades de interesse público e social, não possuem finalidade lucrativa como objetivo, promovem atendimento de forma a respeitar a universalidade, mesmo que com segmentações e são desenvolvidas por o espírito da voluntariedade, são por tais características únicas ao mesmo tempo que desafiadoras para uma classificação definitiva.

Neste sentido a conceituação destas organizações não são um desafio somente no Brasil, pesquisadores internacionais têm procurado fornecer uma representação justa do que estaremos tentando definir de forma alusiva como Organizações de interesse público e social ou, genericamente Terceiro Setor no Brasil.

---

<sup>1</sup> Para Cruz e Eztraviz (2000, p. 86), existem sete fontes financiadoras de recursos para o Terceiro Setor: empresas, indivíduos, fundações, Governo, geração de renda, instituições religiosas e eventos especiais.

Najam<sup>2</sup> traz a necessidade de uma classificação adequada ao setor, não somente para tornar clara a diferença entre os demais segmentos sócio-políticos existentes, “mas também porque se de fato este é um setor em si, então sua definição deve ser tão autônoma e inclusiva como os outros dois setores, setor público e o mercado. ”

No Segundo Setor está a iniciativa privada voltada ao desenvolvimento de atividades econômicas, voltado a produção e distribuição do lucro. Dentro deste setor, estão os aqueles que exercem atividades econômicas como finalidade precípua, tais como as sociedades empresárias, autônomos e empresários individuais.

Neste sentido o Autor<sup>3</sup> em pesquisa que busca compreender quem são as organizações da sociedade civil, e de que forma são estudadas pela academia ao longo da história, levantou uma diversidade de termos que fazem referência ao segmento. Foram encontradas mais de quarenta e cinco definições e referências não exaustivas sobre as organizações da sociedade civil de interesse social são denominadas pela academia internacional, tais como associações de movimentos de defesa de interesses para ações políticas “*advocacy groups and networks – AGNs*”, associação de interesses não governamentais “*Nongovernmental interests - NGIs*”, associação ou grupos de pessoas “*people organizations – POs*”, associação para o desenvolvimento do voluntariado “*private voluntary development organizations – PVDOS*”, organizações locais ou comunitárias “*Local Organizations – LOs*”, “*Organizações de Benefícios Públicos - PBOs*”, entre tantas outras representações.

A caracterização mais comum, é a divisão sócio-política por diferenciação do primeiro e segundo setor. O primeiro setor abrange o Estado e seus vários braços, tendo vista a finalidade de atender diretamente ao público e suprir as necessidades essenciais da população, composto basicamente de pessoas jurídicas de direito público: União, Estados, Distrito Federal e Municípios e respectivas autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviço público, e suas subsidiárias.<sup>4</sup>

Por fim, utiliza-se nesse trabalho a definição do setor não lucrativo à partir de ampla pesquisa internacional <sup>5</sup> realizada pela Universidade John Hopkins. A ideia foi

---

<sup>2</sup> Adil, Najam. Understanding the third sector. Revisiting the Prince, the Merchant and the Citizen. Research Reports. NONPROFIT MANAGEMENT & LEADERSHIP, vol. 7, no. 2, p.209, Winter 1996, Jossey-Bass Publishers. Tradução Livre.

<sup>3</sup> Adil, Najam. Understanding the third sector. Revisiting the Prince, the Merchant and the Citizen. Research Reports. NONPROFIT MANAGEMENT & LEADERSHIP, vol. 7, no. 2, Winter 1996, Jossey-Bass Publishers. Tradução Livre.

<sup>4</sup> Tomazete, Marlon. Aspectos Jurídicos do Terceiro Setor – São Paulo: IOB Thomson, 2005. p.205-207.

<sup>5</sup> United Nations (Ed.), 2003. Handbook on non-profit institutions in the system of national accounts, Studies in methods. United Nations, New York.



construir uma série de conceitos que conjuntamente definiriam este setor considerando as características básicas para uma classificação internacionalmente mais aceita.

Optou-se por classifica-las conforme os seguintes critérios: a) como de direito privado, mesmo quando atuam em parceria com o Estado não perdem sua natureza privada atuando em prol de interesses e políticas públicas; b) são Sem Fins Lucrativos<sup>6</sup>, não distribuindo entre seus sócios ou associados excedentes; c) devem ser legalmente constituídas, assim para terem direitos e deveres precisam compor o regime jurídico formal das pessoas jurídicas; d) devem ser auto administradas, ou seja, capazes de gerir suas próprias atividades e desenvolver seus objetivos sociais com autonomia e liberdade; e) são voluntárias, uma vez que constituídas livremente por um grupo de pessoas ou pela livre manifestação de vontade de seu instituidor.

Na definição do Prof. Dr. José Eduardo Sabo Paes, o Terceiro Setor constitui-se em um “conjunto de organismos, organizações ou instituições sem fins lucrativos dotados de autonomia e administração própria que apresentam como função e objetivo principal, atuar voluntariamente junto à sociedade civil visando ao seu aperfeiçoamento.” (Sabo Paes,2018).

Assim, importa para as organizações de interesse público estudos que apresentem mecanismos para sua sustentabilidade financeira, tendo como recorte a doação privada com incentivo fiscal a seus doadores e contribuintes.

Em função de escassos estudos sobre uma das principais fontes de recursos no Brasil, em especial de doação direta para organizações com incentivo fiscal objetiva-se explorar o tema de forma qualitativa através da bibliografia explorada.

As autoras<sup>7</sup> trazem dados documentais e científicos para reflexão a respeito dos diferenciais sobre a doação para organizações da sociedade civil que desenvolvem atividades de apoio ao Estado, em uma perspectiva não de braço do Estado, mas sim, como um ator relevante para o desenvolvimento e execução de políticas públicas, mesmo em países desenvolvidos.

A análise sobre algumas das dimensões relacionadas ao tema estudado é um importante estudo, em especial o aspecto *jurídico-tributário* da das doações para filantropia, relacionando-se a possibilidade de se efetuar a dedução das doações no

---

<sup>6</sup> Para fins de reconhecimento da imunidade sobre o patrimônio, renda ou serviços previstos no Artigo 150 da Constituição Federal a Organização deverá demonstrar que cumpre os requisitos depreendidos no Artigo 14 do Código Tributário Nacional, sendo dentre tais requisitos, não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título.

<sup>7</sup> Fack Landais

imposto de renda dos cidadãos de diferentes países e o aspecto *valorativo-comportamental*, que compreende os destinatários da alocação de recursos destinados ao interesse social.

Das principais formas de doação examinadas nos estudos de Clotfelter, Atkinson, Smith e Scharf<sup>8</sup>, é possível identificar que há no universo das doações para Organizações de interesse social diversas modalidades, com base na doação de recursos financeiros e patrimonial, sendo que em sua maioria, tais doações estão vinculadas a benefícios fiscais ao doador.<sup>9</sup>

Entender como as doações diretas são desenvolvidas com apoio de políticas fiscais poderá contribuir no aprimoramento da legislação nacional, no fomento de uma cultura de doação no país e na melhor compreensão das organizações da sociedade civil elegíveis para o desenvolvimento de atividades de interesse público que por sua vez proporcionam incentivos fiscais sobre o imposto de renda devido de contribuintes-doadores.

A comparação entre os sistemas fiscais procura auxiliar uma visão mais clara sobre o tributo sobre a doação, doadores, destinações em bens e recursos para doação e, além disso auxiliam na compreensão sobre o comportamento governamental e do doador até que uma doação direta efetivamente ocorra.

Verificou-se que as organizações em geral são reconhecidas para doações incentivadas porque promovem ações de interesse público e como tal são identificadas pelos sistemas pesquisados.

A oferta de um estímulo tributário, seja pela dedução ou crédito tributário ao doador pode funcionar no estímulo de uma cultura de doação, para tanto é necessário entender o contexto que o Brasil se encontra em relação a participação das instituições na sociedade e o recorte específico das doações a essas organizações com estímulo fiscal sobre o imposto de renda do doador.

Por fim, verificou que tanto o preço da doação importa ao doador quanto aos governos importa uma política de fomento de ações de interesse público sem prejuízo fiscal. Neste sentido, o grande desafio é cada vez mais diminuir preço da doação para o contribuinte doador e ao mesmo tempo fomentar as ações de interesse social desenvolvidas pelas organizações da sociedade civil.

---

<sup>8</sup> Charitable Giving and Tax Policy

<sup>9</sup> <http://outliers.com.br/2019/02/21/lucro-real-lucro-presumido-em-ingles/>

## 1. DOAÇÕES PARA ORGANIZAÇÕES DE INTERESSE PÚBLICO

Os níveis de doações privadas para instituições sociais variam substancialmente nos diferentes países. No entanto, isso não é adequadamente compreendido pela literatura especializada. Existe o interesse governamental de promover os níveis de contribuições para o bem comum, à medida que elas se destinam a atividades importantes do ponto de vista social, como iniciativas educacionais e artísticas<sup>10</sup>.

Uma das formas propostas para estudar e/ou fomentar a cultura de doação para organizações da sociedade civil é o seu aspecto tributário uma vez que de um lado, existe uma ampla informação sobre as políticas fiscais nos países e de outro, permite-se vislumbrar o papel que o Estado tem na promoção deste objetivo institucional. Assim, é possível pensar qual papel o poder público deveria ter na formulação de políticas públicas com esse intuito, num contexto de crescentes questionamentos às isenções fiscais devido à pressão orçamentária<sup>11</sup>.

Nos Estados Unidos da América (EUA), a primeira forma de incentivo fiscal foi inserida em 1917, com acréscimos constantes nos percentuais disponíveis para a dedução da renda tributável, desde então, devido à pressão do terceiro setor e ao lobby de fundações prestigiosas. Ademais, o alto nível de taxação dos anos 1940 e 1950 criaram fortes incentivos para a doação.

Para além de se desestimular o acúmulo privado (que seria fortemente tributado), a baixa fiscalização tornava atrativa a doação para fundações particulares e/ou familiares, como um mecanismo de operacionalizar a sonegação fiscal. Em 1969, ocorre uma reforma da legislação tributária (se repetindo em 1986 e 2005) com o intuito de coibir abusos. Entretanto, o regime americano continua bastante permissivo se comparado aos outros países, além disso, é perceptível a existência de forte pressão (lobby) por parte do terceiro setor para que o regime legislativo permaneça estruturado da mesma forma, privilegiando-se, por exemplo, os doadores com maior renda, num sistema tributário

---

<sup>10</sup> FACK, Gabrielle; LANDAIS, Camille. The effect of tax enforcement on tax elasticities: evidence from charitable contributions in France. **Journal Of Public Economics**, v. 133, p. 23-40, jan. 2016. Elsevier BV. Disponível em: <https://bit.ly/38RYBpV>. Acesso em: 13 out. 2020.

<sup>11</sup> FACK, Gabrielle; LANDAIS, Camille. The effect of tax enforcement on tax elasticities: evidence from charitable contributions in France. **Journal Of Public Economics**, v. 133, p. 23-40, jan. 2016. Elsevier BV. Disponível em: <https://bit.ly/38RYBpV>. Acesso em: 13 out. 2020. p. 6.

regressivo.

No Canadá, a legislação para organizações do Terceiro Setor teve impulso nas duas Guerras Mundiais<sup>12</sup>. Entretanto, com um sistema diferente daquele praticado nos EUA, já que desde o início houve a preocupação em evitar a ocorrência de fraudes. Assim, logo criaram-se requisitos de preenchimento obrigatório para instituições de caridade, como a necessidade de que estas organizações gastassem 90% de sua renda anual para atividades de acordo com seu objeto social e de interesse público, como forma de se diminuir a atratividade de doações simuladas.

Já a França tinha uma postura histórica de *oposição* ao desenvolvimento de fundações filantrópicas<sup>13</sup>. Apenas no início dos anos 1970, o papel das instituições passou a ser reconhecido como positivo, com consequentes incentivos do governo. Desde então, a França foi aprimorando sua legislação no sentido abarcar as organizações da sociedade civil como parte importante do desenvolvimento de ações de interesse geral ou público.

Analisando os dados dos EUA, Canadá, França e Dinamarca, chega-se à conclusão de que o percentual de doação dos EUA é significativamente maior do que nos outros três países. Distinções legislativas explicam parte da razão para a diferença: assim, os números históricos destes países, não raro, variaram de acordo com as modificações engendradas na legislação tributária aplicável<sup>14</sup>. Diferenças culturais também podem ser importantes, mas não explicam, por exemplo, as grandes diferenças entre os percentuais de doação verificados no Canadá e EUA, países que são culturalmente muito próximos.

Considerando que uma das formas para estudar o incentivo de doações para as instituições é a política fiscal, abordaremos por quais motivos, nos diferentes países, a sociedade tem sido estimulada a doar para essas instituições e quais os respectivos benefícios a ela atrelados. Esse é um aspecto importante produzido pelas autoras, que culminou em uma análise histórica, tendo como ponto de partida a primeira Guerra Mundial.

Como destacado brevemente, existe um amplo histórico de informação sobre as políticas fiscais nos países pesquisados com base nos dados fornecidos por doadores,

---

<sup>12</sup> FACK, Gabrielle; LANDAIS, Camille. The effect of tax enforcement on tax elasticities: evidence from charitable contributions in France. **Journal Of Public Economics**, v. 133, p. 23-40, jan. 2016. Elsevier BV. Disponível em: <https://bit.ly/38RYBpV>. Acesso em: 13 out. 2020. p. 6.

<sup>13</sup> FACK, Gabrielle; LANDAIS, Camille. The effect of tax enforcement on tax elasticities: evidence from charitable contributions in France. **Journal Of Public Economics**, v. 133, p. 23-40, jan. 2016. Elsevier BV. Disponível em: <https://bit.ly/38RYBpV>. Acesso em: 13 out. 2020. p. 7.

<sup>14</sup> FACK, Gabrielle; LANDAIS, Camille. The effect of tax enforcement on tax elasticities: evidence from charitable contributions in France. **Journal Of Public Economics**, v. 133, p. 23-40, jan. 2016. Elsevier BV. Disponível em: <https://bit.ly/38RYBpV>. Acesso em: 13 out. 2020. p. 15.

desde a criação do imposto sobre a renda fornecendo a oportunidade de vislumbrar o papel que o Estado tem na promoção de contribuições privadas para ações sociais.

No que tange às políticas tributárias, podemos pensar em três diferentes respostas comportamentais. É possível estudar as *elasticidades de preço* verificadas entre política tributária e contribuições à caridade, o que permitiria atestar quanto uma modificação nos incentivos fiscais alteraria a quantidade de contribuições.

Assim, seria possível encontrar um padrão ótimo de elasticidade a ser seguido pelos governos, pelo qual a renúncia fiscal estatal alcançaria uma quantidade mais representativa do que a própria renúncia. Outro aspecto atacado seria a *tipologia* do incentivo governamental: em outras palavras, se a diferença de denominação do incentivo afeta o comportamento dos doadores.

Por fim, uma terceira alternativa possível analisada no volume, concerne às razões pelas quais alguém doa. Questiona-se até que ponto motivações egoístas, como o sentimento positivo que os doadores auferem com as contribuições (*warm glow*) funciona como fator explicativo para a realização de doações para organizações sociais.

Os três grandes grupos destacados na análise deste capítulo são: a forma de doação, o imposto sobre a renda como base dos incentivos e o preço da doação a uma organização. Dentre os critérios de doações definidos nos grandes temas deste trabalho, estão as doações em dinheiro que possuem algum tipo de incentivo fiscal, quando destinados às instituições de direito privado de interesse público.

## **1.1 Doação para o bem social em diferentes países**

Neste tópico, serão analisados os modelos de doação para organizações de interesse social em cinco países examinados na bibliografia pesquisada, para subsidiar uma análise comparada realizada no tópico seguinte (item 2).

### **1.1.1 Estados Unidos**

Nos EUA, a primeira forma de incentivo fiscal foi incluída em 1917, com fomentos constantes nos percentuais disponíveis para a dedução da renda tributável no imposto de renda, tanto de pessoa física quanto de pessoa jurídica. Ademais, o alto nível de taxaço dos anos 1940 e 1950 criaram fortes incentivos para a doação.

Para além de se desestimular o acúmulo privado (que seria fortemente tributado), a baixa fiscalização tornava atrativa a doação para fundações particulares e/ou familiares,

com o intuito oculto de se operacionalizar a sonegação fiscal uma vez que o sistema de governança de tais fundações era baseada exclusivamente no controle da família instituidora. A legislação tributária americana foi reformada em 1969 (assim como, em 1986 e 2005) com o intuito de coibir abusos no que tange a elisão fiscal de fundações familiares.

Importante trazer o contexto americano que conta com uma participação menor do Estado no fornecimento dos mínimos sociais<sup>15</sup> se comparado com os países Europeus, com base nos gastos públicos. Em recente pesquisa da OCDE comparo-se o investimento público *versus* o privado em geral dentre os países do bloco, os Estados Unidos estão entre os países do mundo com o menor índice de investimento público social, que consiste nas áreas de política social aos idosos, sobreviventes de guerras, benefícios relacionados à pessoa com deficiência, saúde, família, trabalho ativo, desemprego, habitação e outras obrigatórias e voluntárias.<sup>16</sup>

Tabela 1: comparativo entre o investimento público *versus* o privado no bem estar social: (converter em Euro todas as moedas)

<b>País</b>	<b>Moeda Nacional</b>	<b>Fonte pública de Recursos</b>	<b>Fonte privada de Recursos</b>
<u>Austrália</u>	Australian Dollar, Milhões	307.611,9	96.930,6
<u>Canadá</u>	Canadian Dollar, Milhões	353.456,9	93.424,2
<u>Chile</u>	Chilean Peso, Milhões	17.192.701,9	5.601.799,2
<u>República Checa</u>	Czech Koruna, Milhões	891.348,2	35.570,9
<u>Dinamarca</u>	Coroa Dinamarquesa, Milhões	587.657,0	90.053,8

<sup>15</sup> Sobre pesquisas na diferença da estrutura do Estado de Bem Estar Social dos Estados Unidos versus Países Europeus. [https://scholar.harvard.edu/files/glaeser/files/why\\_doesnt\\_the\\_u.s.\\_have\\_a\\_european-style\\_welfare\\_state.pdf](https://scholar.harvard.edu/files/glaeser/files/why_doesnt_the_u.s._have_a_european-style_welfare_state.pdf) acessado em 17 de Out 2020.

<sup>16</sup> O Banco de Dados de Despesas Sociais da OCDE (SOCX) foi desenvolvido para atender a uma necessidade crescente de indicadores de política social. Inclui estatísticas fiáveis e internacionalmente comparáveis sobre despesas sociais públicas e privadas obrigatórias e voluntárias ao nível do programa. O SOCX oferece uma ferramenta exclusiva para monitorar tendências em gastos sociais agregados e analisar mudanças em sua composição. Abrange 36 países da OCDE para o período 1980-2015 / 16 e estimativas para agregados para 2017-18. Uma atualização de despesas sociais - relatório de 8 páginas - pode ser encontrada em [www.oecd.org/social/expenditure.htm](http://www.oecd.org/social/expenditure.htm). Esta versão também inclui estimativas de gastos sociais totais líquidos para 2015 para 35 países da OCDE. Os dados agregados do SOCX, bem como as fontes e metodologia para as estimativas 2017-2018. Acesso em 17 de Out 2020.

<sup>3</sup> Diferentes países oferecem diferentes tipos de incentivos fiscais para contribuições de caridade. Por exemplo, nos Estados Unidos, os contribuintes recebem uma dedução de sua renda tributável. O limite máximo para estas deduções é muito alta, até para 50 % da sua renda. Na Alemanha, a redução fiscal é limitada a apenas 20 % do lucro tributável. O sistema francês usa um crédito fiscal não reembolsável. Os países também diferem na forma como gerenciam os incentivos fiscais para doações de caridade em termos de requisitos de registro e relatórios. Apesar das diferenças nacionais, o incentivo sobre imposto através de ajustar as taxas de imposto de renda são importantes ferramentas para caridade doação e para sem fins lucrativos de desenvolvimento.

<u>Finlândia</u>	Euro, Milhões	63.703,4	3.244,7
<u>França</u>	Euro, Milhões	701.762,8	76.729,2
<u>Alemanha</u>	Euro, Milhões	756.710,2	105.134,3
<u>Grécia</u>	Euro, Milhões	44.827,8	1.899,3
<u>Hungria</u>	Forint, Millions	7.169.555,1	115.819,2
<u>Irlanda</u>	Euro, Milhões	40.652,4	5.870,8
<u>Italy</u>	Euro, Millions	470.689,0	31.668,0
<u>Korea</u>	Won, Millions	159.737.967,5	46.562.072,9
<u>Lithuania</u>	Euro, Millions	5.921,8	145,2
<u>México</u>	Mexicano Peso, Millions	1.424.031,7	68.944,0
<u>Netherlands</u>	Euro, Millions	121.172,3	91.716,5
<u>New Zealand</u>	New Zealand Dollar, Millions	49.240,0	1.812,4
<u>Norway</u>	Norwegian Krone, Millions	770.216,5	78.865,0
<u>Portugal</u>	Euro, Millions	43.224,1	4.180,7
<u>Slovak República</u>	Euro, Millions	14.043,5	831,8
<u>Sweden</u>	Swedish Krona, Millions	1.106.290,8	152.846,0
<u>Switzerland</u>	Swiss Franc, Millions	103.847,5	75.398,9
<u>United Kingdom</u>	Pound Sterling, Millions	412.172,6	118.949,9
<u>United States</u>	US Dollar, Millions	3.382.811,9	2.240.376,2

Fonte: OCDE (2019).

O regime tributário Americano permanece estruturado da mesma forma desde sua última alteração em 2005 com algumas críticas, entre as quais, a natureza de inversão na dedução sobre o lucro tributável no que tange às alíquotas progressivas do imposto de renda, recaindo em um menor preço sobre o custo da doação dos contribuintes com as mais altas rendas tributáveis, proporcionalmente.

As doações nos Estados Unidos são isentas de tributo de doação e possuem uma gama de aplicação de dedução fiscal sobre o imposto de renda devido pelo contribuinte, podem ser utilizadas doações em pecúnia ou em bens novos e usados com dedução fiscal sobre o imposto de renda.<sup>17</sup>

Os doadores podem se beneficiar cumulativamente de dedução fiscal sobre uma diversidade de bens e doações em dinheiro, desde vestuário, veículos, títulos e ações, propriedades, desconto em folha de pagamento, entre outros. As deduções podem chegar até metade da renda tributável do contribuinte anualmente, podendo ser estendidas a

<sup>17</sup> Em países como Estados Unidos todo o tipo de doação pode ser passível de dedução fiscal no imposto de renda devido, desde roupas e carros usados até imóveis.

outros exercícios. Havendo valor excedido de dedução, ou seja, se a dedução a ser aplicada é maior do que o contribuinte pode deduzir naquele ano, ele poderá aproveitar as mesmas doações por até cinco anos subsequentes de declarações, conforme a categoria de bens e direitos doados e taxa correspondente de dedução sobre o imposto de renda devido deste contribuinte.

A aplicação de dedutibilidade sobre o imposto em ganhos de capital é observado principalmente nos EUA pode ser algo interessante, induz-se doações beneficentes sendo um método onde o doador utiliza incentivo fiscal com dedução no imposto de renda e também de seus ganhos de capital. O ganho não é considerado como renda tributável, mas a doação é dedutível da renda tributável, assim quanto maior a alíquota do imposto sobre ganhos de capital as doações beneficentes se tornam mais atrativas, em relação ao custo de venda das ações. Doar uma ação é mais barato para o investidor do que doar simplesmente em dinheiro o mesmo valor, em função de que os títulos doados para organizações não estão sujeitos a nenhum imposto sobre ganho de capital quando há a venda da ação.<sup>18</sup>

A doação a uma organização, incluindo-se organizações religiosas e fundos, é vista como uma política de incentivo à população, em apoio a iniciativas destas organizações que desenvolvem atividades de interesse público, havendo uma grande participação destas organizações na execução de serviços básicos.

Dentre as organizações da sociedade civil que podem oferecer dedução fiscal sobre a doação realizada pelo contribuinte há: igrejas, convenção ou associação de igrejas, templos, sinagogas, mesquitas e outras organizações religiosas e suas associações, organizações sem fins lucrativos como a Cruz Vermelha e a United Way, Escoteiros da América, Universidades, Museus, creches e manutenção de parques, Hospitais sem fins lucrativos e organizações de pesquisa, institutos empresariais, fundos<sup>19</sup>, bombeiros voluntários, organizações de defesa civil. Há ainda hipóteses específicas de benefício fiscal para temas públicos de relevância nacional ou de calamidade pública como doações para a reconstrução das cidades arrasadas por furacões, inundações ou em função de atentados terroristas.

A preponderância de dados sugere que os EUA através de incentivos fiscais,

---

<sup>18</sup> FACK, Gabrielle; LANDAIS, Camille. The effect of tax enforcement on tax elasticities: evidence from charitable contributions in France. **Journal Of Public Economics**, v. 133, p. 23-40, jan. 2016. Elsevier BV. Disponível em: <https://bit.ly/38RYBpV>. Acesso em: 13 out. 2020. p.45

<sup>19</sup> No Brasil a Lei nº13.800/2019 regulamenta uma classe de fundos de interesse público e social.



promovem mais doações beneficentes, assim como o incentivo sobre o imposto de renda efetuado-se no País, os legados destinados para organizações da sociedade civil ou causas sociais também têm alguma participação, as alíquotas sobre os bens a serem destinados a fins de sucessão são altas, no entanto há isenção se este bem for deixado para fins de interesse social, isso acaba por estimular a doação de bens para questões sociais.

Todas as organizações devem ser constituídas como sem fins lucrativos, mesmo que mantenham atividades comerciais para sua sustentabilidade, não devem distribuir seus excedentes aos seus associados e podem ter sede ou filiais em outras localidades do mundo para fins de dedução fiscal. Há tratados entre o governo Americano com outros países com sinergia política ou histórica, tais como governos Mexicano, Canadense e Israelita para dedução fiscal sobre doações feitas a organizações destes países. Para tanto, as organizações previamente aptas devem fornecer recibo fiscal ao doador, com algumas exceções.<sup>20</sup>

### 1.1.2 Canadá

No Canadá, a legislação para as organizações sociais teve impulso nas duas Guerras Mundiais<sup>21</sup>. Assim, como nos Estados Unidos há uma cultura estruturada de doação, elas são divididas entre aquelas que você pode realizar durante a vida e aquelas que podem ser realizadas após sua morte, através da herança ou legado.

Diferentemente dos EUA, o Canadá desde o início da implementação de incentivos sobre a doação às OSCs, teve o cuidado de prevenir a ocorrência de fraudes praticadas por fundações, haja vista, questões apontadas no exemplo Americano de governança nas fundações familiares.

Assim, no final dos anos 40 e 50 criaram-se requisitos de preenchimento obrigatório para instituições de caridade, tais como a necessidade de que as organizações gastassem 90% de sua renda anual para atividades sociais, como forma de diminuir a atratividade de doações simuladas.<sup>22</sup>

Somente donatários qualificados, incluindo instituições e fundos de interesse

---

<sup>20</sup> USA. INTERNAL REVENUE SERVICE. **Publication 526 - Charitable Contributions**. 2019. Disponível em: <https://bit.ly/38SQoBI>. Acesso em: 18 out. 2020.

<sup>21</sup> FACK, Gabrielle; LANDAIS, Camille. The effect of tax enforcement on tax elasticities: evidence from charitable contributions in France. **Journal Of Public Economics**, v. 133, p. 23-40, jan. 2016. Elsevier BV. Disponível em: <https://bit.ly/38RYBpV>. Acesso em: 13 out. 2020. p. 6

<sup>22</sup> CANADÁ. GOVERNMENT OF CANADA. **Charities and giving**. 2020. Disponível em: <https://www.canada.ca/en/services/taxes/charities.html>. Acesso em: 17 out. 2020.

público canadenses registrados, podem emitir recibos oficiais de contribuições, para doações recebidas de pessoas físicas e jurídicas, para fins de incentivos fiscais.

Esta lista de instituições aptas além de conter instituições relacionadas ao bem estar social, educação, saúde, direitos humanos, meio ambiente etc, também inclui organizações de serviços artísticos Canadenses, Associações atléticas amadoras, organizações de jornalismo registradas, Instituições estrangeiras que receberam doação de Sua Majestade em direito do Canadá, Corporações de habitação de baixo custo para idosos, Organismos municipais ou públicos que desempenham funções de governo no Canadá, Municípios, Universidades fora do Canadá bem como as Nações Unidas e suas agências. O fato da organização ser sem fins lucrativos não a torna apta automaticamente a fornecer incentivo fiscal ao doador, com algumas exceções é necessário ser reconhecida pela administração pública.

Além do incentivo federal, cada província oferece seus próprios incentivos fiscais para instituições de interesse público que podem ser reclamados como crédito fiscal federal, com a possibilidade de um retorno ainda maior ao doador. É possível requerer o valor conforme a doação realizada, mediante o recibo oficial fornecido pela instituição e haverá a cumulação do benefício fiscal federal e da respectiva província, conforme critérios específicos de bens e valores doados para fins de dedução no imposto de renda do doador, desde que receba um recibo de doação oficial da instituição donatária habilitada para seu fornecimento.

No sistema de crédito o doador pode receber um crédito de imposto federal não reembolsável de 15% pelos primeiros \$ 200 (dólares canadenses) de doações do ano e acima deste limite o doador recebe um crédito de imposto federal de 29%.

O valor máximo de doação que pode ser convertida em crédito fiscal em um ano é de até 75% da sua receita líquida anual. Há uma gama de bens e direitos que podem ser destinados a organizações da sociedade civil que possuem algum tipo de incentivo fiscal, os mais reconhecidos no Canadá são doações em dinheiro, em ações, “*Gifts Cards*”<sup>23</sup>, beneficiárias de apólices de seguro de vida ou de bens de um segurado, obras de arte, coleções, automóveis, etc. doação de áreas ecologicamente sensíveis, fundos filantrópicos, entre outros que traduz a amplitude e gama de possibilidades de um contribuinte se beneficiar ou com o recebimento de crédito proporcional ao tipo de doação realizada e valor doado ou obter dedução fiscal no imposto de renda sobre o valor de sua

---

<sup>23</sup> CANADÁ. GIVE GREEN CANADA. **Gift Options**. 2012. Disponível em: <http://www.givegreencanada.ca/gift-types>. Acesso em: 18 out. 2020.

renda tributável.<sup>24</sup>

### 1.1.3 França

A França historicamente mantinha uma postura de *oposição* ao desenvolvimento de organizações de benemerência ou sociais<sup>25</sup>. Nesse sentido a pesquisa sobre a doações para o interesse social na França é escassa até os anos de 1970. A escassez decorre do fato de que, por muito tempo, desde a Revolução Francesa, a doação privada não era incentivada, desse modo, permaneceu bastante tímida, já que o Estado francês era considerado o único governante, guardião e provedor do bem comum. Apenas no início dos anos 1970 o papel das instituições passou a ser reconhecido como positivo, com consequentes incentivos do governo.

Desde então, parece haver um crescente interesse em pesquisas sobre o tema que pode estar relacionado a uma forte renovação e maior visibilidade das práticas associativas e fundacionais, além de aspectos relacionados a sociedade civil e implicações governamentais apontados em estudo<sup>26</sup> com uma revisão de 30 anos de pesquisas acadêmicas sobre o tema, sendo fundamental como um roteiro e estímulo para novos estudos acadêmicos.<sup>27</sup>

O mesmo autor<sup>28</sup> também assevera que mesmo não havendo muitos dados disponíveis sobre a taxa de utilização de incentivos fiscais, verifica-se um crescimento de ações de responsabilidade social empresarial sobre a importância e o papel das instituições de interesse público no desenvolvimento de políticas públicas.

Desde então se promove maior diversidade da pesquisa sobre o tema da filantropia e das organizações sem fins lucrativos na França conforme recentes pesquisas sobre doações para organizações de interesse social produzido pela “*European Research*

---

<sup>24</sup> CANADÁ. CANADIAN RED CROSS. **Donation Tax Credit Calculator**. Disponível em: <https://www.redcross.ca/donate/donation-tax-credit-calculator#data/donated200/provinceAB>. Acesso em: 18 out. 2020.

<sup>25</sup> FACK, Gabrielle; LANDAIS, Camille. The effect of tax enforcement on tax elasticities: evidence from charitable contributions in France. **Journal Of Public Economics**, v. 133, p. 23-40, jan. 2016. Elsevier BV. Disponível em: <https://bit.ly/38RYBpV>. Acesso em: 13 out. 2020. p. 7.

<sup>26</sup> GAUTIER, Arthur; PACHE, Anne-Claire. Research on Corporate Philanthropy: a review and assessment. **Journal Of Business Ethics**, [S.L.], v. 126, n. 3, p. 343-369, 20 nov. 2013. Springer Science and Business Media LLC. Disponível em: <https://bit.ly/2LK2gNH>. Acesso em: 18 out. 2020.

<sup>27</sup> FACK, Gabrielle; LANDAIS, Camille. Are Tax Incentives for Charitable Giving Efficient? Evidence from France. **American Economic Journal: Economic Policy**, [S.L.], v. 2, n. 2, p. 117-141, 1 maio 2010. American Economic Association. Disponível em: <https://bit.ly/2LJQLFY>. Acesso em: 18 out. 2020.

<sup>28</sup> GAUTIER, Arthur; PACHE, Anne-Claire. Research on Corporate Philanthropy: a review and assessment. **Journal Of Business Ethics**, [S.L.], v. 126, n. 3, p. 343-369, 20 nov. 2013. Springer Science and Business Media LLC. Disponível em: <https://bit.ly/2LK2gNH>. Acesso em: 18 out. 2020.

*Network on Philantropy*” no mais recente relatório sobre o contexto filantrópico francês.<sup>29</sup>

Assim, muito embora haja incentivo fiscal para doações para organizações de interesse público desde 1954, muitas mudanças foram realizadas através do Código Tributário Francês referente ao patrimônio e doações.<sup>30</sup>

O governo francês tem usado várias estratégias em uma tentativa de impulsionar as doações privadas para instituições sociais. Depois de simplificar a lei aplicável as doações para instituições privadas de interesse público, implementou-se incentivos fiscais, e outras reformas que alteraram substancialmente os incentivos às contribuições para instituições com desestímulo tributário a sucessão familiar de bens e recursos com mecanismo de elisão fiscal.

As contribuições ou doações para instituições podem ser feitas em dinheiro e/ou bens que possibilitam a dedução tributária ao doador, sendo apurado o valor do bem doado conforme o valor real do bem, renda oriunda de bens e direitos que o doador decida renunciar, desde uma locação ou cessão de uso de imóvel destinado a uma organização social a direitos de autor. Também existe a possibilidade de destinação de bens imóveis e ações.<sup>31</sup> Para fins de avaliação dos bens imóveis doados, a doação deve ser declarada conforme o estado do bem no dia da declaração da doação ou no dia da entrega do material o que for de maior valor.

O valor avaliado para doação de joias e obras de arte ou de colecionadores não pode ser inferior a 60% da estimativa feita em contrato de seguro. Podem ainda haver destinação de bens *post mortem* tanto de heranças quanto de legados, havendo uma reserva legítima para os herdeiros e menores, não podendo ser suplantado por um testamento. Nas doações de ações da bolsa de valores, essas são avaliadas conforme último preço de fechamento na bolsa na véspera da doação. E por fim, os valores mobiliários não cotados em bolsa são estimados pelo seu valor real de mercado.<sup>32</sup>

Atualmente, após uma grande alteração tributária sobre heranças e patrimônio

---

<sup>29</sup> GAUTIER, Arthur; NERVAUX, Laurence de. Research on Giving in France: the state of research on giving by households, corporations, foundations and charity lotteries to charitable organisations in France. In: Barry Hoolwerf (ed.). Giving in Europe: the state of research on giving in 20 European countries. Europe: Ernop.Eu, 2017. p. 1-17. Disponível em: <https://bit.ly/3nRWnv3>. Acesso em: 19 out. 2020.

<sup>30</sup> FACK, Gabrielle; LANDAIS, Camille. Are Tax Incentives for Charitable Giving Efficient? Evidence from France. **American Economic Journal: Economic Policy**, [S.L.], v. 2, n. 2, p. 117-141, 1 maio 2010. American Economic Association. Disponível em: <https://bit.ly/2LJQLFY>. Acesso em: 18 out. 2020.

<sup>31</sup> RÉPUBLIQUE FRANÇAISE. **Don Manuel**. 2018. Disponível em: <https://bit.ly/3io3Xfz>. Acesso em: 19 out. 2020.

<sup>32</sup> RÉPUBLIQUE FRANÇAISE. J'ai Fait Des Dons à Une Association. Que Puis-Je Déduire? 2020. Disponível em: <https://bit.ly/2Ly6nww>. Acesso em: 19 out. 2020.

instituída recentemente, não há muitos dados a respeito do impacto nas doações para as Organizações. As alternativas para deduções fiscais relacionadas às doações para OSCs que devem emitir os respectivos recibos, foram definidas da seguinte forma:

Os contribuintes pessoas físicas poderão deduzir 66% dos valores doados até o limite de 20% do seu lucro tributável ou poderão deduzir 75% dos valores doados até ao limite de 552 € (quinhentos e cinquenta e dois) Euros para doações efetuadas em 2020 a favor de associações de apoio a pessoas em vulnerabilidade social.

Os contribuintes pessoas jurídicas, sujeitas a imposto de renda poderão ser dedutíveis o mesmo percentual de 66% dos valores doados até o limite de 10.000 € ou 5% sobre sua receita. Há possibilidade para os contribuintes estender a dedução sobre o imposto de renda devido por até 5 anos subsequentes caso suas doações tenham atingido o limite de 20% do seu lucro tributável.

As instituições elegíveis para fornecer o benefício fiscal ao doador, contribuinte de redução de imposto de renda definidas pelo governo francês são reconhecidas como: obras de caridade ou organizações de interesse geral de caráter filantrópico, educacional, científico, social, humanitário, esportivo, familiar, cultural ou que contribuam para a valorização do patrimônio ou a proteção do meio ambiente, associações ou fundações reconhecidas como de utilidade pública e associações religiosas ou de benemerência autorizadas a receber doações e legados.

Essa possibilidade é estendida a instituições estabelecidas num país da União Europeia e do Espaço Económico Europeu que tenham sido aprovadas pelas autoridades fiscais francesas. O acordo é concedido a organizações com objetivos semelhantes e características semelhantes às estabelecidas na França.

Há ainda hipóteses de benefício fiscal para temas públicos de relevância nacional ou de calamidade pública como doações para a reconstrução da Catedral de Notre Dame ou vítimas de atentados terroristas.

#### **1.1.4 Dinamarca**

Há um crescente estímulo de desenvolvimento de ações associativas na Dinamarca, em função de uma situação peculiar do País. Historicamente, existe uma provisão dos mínimos sociais de forma pública eficiente, desde a mitigação da pobreza

até o fornecimento de ensino superior de qualidade<sup>33</sup>.

As organizações sem fins lucrativos na Dinamarca são predominantemente identificadas por fundações assistenciais, e possuem também nesse país uma longa história de atuação, que remonta a instituições sociais católicas anteriores à reforma protestante. As fundações seriam dotadas de propriedades ou ativos financeiros e serviriam a seu propósito por meio de doações ou operações como um hospital ou assistência às pessoas em estado de vulnerabilidade social.

Após a Revolução Industrial, algumas fundações também receberam ações de sociedades empresariais, sendo essas reconhecidas como fundações industriais, em parte como um abrigo contra altos impostos sobre a riqueza privada, durante as décadas de 1970 e 1980.

Assim, historicamente, as fundações estavam sujeitas à supervisão voluntária do Rei, da Igreja ou de Ministérios governamentais, mas foram instituídas duas autoridades, o “Ministério das Empresas” para regular as fundações empresariais e o Ministério da Justiça que regula as demais fundações e organizações associativas.

Na década de 1980, uma série de novas leis visava à regulamentação e tributação de fundações empresariais e não empresariais, por exemplo, um registro de fundação foi estabelecido e fundações empresariais tornaram-se tributáveis em paridade com empresas privadas criando uma diferenciação nos sistemas, mantendo um tratamento diferenciado para instituições sem fins lucrativos de interesse social.

Em 2014, uma nova legislação que regula a tributação foi introduzida com maior ênfase na supervisão, transparência e governança das instituições sem fins lucrativos e de interesse social, em geral, fundações e associações.

Assim, muito embora haja pouco espaço para atuação de organizações da sociedade civil em um Estado eficiente, nos últimos 30 anos, a Dinamarca tentou aumentar o tamanho e o escopo de seu setor sem fins lucrativos, usando incentivos fiscais como forma de incentivar doações privadas.

Atualmente os incentivos fiscais são concedidos no contexto de um sistema tributário muito moderno, eficiente e com alto nível de fiscalização, contendo relatórios rigorosos de todos os pedidos de dedução fiscal. Dentre as condições para doações serem dedutíveis, no imposto de renda devido, é necessário que as organizações sejam

---

<sup>33</sup> FACK, Gabrielle; LANDAIS, Camille. Are Tax Incentives for Charitable Giving Efficient? Evidence from France. *American Economic Journal: Economic Policy*, [S.L.], v. 2, n. 2, p. 117-141, 1 maio 2010. American Economic Association. Disponível em: <https://bit.ly/2LJQLFY>. Acesso em: 18 out. 2020.

previamente habilitadas/credenciadas/registradas.

Hoje há duas principais formas de utilizar-se de incentivo fiscal quando se realiza doação a uma organização sem fins lucrativos Dinamarquesa: realizando-se doações acima de 500 coroas ( $\approx 60$  euros) que são elegíveis para dedução no imposto de renda e a segunda forma que é bem atípico em relação aos demais países estudados, o doador firma um compromisso de doação através de contrato firmado por escritura pública, destinado a uma organização, tendo como vigência a doação contínua pelo período de no mínimo 10 anos. Neste segundo caso, o valor total doado é dedutível anualmente no imposto de renda devido ao longo do período e a dedução de imposto é limitada a um máximo de 15% da renda pessoal anual do doador.

### 1.1.5. Reino Unido

Através da análise empírica de dados a partir de doadores do Reino Unido examinados os efeitos dos incentivos fiscais no sistema tributário, há a sugestão de que a aplicação de um estímulo fiscal governamental pode ser um mecanismo eficiente no aumento de doações<sup>34</sup>.

O País traz exemplos interessantes do fomento tributário e fiscal de doação as OSCs, há a possibilidade de qualquer trabalhador doar através de desconto em sua folha de pagamento, de forma periódica ou não, deixando, portanto, de considerar uma fração de seu salário a título de composição de renda, o trabalhador tem a possibilidade de destacar um percentual ou valor de seu recebimento para fins de doação a causas com benefício fiscal.

Os resultados indicam que seria possível aumentar as doações sem aumentar o custo da redução de impostos, comparando o sistema atual do Reino Unido, sendo ainda possível uma mudança na política tributária que mantenha o nível atual de doações brutas, mas com economia de custos com foco no incentivo ou deduções fiscais.

Também se verificou que os contribuintes de alta renda e maiores doadores, são os mais sensíveis a mudanças nos incentivos fiscais do que os pequenos doadores e nesses casos, é possível solicitar uma redução do imposto sobre a diferença entre a taxa básica e a taxa de imposto mais alta ou adicional que é devido.

Com relação as formas de doações destacaremos as principais trazidas pela

---

<sup>34</sup> SCHARF, Kimberley; SMITH, Sarah. Relational altruism and giving in social groups. *Journal Of Public Economics*, [S.L.], v. 141, p. 1-10, set. 2016. Elsevier BV. Disponível em: <https://bit.ly/35OYgCF>. Acesso em: 19 out. 2020.

bibliografia.

a) Na doação de bens ou patrimônio, há isenção tributária sobre o bem doado e incentivo sobre o imposto de renda devido de indivíduos ou empresas que doam propriedades ou ações destinadas às instituições de interesse social.

O doador avalia o que será mais eficiente neste tipo de doação, se o bem doado chegará ao destinatário com o mínimo de descontos para o donatário e se ele, ora contribuinte, terá o máximo de aproveitamento fiscal.

Em tais casos, como estão incluídos na doação de bens, também as ações, o que se tem verificado é que os contribuintes identificaram ao longo do tempo que, a transferência de uma propriedade ou um ativo para uma organização vale mais a pena para o doador, do que vender o bem ou a ação e depois transferir as receitas a título de doação para a instituição, segundo as autoras<sup>35</sup>, em alguns casos de forma significativa.

b) No que tange bens deixados como herança ou legados a política fiscal sobre o tema é institucionalizada a partir da Lei dos Pobres Elisabetanos no século XVI, onde hospitais, ajuda a idosos e demais públicos vulneráveis eram realizadas por organizações de caridade, na época assim denominadas, visto que a população crescia e havia a preocupação com agitação que essa pode causar ao governo. Foram financiados por legados estruturas que promovem o bem estar social até hoje atuantes, tais como escolas, hospitais, igrejas, essas últimas desempenham um papel relativamente pequeno neste setor atualmente, sendo ao longo dos anos secularizado.

Sobre a destinação de bens *post mortem*, há aplicação de isenção do imposto sobre herança quando os ativos são doados a instituições da sociedade civil de interesse público e social, sendo aplicadas de forma semelhante nas hipóteses de contribuições vitalícias e legados. O tema herança e legado para instituições no Reino Unido é considerado de grande relevância e pode ser compreendido em quatro estágios, tendo dentre destinatários envolvidos na determinação de tais bem como legatários ou herdeiros, organizações da sociedade civil<sup>36</sup>.

O primeiro estágio diz respeito à decisão de deixar ativos significativos na morte. O segundo estágio diz respeito à disposição desses ativos. Existe ampla liberdade de destinação de legado ou herança na Inglaterra e no País de Gales (embora a legislação

---

<sup>35</sup> FACK, Gabrielle; LANDAIS, Camille (coord). **Charitable Giving and Tax Policy: a historical and comparative perspective**. 1 ed. Studies of policy reform. Oxford University Press, 2012. p. 120-121.

<sup>36</sup> ATKINSON, Anthony B.; BACKUS, Peter G.; MICKLEWRIGHT, John. Charitable Bequests and Wealth at Death. **The Economic Journal**, [S.L.], v. 127, n. 605, p. 1-23, 1 out. 2017. Oxford University Press (OUP). Disponível em: <https://bit.ly/3ikwZNg>. Acesso em: 19 out. 2020.



possa impedir essa liberdade ex post em situações específicas). Por outro lado, segundo a lei escocesa, um testador não é livre para distribuir seus bens de maneira irrestrita.

O terceiro estágio é o de incluir, ou não, um legado filantrópico. O estudo britânico constatou que 16% das propriedades examinadas o fizeram. Existe, porém, um quarto estágio: uma herança testamentária que pode ser condicionada.

c) Uma terceira possibilidade de utilização de incentivo fiscal nas doações, com menos adesão nacional do que as demais, mas extremamente interessante, é o sistema de doação mediante folha de pagamento de todo e qualquer trabalhador. O trabalhador, ora contribuinte do imposto de renda conforme a alíquota, pode reduzir a base de cálculo do seu imposto de renda devido, uma vez que o empregador faz o desconto do valor da doação e depois há aplicação dos descontos tributários legais. Isso significa, que o trabalhador, ora doador, obtém uma redução tributária relacionada à sua taxa mais alta de imposto e não há afetação no valor a ser recolhido a título de previdência.

d) Por fim, um dos mecanismos amplamente disseminados na população Britânica e de maior adesão é denominado Gift Aid. Há uma diversidade grande de formas de doar destinadas a instituições de interesse público através do GIF Aid com dedução no imposto de renda, desde uma mensalidade associativa, patrocínios, eventos beneficentes bem como cessão de uso. O sistema combina dedução da doação no imposto de renda com um crédito sobre a doação realizada para o doador e para a donatária.

A declaração do Gift Aid pode incluir todas as doações realizadas para uma mesma instituição de caridade ou para mais de uma organização para um período de até quatro anos anteriores ou futuros. Trata-se de um mecanismo de declaração que o doador possui retorno fiscal sobre a doação realizada na sua declaração de imposto de renda e o donatário pode requerer do Governo 20% (vinte por cento) do valor que foi doado como um adicional ao montante concedido.

Desde que cumpridos os requisitos, o Gift Aid promove um enorme incentivo a doações com a rastreabilidade necessária para um controle fiscal mais seguro, uma vez que as partes envolvidas só conseguirão o incentivo ou a reivindicação do crédito se houver a declaração da doação, realizada nos últimos 4 (quatro) anos.

A combinação de limites monetários e percentuais, aplica-se de forma que para as primeiras £ 100 (libras) doadas é realizado um crédito de 25% do valor da doação e para doações de maior monta, as instituições de caridade podem oferecer um benefício adicional aos doadores de até 5% do valor da doação que exceda £ 100. Há um limite superior sobre o valor dos benefícios recebidos por um doador em um ano fiscal como

consequência de doações para uma instituição de caridade, que é de £ 2.500.

Para valores menores de doações de £30 ou menos, feitas por indivíduos em dinheiro ou online ou ainda onde for impraticável obter uma declaração do Gift Aid de cada doador individualmente, a organização poderá requerer o complemento do valor independentemente da declaração em função do baixo valor e o alto custo de obtenção de tais declarações dos doadores, referente às doações. Esse mecanismo é utilizado para pequenas doações em dinheiro ou pagamentos recebidos em postos de coleta ou em serviços religiosos.

A doação incentivada denominada “Gift Aid” e a destinação de legados são as duas principais formas de doações mais utilizadas por doadores do Reino Unido<sup>37</sup>.

### 1.1.6 Brasil

O Brasil possui uma política fiscal para doações, no entanto, conta com uma complexidade legislativa na sua plena aplicação, além de restritas hipóteses de doadores aptos a se utilizarem dos incentivos fiscais. As organizações da sociedade civil, ora donatárias precisam adquirir reconhecimento estaduais de isenção ou imunidade do Imposto sobre Doações para evitar a cobrança do imposto sobre a doação recebida. Não há uma legislação específica ou geral que regule os Estados, havendo dissonância entre os Estados na aplicação de isenção ou imunidade tributária sobre doação as instituições, em alguns casos inexistente legislação específica para o terceiro setor em relação a doação.

Não se distingue na legislação doação ou destinação de bens em vida ou *post mortem* para fins privados e sucessórios das destinações para instituições de interesse público e social. O mesmo tratamento tributário é dado tanto para doação para fins de interesse social da doação ou destinação de bens para fins privados.

As doações podem ser em dinheiro, produtos e bens novos ou usados ou pela empresa doadora fabricados com dedução fiscal conforme o tipo de bem ou produto doado, a prática de doação de bens e produtos novos ou usados não acarreta em um incentivo fiscal para a empresa doadora, há na verdade a contabilização dos bens com as depreciações acumuladas ou somente a emissão de nota fiscal de remessa ou seja sem tributação sobre esta operação, inclusive para mitigar risco de tributação sobre a circulação das mercadorias, em alguns estados da Federação.

---

<sup>37</sup> SCHARF, Kimberley; SMITH, Sarah. Relational altruism and giving in social groups. **Journal Of Public Economics**, [S.L.], v. 141, p. 1-10, set. 2016. Elsevier BV. Disponível em: <https://bit.ly/35OYgCF>. Acesso em: 19 out. 2020.

Cada legislação específica traz bens e direitos que podem ser objeto de doação, como por exemplo a doação de material de consumo, hospitalar ou clínico, medicamento ou de produtos de alimentação, no caso de projetos de saúde incentivados.

a) Destinatárias das doações: As organizações de interesse social destinatárias de doações são instituições de ensino, pesquisa e entidades civis legalmente constituídas no Brasil sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuam, mas também em relação às demais legislações federais temáticas: a Lei de Incentivo à Saúde Lei nº12.715/2012, Desporto Lei de incentivo ao Desporto Lei nº11.438/2006, a Cultura Lei nº8.313/91, ao Audiovisual Lei nº8.685/1993 e 11.329/10, ao Fundo do Idoso Lei nº12.213/10, ao Fundo da Criança e do Adolescente Lei nº8.069/1990 e 12.594/2012 e Lei 13.019/2014. A organização deve fornecer recibo específico para fins de comprovação e utilização da dedução fiscal pela empresa doadora.<sup>38</sup>

As doações são realizadas por pessoas jurídicas a estas instituições, tanto para a execução de projetos específicos quanto para a causa, ou seja, tanto com restrições quanto de forma livre sem restrições.

Nas Leis temáticas como Fundo da Criança e do Adolescente, Fundo do Idoso, Lei do Desporto e Lei da Cultura ou do Audiovisual, as doações estão vinculadas a projetos, ou seja, as organizações apresentam projetos a serem apoiados por pessoas físicas e jurídicas, tendo que passar por uma análise de conselhos de políticas públicas e pelo crivo do Ministério Público, sobre a sua aplicação e com hipóteses de descontos do valor doado para o conselho administrador do fundo.

A vinculação de incentivo fiscal somente a projetos temáticos não é uma estratégia padrão de fomento identificada nos países pesquisados, há uma opção plural da sociedade em apoiar organizações e suas ações com o mesmo tipo de incentivo fiscal (dedução, crédito ou combinação de ambos) independentemente de um projeto específico<sup>39</sup>.

---

<sup>38</sup> BRASIL. Instrução Normativa nº 87 de 31 de dezembro de 1996. Aprova modelo de declaração, a ser prestada pelas entidades civis, de responsabilidade na aplicação integral dos recursos, recebidos mediante doação nos termos do art. 13, § 2º, inciso III, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=14438>. Acesso em: 18 out. 2020.

<sup>39</sup> FACK, Gabrielle; LANDAIS, Camille. Are Tax Incentives for Charitable Giving Efficient? Evidence from France. *American Economic Journal: Economic Policy*, [S.L.], v. 2, n. 2, p. 117-141, 1 maio 2010. American Economic Association. Disponível em: <https://bit.ly/2LJQLFY>. Acesso em: 18 out. 2020.

b) Tratamento diferenciado de pessoas físicas e jurídicas para fins de incentivo fiscal: Há diferenciação no tratamento fiscal entre doadores pessoas físicas e pessoas jurídicas, com base na Lei do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica Lei nº9.249/95 e Pessoa Física Lei nº9.250/95.

Pessoas Jurídicas: Somente empresas que apuram o imposto de renda e a CSLL sob o regime de lucro real podem utilizar-se do incentivo fiscal.

Os impostos no Brasil, são apurados por diferentes regimes fiscais e tributários para as pessoas jurídicas, sendo eles: Lucro Presumido, Lucro Real, Lucro Arbitrado e através do Simples - Sistema Integrado de Imposto e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte. No entanto, nos termos da Lei nº 9.532/97, é vedada dedução a título de incentivo fiscal do imposto apurado com base no lucro arbitrado ou presumido, bem como no caso do Simples como há uma alíquota única sobre o faturamento para impostos e contribuições, também não é possível para estas utilizar-se deste incentivo em prol das organizações de interesse social<sup>40</sup>, sendo reservado portanto, as empresas que atuam sob o regime de lucro real qualquer tipo de incentivo fiscal destinado as instituições.

Portanto, os doadores pessoas jurídicas no Brasil que doam para instituições que se beneficiam de incentivos fiscais são empresas que atuam sob o regime de Lucro Real não havendo oportunidade de dedução para empresas que são tributadas nos demais regimes fiscais, tais como Lucro Presumido, Arbitrado ou mesmo Simples Nacional.

Assim, as empresas que podem se favorecer deste sistema de benefício fiscal, são grandes empresas e companhias, tais como empresas do mercado financeiro, bancos, instituições financeiras, empresas de seguro privado, sociedade de crédito imobiliário, empresas que obtiveram lucro, ganhos de capital ou rendimentos fora do Brasil, aquelas que exploram as atividades de compras de direitos creditórios, além de demais empresas que tenha receita bruta acima de R\$78 milhões no respectivo período de apuração (trimestral ou anual).

No regime do Lucro Real a tributação é calculada sobre o lucro líquido do período de apuração, considerando valores a adicionar ou descontar, conforme as compensações permitidas em lei. Portanto, tanto o IRPJ quanto a CSLL são definidos a partir do lucro

---

<sup>40</sup> BRASIL. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 11 dez. 1997. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19532.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19532.htm). Acesso em: 18 out. 2020.

contábil, apurado pela pessoa jurídica, acrescido de ajustes (positivos e negativos).

No Regulamento do Imposto de Renda do Brasil há hipóteses diferentes para que o contribuinte, pessoa jurídica, possa utilizar incentivos, além de trazer referência as organizações aptas a serem donatárias. O RIR (Lei 9.580/2018) possui mais de mil artigos e referenciais legislativos esparsos para fins de incentivo fiscal sobre o imposto de renda e CSLL, quando de doações às instituições.

O limite de aproveitamento da dedutibilidade dessas doações corresponde a 2% do lucro operacional bruto (Lei 9.249/95) o doador pode doar maiores quantias, no entanto, não aproveitará de taxa superior de dedutibilidade e deverá realizar um exame da sua projeção de resultados, se haverá se haverá imposto de renda – IRPJ e contribuição social – CSLL a pagar, no exercício subsequente, para garantir que haverá retorno fiscal com as doações

De acordo com o Regulamento do Imposto de Renda (Lei 9.580/2018), a alíquota de imposto de renda de pessoa jurídica enquadrada no lucro real anual equivale a 15% (quinze por cento). Ainda, a este se aplica um percentual adicional de 10% (dez por cento), caso a base de cálculo do imposto de renda seja superior ao valor legal estipulado por lei mensal ou trimestral. Quanto à alíquota da contribuição social sobre o lucro líquido, essa equivale a 9% (nove por cento) sobre o resultado ajustado (presumido ou arbitrado), ou seja, o ganho fiscal oriundo do benefício da dedutibilidade de doações não será de 100% do valor doado, variando entre 25 e 34% do total doado, até o limite estabelecido na respectiva lei<sup>41</sup>.

**Pessoas Físicas:** O incentivo fiscal as pessoas físicas são autorizadas somente com restrição, ou seja, vinculados a projetos e habilitado para as pessoas físicas que apuram seus impostos de renda pela declaração.

As pessoas físicas que queiram utilizar incentivos fiscais para doar a organizações necessariamente deverão fazê-lo através de projetos pré-aprovados pelos conselhos municipais ou estaduais da criança e do adolescente ou do idoso, projetos pré-aprovados de cultura, esporte nos respectivos Ministérios de Saúde e Pessoa com Deficiência perante o Ministério da Saúde.

Para fins deste estudo, debruça-se pelo estudo das doações realizadas de forma

---

<sup>41</sup> BRASIL. Lei nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 23 nov. 2018. Disponível em: <https://bit.ly/2XQQmUE>. Acesso em: 18 out. 2020.

direta as Organizações de interesse social, ou seja, sem intermediação de fundos e para causa da organização e não projetos temáticos, tanto por pessoas físicas quanto jurídicas. Desta forma, procura-se fazer um paralelo mais fiel da gigante diferença entre os países estudados e o Brasil.

## 1.2 Comparação entre os países pesquisados e o Brasil

Analisando os dados das Autoras<sup>42</sup> sobre as doações para organizações de interesse social nos EUA, Canadá, França, Dinamarca e Reino Unido, chegam-se à conclusão de que diferenças legislativas explicam parte da razão para diferenças nas doações realizadas as instituições: assim, os números históricos destes países não raro variaram de acordo com as modificações engendradas na legislação tributária aplicável. Diferenças culturais também podem ser importantes, mas não explicam, por exemplo, as grandes diferenças entre os percentuais de doação verificados no Canadá e EUA, países muito próximos culturalmente<sup>43</sup>.

Independentemente do fornecimento de recursos pela Administração pública para as organizações da sociedade civil, como um financiamento direto ou indireto benefícios fiscais (isenção ou imunidade), considerando a escassez de recursos públicos, em geral há a utilização de incentivos fiscais para que os mecanismos privados financiem atividades de interesse social.

Há alguns estudos recentes que procuram trazer importantes considerações sobre este universo e suas implicações nas políticas públicas, Payne, questiona os impactos das doações à organizações que recebem financiamento público, trazendo questões como

A hipótese de financiamento direto pelo Governo, pode causar nos doadores das organizações algum efeito para realizar menos doações? Se isso acontecer, é em função dos doadores sentirem que estão doando da mesma forma através de seus impostos ou isso pode impedir a captação de recursos pela própria organização reduz o esforço de diversificar suas fontes de recursos para manutenção de suas atividades?<sup>44</sup>

<sup>42</sup> FACK, Gabrielle; LANDAIS, Camille (coord). **Charitable Giving and Tax Policy: a historical and comparative perspective**. 1 ed. Studies of policy reform. Oxford University Press, 2012. FACK, Gabrielle; LANDAIS, Camille (coord). **Charitable Giving and Tax Policy: a historical and comparative perspective**. 1 ed. Studies of policy reform. Oxford University Press, 2012. p. 23-34.

<sup>43</sup> FACK, Gabrielle; LANDAIS, Camille. Are Tax Incentives for Charitable Giving Efficient? Evidence from France. **American Economic Journal: Economic Policy**, [S.L.], v. 2, n. 2, p. 117-141, 1 maio 2010. American Economic Association. Disponível em: <https://bit.ly/2LJQLFY>. Acesso em: 18 out. 2020. p. 15.

<sup>44</sup> ANDREONI, James; PAYNE, Abigail; SMITH, Sarah. Do grants to charities crowd out other income? Evidence from the UK. **Journal Of Public Economics**, [S.L.], v. 114, p. 75-86, jun. 2014. Elsevier BV. Disponível em: <https://bit.ly/3oVhJc2>. Acesso em: 19 out. 2020.

Deste modo, em relação à doação para instituições de interesse social, as políticas fiscais têm um papel importante, em especial para garantir uma distribuição justa de recursos. Uma política fiscal equânime poderia por exemplo auxiliar nas hipóteses por exemplo de as organizações maiores e com maiores receitas que recebem mais doações, em função de sua visibilidade. Comparando-se ainda com pequenas organizações ou que atua, com causas menos populares, como drogadição, situação de rua, violências, etc. Portanto, os autores<sup>45</sup> defendem qualquer subsídio recebido pelo Governo não deve substituir outras fontes de recursos.

O argumento desenvolvido pelos autores é que, quando se recebe um financiamento governamental, passa a ser vinculado a atividades específicas e muitas vezes separadas das atividades diárias para manutenção da organização, o valor fornecido pelo Governo adiciona algo novo conforme a verba destinada especificamente para o que foi proposto, como exemplo, uma pesquisa que realiza um acolhimento institucional para pessoas em situação de rua, que utiliza um recurso adicional fornecido pelo governo, para um novo programa de nutrição. O dinheiro irá para o estabelecimento deste novo programa, mas a organização ainda precisará arrecadar dinheiro de doadores privados para financiar toda a estrutura que possui.

Das principais formas de doação examinadas é possível identificar que há no universo das doações para Organizações de interesse social diversas modalidades, com base na doação de recursos financeiros e patrimonial, sendo que em sua maioria, tais doações estão vinculadas a benefícios fiscais, seja através de crédito ou dedução fiscal sobre o imposto de renda do contribuinte/doador.

Constata-se que organizações são previamente habilitadas e os mecanismos existentes de fiscalização são realizados pela administração pública, em sua maioria por órgão da administração tributária ou fiscal com exceção da França que as informações e fiscalização são realizadas por Ministério que não possui ligação direta com administração tributária. Em geral há um sistema de combinação de dados dos contribuintes e instituições que fornece maior segurança e possibilidade de fiscalização concentrada, evitando fraudes e a elisão fiscal.

Também foi possível compreender que as políticas fiscais em geral utilizam o incentivo fiscal sobre a renda e não sobre consumo ou serviços para fomentar a doação

---

<sup>45</sup> Andreoni, J., & Payne, AA (2003). Os subsídios do governo para instituições de caridade privadas impedem doações ou arrecadação de fundos? *American Economic Review*, 93, 792–812.

para as organizações de forma mais proporcional e vantajosa conforme cada realidade e com algumas exceções. O imposto de renda, representa a principal ferramenta usada pelos governos para subsidiar as doações para instituições mediante uma compreensão clara e identificável delas e de suas atividades desenvolvidas.

Não se identificou, nos países pesquisados, qualquer tributo sobre a doação de bens e direitos destinados as organizações da sociedade, mesmo em casos de destinação de um patrimônio destacado na constituição de uma fundação nesses países. Não é excessivo comentar que o Brasil é um dos únicos países do mundo a tributar a doação de recursos e bens para fins de interesse público e social.

Na comparação entre o Brasil e os países pesquisados e o Brasil optou-se por definir parâmetros mínimos nos recortes a seguir:

### **1.2.1 Tributo sobre Doação**

Como exposto ao longo deste estudo, o instituto da doação é uma de suas principais fontes de recursos e meios pelo qual as organizações desenvolvem atividades de interesse público, legitimam suas ações, executam políticas públicas e buscam promover a transformação social. A potencialização da obtenção de recursos oriundos de doações demanda planejamento tributário e estratégia de desenvolvimento institucional eficientes, no caso brasileiro.<sup>46</sup>

Em todos os países pesquisados, a doação para organizações de interesse público ou interesse geral são isentas de tributo sobre a transmissão para instituições que tenham finalidade pública, seja de recursos financeiros ou de bens. Os países analisados diferenciam cada tipo de doação para fins fiscais, ou seja, há apuração dos valores dos bens a serem doados para serem utilizados como base de cálculo da dedução a ser aplicada na hipótese de transmissão de bens ou recursos em função de óbito, além de legislação que trata da doação de valores e de bens para organizações da sociedade civil. Há distinção clara no tratamento tributário mais benéfico na transmissão de bens ou direitos para instituições de interesse público das transmissões para fins privados ou sucessórios, sejam em vida ou *mortis causa*.

Sobre especificamente o tributo brasileiro incidente sobre as doações e heranças, nota-se que, apenas 30 países aplicam algum tipo de tributo sobre doações no mundo, 87% destes, possuem um regime tributário diferenciado para OSC, sendo que, apenas

---

<sup>46</sup> Inserir os dados sobre IBGE/FASFIL sobre fontes de recursos das OSCs.



Brasil, Coréia do Sul e Croácia tributam as doações destinadas a fins sociais<sup>47</sup>.

Dado o aspecto quase singular deste tributo brasileiro, para compreensão do contexto atual, faz-se necessário que expliquemos, o *Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações – ITCMD* é de competência Estadual, depreendido no rol de impostos previstos no artigo 155 da Carta Magna dentre os quais, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA e o Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação – ITCMD, este último, com impacto nas atividades das organizações que compõem o Terceiro Setor, visto que as doações de pessoas físicas e jurídicas são a principal fonte de recursos destas instituições.<sup>48</sup>

Paulo Lucena de Menezes dispõe que cabe privativamente à Lei, traçar com precisão todos os elementos essenciais da imposição tributária, demonstrando previamente a situação econômica que se procura alcançar, sem deixar margem à utilização de critérios subjetivos. Isto não significa, entretanto, que o legislador ordinário tem livre arbítrio para definir o espectro de alcance do tributo. Como o sistema de competência adotado pelo País é rígido, o próprio texto constitucional relaciona de forma genérica, determinados fatos econômicos que constituem verdadeiros pressupostos para a incidência dos tributos, os quais devem ser integralmente respeitados quanto aos respectivos conteúdos jurídicos intrínsecos.<sup>49</sup>

A Emenda Constitucional nº3/93 no seu artigo 155<sup>50</sup> traz uma redação com base na atribuição de competência pelo critério da base econômica e a necessidade de adstrição

---

<sup>47</sup> CARVALHO, Pedro Andrade Costa de. A experiência internacional na tributação de doações para Organizações da Sociedade Civil. In: SOUZA, Aline Gonçalves de; GOMES, Aline Viotto; PANNUNZIO, Eduardo. **Fortalecimento da sociedade civil: redução de barreiras tributárias às doações**. São Paulo: Gife - Fgv Direito Sp, 2019. p. 1-216. (Coleção Sustentabilidade Econômica das Organizações da Sociedade Civil). Disponível em: <https://sinapse.gife.org.br/download/fortalecimento-da-sociedade-civil-reducao-de-barreiras-tributarias-as-doacoes>. Acesso em: 18 jul. 2020.

<sup>48</sup> Cruz e Etraviz discorrem sobre a diversificação de fontes de recursos para as instituições da sociedade civil, selecionado entre elas sete fontes financiadoras de recursos para o Terceiro Setor: empresas, indivíduos, fundações, Governo, geração de renda, instituições religiosas e eventos especiais.

<sup>49</sup> MENEZES, Paulo Lucena de. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. In: Ives Gandra da Silva Martins (coord). São Paulo: Saraiva, 1998, p.25-26.

<sup>50</sup> “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; III - propriedade de veículos automotores; § 1º O imposto previsto no inciso I: I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal; II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal; III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar: a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior; b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior; IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal.”

a lei instituidora do imposto, dispondo que “compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos, não havendo Lei Complementar nacional para regulamentá-lo. Assim, tanto a instituição, quanto a previsão de normas gerais e da regra matriz do ITCMD, dependem das leis de cada Estado da Federação.

O fato gerador do ITCMD é a transmissão de bem ou direito a título gratuito por sucessão legítima ou testamentária ou por doação, sendo certo que, na primeira hipótese trata-se de sucessão testamentária a herdeiros e legatários, o segundo caso, objeto deste estudo, a doação, definida pelo Código Civil<sup>51</sup> como contrato em que uma pessoa por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra a título gratuito. Não é observada essa união de institutos nos demais países pesquisados, é um único tributo que rege tanto a sucessão quanto a doação.

Talvez em função de não haver a desagregação de dois fatos geradores tão diferentes torna-se dificultosa a compreensão quando o beneficiário de tais institutos seja para atividades de interesse social ou a doação como a destinação patrimonial, nos países investigados não há incidência tributária quando é feita a destinação para Organizações da Sociedade Civil<sup>52</sup>.

Seguindo, no que tange o sujeito passivo como a definição ficou a cargo das legislações Estaduais observando-se o critério material e o princípio da capacidade contributiva, poderão ser sujeitos passivos do ITCMD o herdeiro ou legatário, na transmissão em razão da morte e o donatário, na doação ou o cessionário, assim é como ocorre na legislação do Estado de São Paulo que será objeto de exame a seguir.

Para fins de valoração a base de cálculo é o valor venal do bem ou direito transmitido e como alíquota nacional, o Senado Federal fixou e permanece até os dias de hoje, a Resolução 09/1992 em que a alíquota máxima deste imposto a ser aplicada é até o percentual de 8%, o Estado de São Paulo definiu na sua legislação o percentual de 4% sobre todos os bens e direitos oriundos de heranças e doações, vigente até a presente data.

Dentre as regras definidas pela Constituição Federal, o legislador nacional não editou lei complementar conforme se exige o inciso III do artigo 155 da CF, quando se

---

<sup>51</sup> BRASIL. **Lei nº 3.071, de 1º de Janeiro de 1916**: Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L3071impressao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L3071impressao.htm). Acesso em: 19 out. 2020.

<sup>52</sup> FACK, Gabrielle; LANDAIS, Camille. Are Tax Incentives for Charitable Giving Efficient? Evidence from France. **American Economic Journal: Economic Policy**, [S.L.], v. 2, n. 2, p. 117-141, 1 maio 2010. American Economic Association. Disponível em: <https://bit.ly/2LJQLFY>. Acesso em: 18 out. 2020.

refere especificamente a doador residente ou domiciliado no exterior.<sup>53</sup>

A Lei Complementar mencionada na Constituição Brasileira se refere ao Código Tributário Nacional-CTN, Lei n.5.172, de 25 de outubro de 1966, que institui as normas gerais de direito tributário exigidas pelo art. 146 III, no entanto, verifica-se uma lacuna legislativa a respeito do tema aqui tratado, doações recebidas por doador residente ou domiciliado no exterior.<sup>54</sup>

Há ainda uma escassez muito grande de estudos sobre a aplicação ou não do ITCMD sobre doações indiretas, oriundas de leis específicas de incentivo fiscal. Acredita-se que o repasse realizado com incentivo fiscal não possui incidência do ITCMD por não se tratar de uma doação direta a organização, uma vez que esta recebe o recurso através de fundos de políticas públicas e leis específicas que não tratam da incidência do tributo. No entanto, verifica-se recentemente que em consulta a Coordenação Geral de Tributação-COSIT poderá haver incidência estadual do ITCMD em recursos recebidos para fins de realização de programa nacional de apoio a cultura -PRONAC<sup>55</sup>.

No que tange a maioria das Leis Estaduais que regem o ITCMD o contribuinte do tributo é o donatário, tendo o doador como substituto tributário, e por essa razão é necessário que a instituição de interesse público e social realize os trâmites administrativos que traga o reconhecimento da sua condição de isento ou imune do tributo, bem como seja realizada periodicamente sua manutenção.

Como de fato, no Brasil a grande maioria que poderia doar diretamente (pessoas

---

<sup>53</sup> “Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que I - será opcional para o contribuinte; II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes”.

<sup>54</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código Tributário Nacional, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 17 out. 2020.

<sup>55</sup> Resposta à Consulta nº 17204 DE 10/09/2018: [https://www.normasbrasil.com.br/norma/resposta-a-consulta-17204-2018-sp\\_380964.html](https://www.normasbrasil.com.br/norma/resposta-a-consulta-17204-2018-sp_380964.html) acessado em 01.02.2021.

físicas, outras pessoas jurídicas de pequeno e médio porte) não são enquadráveis para fins das leis de incentivo fiscal, é necessário que tais empresas e/ou pessoas físicas se certifiquem previamente sobre as hipóteses legais de isenção do tributo sobre a doação ou a sua incidência.

A matéria tem reflexos além do âmbito tributário, também no âmbito civil, quando se trata da relação de doação para Organizações da Sociedade Civil. O Artigo 538 do Código Civil define que a doação é o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra, assim depende da livre manifestação de vontade e poderá ser fixado, aceite ou não, à doação realizada ao donatário, em especial quando há algum tipo de encargo<sup>56</sup>.

A doação deve ser feita por escritura pública ou instrumento particular, em vida ou através de testamento e legado, mediante doação simples ou com encargo. O instrumento que formaliza a doação, possui características bastante específicas: a natureza contratual, o *animus donandi*, a transferência de bens para o patrimônio do donatário e a aceitação do donatário.

### 1.2.2 Organizações destinatárias

No Brasil as organizações aptas a oferecer incentivo fiscal a quem lhes doa diretamente, ou seja, sem vinculação de projeto aprovado pela administração pública, devem ser caracterizadas nos termos da Lei nº13.019/2014 organização da sociedade civil que apresente entre seus objetivos sociais pelo menos uma das finalidades previstas na referida lei, tais como promoção da assistência social, promoção do voluntariado, defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável, etc<sup>57</sup> ou se habilitarem pelo Ministério da Justiça a receber o título federal

---

<sup>56</sup> BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, ano 139, n. 8, p. 1-74, 11 jan. 2002.

<sup>57</sup> Art. 84-C. Os benefícios previstos no art. 84-B serão conferidos às organizações da sociedade civil que apresentem entre seus objetivos sociais pelo menos uma das seguintes finalidades: I - promoção da assistência social; II - promoção da cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico; III - promoção da educação; IV - promoção da saúde; V - promoção da segurança alimentar e nutricional; VI - defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável; VII - promoção do voluntariado; VIII - promoção do desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza; IX - experimentação, não lucrativa, de novos modelos socioprodutivos e de sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito; X - promoção de direitos estabelecidos, construção de novos direitos e assessoria jurídica gratuita de interesse suplementar; XI - promoção da ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos, da democracia e de outros valores universais; XII - organizações religiosas que se dediquem a atividades de interesse público e de cunho social distintas das destinadas a fins exclusivamente religiosos; XIII - estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos que digam respeito às atividades mencionadas neste

como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP que abrange atividades semelhantes as definidas pela lei anterior e que discorreremos no próximo .

Como se verifica, há certa complexidade na tentativa de diferenciar os dois tipos de classes que uma organização sem fins lucrativos pode se habilitar. A qualificação de OSCIP prescinde um reconhecimento público, neste caso federal, que reconhece a organização como de interesse público, já o reconhecimento como organização da sociedade civil é auto declaratório, a organização precisa cumprir requisitos na lei no seu estatuto social e suas atividades, não prescindindo de qualquer reconhecimento público para fins deste incentivo fiscal.

No Brasil há vedação expressa na Lei nº9.790/99 de uma organização religiosa enquadrar-se como de interesse público, no entanto na Lei 13.019/2014 há previsão de benefício fiscal para organizações religiosas desde que essas se dediquem a atividades de interesse público e de cunho social além daquelas atividades de fins religiosos.

No Canadá, França, Reino Unido e Estados Unidos além de haver atividades específicas as atividades de interesse público e social também são pressupostas, assim como a universalidade no atendimento, podendo haver um grupo ou público específico a ser atendido em algumas hipóteses, tais como atividades de determinada fé religiosa ou mesmo clubes e associações recreativas no caso dos Estados Unidos. Defende-se que a limitação em atendimento de determinado público esteja ligada diretamente ao benefício proposto.

Sobre grupos específicos, na França, Dinamarca, Inglaterra e nos Estados Unidos as organizações religiosas podem também ser reconhecidas como organizações aptas ao incentivo fiscal<sup>58</sup>, nos Estados Unidos por exemplo as organizações religiosas compõem o grupo de organizações que mais recebem doações privadas diretas. No Reino Unido podem ser reconhecidas para fins de doações organizações religiosas sem distinção, além de outras naturezas jurídicas como os fundos filantrópicos, sobre quem podem ser os donatários de tais doações

A França e Reino Unido possuem política de incentivo fiscal com doações destinadas a organizações localizadas em outros países da União Europeia. Os Estados Unidos também possuem tratados entre os governos do México, Canadá e Israel para dedução fiscal sobre doações feitas a organizações destes países. Para tanto as

---

artigo. Parágrafo único. É vedada às entidades beneficiadas na forma do art. 84-B a participação em campanhas de interesse político-partidário ou eleitorais, sob quaisquer meios ou formas.

<sup>58</sup> Não foi localizado incentivo fiscal para doação a organizações religiosas no Canadá.

organizações precisam ser previamente aptas e devem fornecer o recibo fiscal para deduções fiscais a serem aproveitadas pelo doador, com algumas exceções.<sup>59</sup> O Canadá guarda reciprocidade com as organizações em solo americano e francês, em função da influência dos dois países em sua história e constituição como Estado.

Este provavelmente é um dos pontos mais interessantes da pesquisa, seja que tanto no mundo ocidental<sup>60</sup> como no oriental<sup>61</sup> a prática de doações para outros países é comum na cultura de doação da maioria dos países pesquisados. Como é o caso da União Europeia que promove políticas fiscais de incentivo entre os países do Bloco Europeu, como também aqueles países que possuem alguma ligação histórica, oferecem esta possibilidade de fomentar doação para outros países, esse é o caso já citado, do Reino Unido com referência aos Estados Unidos, Canadá com reciprocidade com os Estados Unidos e por fim os Estados Unidos com leis de incentivo a doações para organizações do México ou Israel.

No caso Brasileiro, além de não haver incentivo fiscal para recebimento de doações transfronteiriças para organizações brasileiras, há incidência do ITCMD. A hipótese de eventual organização brasileira realizar doação para fora do país incorrerá na perda da isenção do imposto de renda concedido a todas as organizações sem fins lucrativos do país em descumprimento ao inciso II do artigo 14 do Código Tributário Nacional que determina que as instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos devem aplicar integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais.<sup>62</sup>

---

<sup>59</sup> USA. INTERNAL REVENUE SERVICE. **Publication 526 - Charitable Contributions**. 2019. Disponível em: <https://bit.ly/38SQoBI>. Acesso em: 18 out. 2020.

<sup>60</sup> Standley e Roodman desenvolvem trabalho sobre as Políticas Fiscais para promover as doações para os países em desenvolvimento, ou seja, doações privadas oriundas de pessoas físicas e jurídicas dos países da OCDE, Comitê de Assistência ao Desenvolvimento da OCDE. (STANDLEY, Scott; ROODMAN, David. Tax Policies to Promote Private Charitable Giving in DAC Countries. **Ssrn Electronic Journal**, [S.L.], p. 1-41, 2006. Elsevier BV. Disponível em: <https://www.cgdev.org/publication/tax-policies-promote-private-charitable-giving-dac-countries-working-paper-82>. Acesso em: 19 out 2020.)

<sup>61</sup> O trabalho produzido por Shapiro analisando doadores internacionais para as políticas públicas naquela região nos dá um panorama interessante do que representa para um país em desenvolvimento as doações recebidas e realizadas para causas de relevância social. (SHAPIRO, Ruth A.; MIRCHANDANI, Manisha; JANG, Heesu. **Pragmatic Philanthropy**. Springer Nature, [S.L.], p. 1-185, 2018. Springer Singapore. <http://dx.doi.org/10.1007/978-981-10-7119-5>).

<sup>62</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código Tributário Nacional, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 17 out. 2020.

### 1.2.3 Reconhecimento Público para fornecimento de Recibos Fiscais

Em todos os países pesquisados as organizações precisam ter algum tipo de registro, autorização ou credenciamento para serem reconhecidas como de interesse geral ou interesse público por um órgão público, a Rainha (Dinamarca), ou ministério específico e secretarias estatais como no caso da França, Estados Unidos, Canadá e Inglaterra. Desta forma a organização se tornará apta a fornecer o recibo fiscal ao doador para fins de dedução no imposto de renda devido e Estado terá maior condição de rastreamento e análise dos dados.

Nos Estados Unidos por exemplo, a organização deve ser constituída e registrada em órgãos estaduais e federais. A criação e o registro requerem entre outras informações formais uma clara declaração de missão e uma governança que além de gerir, realiza uma supervisão geral da organização para sua operação e probidade. Em vários graus, este modelo de governança é seguido em outros países.

O reconhecimento ou chancela fornecida pela administração pública nos países analisados está vinculado à possibilidade das organizações sem fins lucrativos se tornarem aptas a fornecer recibos aos doadores, podendo, inclusive, esta condição ser revogada.

No Brasil, após 2015 não há mais necessariamente o reconhecimento como organização de utilidade pública por um órgão específico para fins de doação incentivada nos termos da Lei 13.019/2014<sup>63</sup>, no entanto, como a Lei nº9.790/99 que trata da qualificação das organizações da sociedade de civil de interesse público está em vigor no regime normativo brasileiro, temos praticamente as mesmas hipóteses de organizações aptas a fornecerem incentivo fiscal para quem as destina doações com diferenças sutis mas importantes.

Assim como foi mencionado anteriormente, qualificações ou reconhecimentos públicos brasileiros não são requeridos necessariamente, uma vez que a Lei 9.249/95<sup>64</sup> e Lei 9580/18<sup>65</sup> não os exigem mais para emitir o recibo que o doador receberá da

---

<sup>63</sup> BRASIL. Lei nº 13.204, de 14 de dezembro de 2015. Conversão da Medida Provisória nº 684, de 2015, Brasília, 15 dez. 2015. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113204.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113204.htm). Acesso em: 18 out. 2020.

<sup>64</sup> BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Lei Nº 9.249, de 26 de Dezembro de 1995., [S. l.], 27 dez. 1995. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm). Acesso em: 17 out. 2020.

<sup>65</sup> BRASIL. Lei nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Diário Oficial

organização para dedução no imposto de renda devido.

A importância do reconhecimento público ou habilitação nos parece que é justamente para que seja dada a possibilidade do fornecimento de incentivo e a utilização do respectivo recibo, a fim de que o doador possa declarar sua doação e assim o Estado possa obter mais dados e informações em relação a essa prática. Os dados da declaração de impostos de renda são os instrumentos de medição, assim somente as doações declaradas fornecem informações precisas, por essa razão vimos em todos os países pesquisados, a necessidade de declaração para utilização do incentivo fiscal ou crédito a receber.<sup>66</sup>

Nos maioria dos países pesquisados há análise de órgãos específicos para que a organização seja reconhecida como organização de interesse público, a exceção da Dinamarca que não foram obtidos mais detalhes sobre as chamadas associações e instituições de caridade (NPISH), os demais países definem as atividades elegíveis para fins de reconhecimento público, tendo em sua grande maioria departamentos de Estado que se dedicam as organizações da sociedade civil, exceto a França que não possui um departamento específico sobre o tema.

#### 1.2.4 Doadores

As pessoas aptas a serem doadores com incentivo fiscal nos países pesquisados é de pessoas físicas e jurídicas indistintamente, havendo somente diferenciação nos valores de piso e teto de cada para fins de incentivo fiscal. No Reino Unido, por exemplo, pequenos doadores podem fazer dedução sobre as doações realizadas independentemente dos valores destinados. Na Dinamarca, muito embora haja um piso para doar para fins do incentivo, o valor é relativamente baixo (500K corresponde a 450 reais na cotação de 25/10/2020) para dedução sendo acessível a pequenos doadores.

Não foi evidenciado uma limitação de quais contribuintes pessoas físicas estão habilitadas com base no imposto de renda devido, para realizarem doações para organizações com respectivo incentivo fiscal na Dinamarca, Canadá, França, Reino Unido e Estados Unidos, sejam grandes ou pequenos doadores todos podem aproveitar o incentivo fiscal para doar, não havendo limitação na renda do doador. Há um piso mínimo de valor a ser aproveitado para fins de benefício fiscal no imposto de renda devido, mas

---

da União: seção 1, Brasília, DF, 23 nov. 2018. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm). Acesso em: 18 out. 2020

<sup>66</sup> **Gibelman and Gelman, 2004**



não se discrimina o doador com base em sua faixa de renda.

Como mencionado anteriormente, na legislação brasileira só há possibilidade de incentivo fiscal para pessoas físicas se for realizada de forma indireta, por meio de projetos previamente aprovados por conselhos setoriais de políticas públicas e/ou órgãos públicos temáticos. A doação direta para instituições do terceiro setor com incentivo fiscal no imposto de renda devido pelas pessoas físicas não é uma alternativa no Brasil.

Na legislação brasileira, somente grandes empresas no regime de lucro real e pessoas físicas que declaram seu imposto de renda pela modalidade completa podem fazer doações incentivadas, mas, novamente, não é facultado a doação direta para todos os doadores, as pessoas físicas fazem doações incentivada somente indiretamente para a instituição.

Críticas semelhantes são feitas ao sistema tributário e fiscal americano, que fomenta a influência de pessoas detentoras de maiores recursos financeiros e com maiores impostos a recolher com maiores benefícios fiscais proporcionalmente, os donatários de maior poder aquisitivo influenciam políticas públicas e são os que mais se beneficiam dos incentivos fiscais<sup>67</sup>.

Nas palavras dos autores, nos Estados Unidos três características do tratamento sobre o imposto de renda são particularmente propícias à influência descomunal dos mais ricos nas políticas públicas americanas. A primeira é a base de cálculo para dedução, que efetivamente limita a uma minoria com rendimentos acima da média que pode se utilizar. Um segundo é a natureza invertida da dedução. Devido à função de itemização e a progressividade da estrutura de alíquotas do imposto, este donatário possui proporcionalmente um menor preço na sua doação entre todos os outros contribuintes. Terceiro, um tratamento especial na avaliação dos bens doados reduz ainda mais a base de cálculo do imposto de renda devido pelos mais ricos<sup>68</sup>.

O Reino Unido se tornou um dos modelos mais apreciados de comparação e exemplo no tema, possibilitando o acesso a benefício fiscal a qualquer cidadão, independentemente do valor destinado a doação, bem como fornece uma possibilidade de adicional sobre doações realizadas, beneficiando ainda mais as organizações, a cada 1

---

<sup>67</sup> FELDSTEIN, Martin; CLOTFELTER, Charles. Tax incentives and charitable contributions in the United States. **Journal Of Public Economics**, [S.L.], v. 5, n. 1-2, p. 1-26, jan. 1976. Elsevier BV. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/004727277690058X>. Acesso em: 18 out. 2020.

<sup>68</sup> FELDSTEIN, Martin; CLOTFELTER, Charles. Tax incentives and charitable contributions in the United States. **Journal Of Public Economics**, [S.L.], v. 5, n. 1-2, p. 1-26, jan. 1976. Elsevier BV. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/004727277690058X>. Acesso em: 18 out. 2020.

libra doada o governo fornece a possibilidade de a organização obter 0,25 libras, além do valor doado<sup>69</sup>.

### 1.2.5 Acesso público à informações sobre as organizações elegíveis

De todos os países analisados foi possível verificar as informações atualizadas por órgãos específicos destinados ao tema das instituições de terceiro setor, com informações sobre as organizações habilitadas, valores, e causas aptas para doações, desde emergências nacionais como acidentes ambientais, desastres e terrorismo, até causas que estão na agenda pública.

Todos os países pesquisados, exceto o Brasil, possuem página na internet de informação centralizada sobre as organizações elegíveis a doações com incentivo fiscal, citamos o exemplo do Canadá que além de informar de forma clara e precisa sobre a utilização de incentivos fiscais traz uma espécie de “calculadora on line” que fornece a qualquer contribuinte informações claras sobre o quanto terá de benefício fiscal na doação realizada a uma organização de interesse público.

### 1.2.6 Objeto de doação

Das principais formas de doação examinadas nos estudos, na obra em exame<sup>70</sup>, é possível identificar que há no universo das doações para Organizações de interesse social diversas modalidades com incentivos fiscais praticados internacionalmente.<sup>71</sup>

#### 1.2.6.1 A doação em dinheiro

Na maioria dos países pesquisados, a doação em dinheiro diretamente as organizações é realizada com incentivo fiscal, seja para pessoas físicas ou jurídicas doadoras. Nos Estados Unidos por exemplo, os doadores podem se beneficiar cumulativamente de dedução fiscal sobre uma diversidade de bens, desde vestuário, veículos, ações, propriedades, desconto em folha de pagamento.

---

<sup>69</sup> FACK, Gabrielle; LANDAIS, Camille. Are Tax Incentives for Charitable Giving Efficient? Evidence from France. **American Economic Journal: Economic Policy**, [S.L.], v. 2, n. 2, p. 117-141, 1 maio 2010. American Economic Association. Disponível em: <https://bit.ly/2LJQLFY>. Acesso em: 18 out. 2020.

<sup>70</sup> FACK, Gabrielle; LANDAIS, Camille (coord). **Charitable Giving and Tax Policy: a historical and comparative perspective**. 1 ed. Studies of policy reform. Oxford University Press, 2012. p. 23-34.

<sup>71</sup> ROCHA, Augusto. **Como dizer Lucro Presumido e Lucro Real em inglês?** 2019. Disponível em: <https://bit.ly/38U9Yhg>. Acesso em: 18 out. 2020.

No Canadá também há uma grande variação de instituições para as quais podem ser realizadas doações em dinheiro com incentivo fiscal, sendo necessário somente que a organização seja apta.

No reino unido até pequenas doações realizadas via “*Gif Aid*” podem ser utilizadas tanto para dedução sobre o imposto de renda devido, quanto para crédito a ser gerado para a organização repassado pelo governo.

Quanto às organizações da sociedade civil brasileiras, para que se encaixem na condição de destinatárias de doações diretas, poderão depender do reconhecimento em uma das leis federais existentes Lei nº9.790/99 e Lei nº13.019/14 sendo somente destinado para pessoas jurídicas o incentivo fiscal da doação direta em dinheiro.

No Canadá as doações em dinheiro são incentivadas pelo Governo. O contribuinte pode se beneficiar ou com o recebimento de crédito proporcional ao tipo de doação realizada e valor doado ou obter dedução fiscal no imposto de renda sobre o valor de sua renda tributável.<sup>72</sup>

Também pode ser considerada doação em dinheiro o “Payroll Giving”, também possui incentivo ou fomento praticado pelo Reino Unido. Uma medida interessante, que possibilita a qualquer trabalhador, realizar uma doação mediante desconto em sua folha de pagamento com base na receita bruta. O incentivo funciona automaticamente, com a dedução na sua base de cálculo, uma vez que com a doação se reduz a base de cálculo na aplicação posterior dos descontos tributários.

#### *1.2.6.1 A doação de bens, heranças e legados*

Doações de bens imóveis e ações contam conforme (capítulo 1) com mecanismos fornecidos pelo Estado de isenção sobre o bem transmitido ou redução da sua base de cálculo, quando se trata da transferência de tais ativos para organizações de interesse social. O incentivo está baseado na redução do valor de mercado do bem que se pretende destinar a uma instituição de interesse público que também está isenta de tributação sobre tais bens doados<sup>73</sup>.

Portanto, transferir o bem diretamente para uma instituição sem fins lucrativos

---

<sup>72</sup> CANADÁ. CANADIAN RED CROSS. **Donation Tax Credit Calculator**. Disponível em: <https://www.redcross.ca/donate/donation-tax-credit-calculator#data/donated200/provinceAB>. Acesso em: 18 out. 2020.

<sup>73</sup> SCHARF, Kimberley; SMITH, Sarah. Relational altruism and giving in social groups. **Journal Of Public Economics**, [S.L.], v. 141, p. 1-10, set. 2016. Elsevier BV. Disponível em: <https://bit.ly/35OYgCF>. Acesso em: 19 out. 2020.

envolve um custo menor para doador do que se ele tivesse vendido o referido bem, no valor do mercado é recolhido todos os tributos e por fim realizada a doação do valor da venda de seus bens para uma organização de interesse público<sup>74</sup>.

Essa lógica é aplicada tanto para bens imóveis como para ações de pessoas físicas ou jurídicas, não é feita a diferenciação do doador em tais operações, a ideia pelo que se verifica nesta hipótese de doação é que o doador possa contribuir no desenvolvimento dos mínimos sociais com seus bens<sup>75</sup>.

Ainda no tema de destinação patrimonial às organizações de interesse público, há benefícios fiscais a doadores pós morte, ou seja, que destinam suas heranças e legados a essas organizações, em alguns países como França, EUA e Canadá dentre as formas de doação existe essa possibilidade.

A ideia central dos países pesquisados é não taxar doações para instituições sem fins lucrativos, seja em doações realizadas em vida, seja através de bens e direitos pós-morte, realizando a aplicação de altas taxas e impostos sobre transmissão a herdeiros em vida através da doação ou através de suas heranças e legados. O fim a que se destina a doação parece importante nesta definição da política fiscal e tributária dos países pesquisados.

Os determinantes das doações de caridade e particularmente o impacto da tributação imobiliária, foram objeto de vários estudos, nos EUA<sup>76 77 78</sup>. Essa literatura tende, no entanto, a reduzir a decisão de deixar um legado de caridade em um único estágio, enquanto é proveitoso considerar separadamente os diferentes estágios do processo de decisão. Quebrar o processo dessa maneira permite que mais estrutura seja colocada. O primeiro estágio diz respeito à decisão de deixar ativos significativos na morte, o segundo estágio trata da disposição desses ativos. Isso depende da liberdade de

---

<sup>74</sup> FACK, Gabrielle; LANDAIS, Camille (coord). **Charitable Giving and Tax Policy: a historical and comparative perspective**. 1 ed. Studies of policy reform. Oxford University Press, 2012. p. 120.

<sup>75</sup> FACK, Gabrielle; LANDAIS, Camille (coord). **Charitable Giving and Tax Policy: a historical and comparative perspective**. 1 ed. Studies of policy reform. Oxford University Press, 2012. p. 26- 49.

<sup>76</sup> BOSKIN, Michael J. Estate taxation and charitable bequests. **Journal Of Public Economics**, [S.L.], v. 5, n. 1-2, p. 27-56, jan. 1976. Elsevier BV. [http://dx.doi.org/10.1016/0047-2727\(76\)90059-1](http://dx.doi.org/10.1016/0047-2727(76)90059-1). Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/0047272776900591>. Acesso em: 18 out. 2020.

<sup>77</sup> FELDSTEIN, Martin; CLOTFELTER, Charles. Tax incentives and charitable contributions in the United States. **Journal Of Public Economics**, [S.L.], v. 5, n. 1-2, p. 1-26, jan. 1976. Elsevier BV. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/004727277690058X>. Acesso em: 18 out. 2020.

<sup>78</sup> BAKIJA, Jon; GALE, William; SLEMROD, Joel. Charitable Bequests and Taxes on Inheritance and Estates: aggregate evidence from across states and time. **American Economic Review**, [S.L.], p. 366-370, maio 2003. National Bureau of Economic Research. <http://dx.doi.org/10.3386/w9661>. Disponível em: <https://www.nber.org/papers/w9661>. Acesso em: 19 out. 2020.

herança, que varia consideravelmente entre países e até mesmo, dentro de um país<sup>79</sup>.

Conforme informações fornecidas pelo governo do Reino Unido, como regra geral as propriedades que seguirão para herdeiros são isentas de impostos até o valor de o limite (£ 325.000 em 2018-19). Sendo que após esse valor o imposto na sucessão de bens é devido no percentual de 40% sobre o valor acima, além das deduções que podem ser aplicadas em cada caso, se parte dos bens são doados para organizações sociais, no percentual mínimo de 10% é possível reduzir o imposto inicialmente previsto em 40%.

Também é interessante o fato da pesquisa relatar que quaisquer doações feitas para instituições devidamente credenciadas em vida ou deixadas como manifestação de vontade são isentas de tributos sobre a herança destinada.<sup>80</sup>

Na espécie herança e legados existem discussões atuais sobre o tema, sob a ótica do acúmulo intergeracional de riquezas e como este acúmulo pode contribuir para desigualdades sociais. Este é um ponto de destaque na pesquisa de Piketty<sup>81</sup> o autor assevera que “da mesma forma que as declarações de renda nos permitem estudar as alterações no grau de desigualdade da renda, as declarações de patrimônio provenientes de impostos sobre fortunas e heranças nos fornecem informações sobre a evolução da desigualdade da riqueza”.

A luz do que identificamos na política tributária sobre heranças nos Estados Unidos, também se considera importante nos estudos sobre heranças e perpetuação de riquezas, a desigualdade social. Um dos apontamentos do autor é de que uma das causas de desigualdades sociais pode ser relacionada à taxa de retorno do capital, que é mais significativa e se prolonga ao longo dos anos, comparado à taxa de crescimento e desenvolvimento econômico.

Por essa razão é importante que sejam desenvolvidos estudos sobre a destinação de riquezas para organizações que desenvolvem atividades de interesse público social.

#### *1.2.6.2 Outros objetos de doação*

Há uma gama de bens e direitos que podem ser destinados a organizações da sociedade civil que possuem algum tipo de incentivo fiscal, os mais reconhecidos são doações em

---

<sup>79</sup> FACK, Gabrielle; LANDAIS, Camille (coord). **Charitable Giving and Tax Policy: a historical and comparative perspective**. 1 ed. Studies of policy reform. Oxford University Press, 2012.

<sup>80</sup> GOVERNMENT OF UK. **UK Charity Tax Relief Statistics 1990-91 to 2018-2019**. 2019. Disponível em: <https://bit.ly/39LeApb>. Acesso em: 18 out. 2020.

<sup>81</sup> Piketty, Thomas. 2014. **O Capital no Século XXI**. Ed. Intrínseca. p.27

dinheiro, em ações, “*Gifts Cards*” principalmente no *Canadá*<sup>82</sup>, “*Gift Aid*” no *Reino Unido*, beneficiárias de apólices de seguro de vida ou de bens de um segurado, obras de arte, coleções, automóveis, etc. doação de áreas ecologicamente sensíveis, roupas e móveis usados, fundos filantrópicos, entre outros, o que traduz a amplitude e gama de possibilidades de um contribuinte se beneficiar ou com o recebimento de crédito proporcional ao tipo de doação realizada e valor doado ou obter dedução fiscal no imposto de renda sobre o valor de sua renda tributável.

## 2. COMPORTAMENTO GOVERNAMENTAL

Através do exame das pesquisas trazidas<sup>83</sup> procuraremos entender melhor a influência das políticas fiscais como mecanismo governamental que gera impacto nos contribuintes, doadores para organizações da sociedade civil.

Vislumbra-se que o comportamento governamental frente às políticas fiscais destinadas a doação para OSCs pode estar relacionado pela maneira como o papel e a missão do setor beneficente são percebidos pelo público em geral e pelo Estado. As políticas fiscais, podem também, fornecer uma imagem interessante das várias ferramentas governamentais usadas ao longo dos anos, a fim de apoiar e/ou fiscalizar os contribuintes doadores de instituições de interesse social.

As autoras através de uma leitura e exame histórico, desde a criação do imposto sobre a renda e a criação das hipóteses de incentivos fiscais, obtiveram um registro documental rico com informações sobre doações declaradas, que agora podem ser usadas para analisar a evolução de longo prazo da filantropia privada entre os países analisados.

Um dos aspectos interessantes, é o fato de que, conta-se somente com as doações que foram objeto de declaração pelo doador e como se verá no exame comportamental dos concessionários, os doadores que declaram suas doações, são os maiores contribuintes do imposto de renda, uma vez que identificam uma vantagem maior tributária para tanto.

Essa é a razão de verificarmos que a maioria dos estudos sobre doação, com base no incentivo sobre o imposto de renda, pautam-se nos doadores de alta renda, uma vez

---

<sup>82</sup> Organizações como a Cruz Vermelha do Canadá apresentam todas as formas que podem receber doações e os doadores contribuintes podem se beneficiar de incentivo fiscal sobre o seu imposto de renda. CANADIAN RED CROSS. **Donation Tax Credit Calculator**. Disponível em: <https://www.redcross.ca/donate/donation-tax-credit-calculator#data/donated200/provinceAB>. Acessado em: 18 out. 2020.

<sup>83</sup> FACK, Gabrielle; LANDAIS, Camille (coord). **Charitable Giving and Tax Policy: a historical and comparative perspective**. 1 ed. Studies of policy reform. Oxford University Press, 2012.

que são eles que, quase na sua totalidade, declaram suas doações incentivadas. Uma questão chave para os formuladores de políticas fiscais na atualidade é se é possível introduzir uma mudança de política neutra, em termos de receita e se isso levará a um aumento na quantidade de recursos destinados às OSFL.

Muito embora haja muitas diferenças no nível de doação privada para interesse social, por vezes, denominada como “filantropia privada” entre os países estudados (França, Estados Unidos, Reino Unido, Canadá e Dinamarca), têm se tornado um tema importante nas políticas públicas desde a década de 1990, em especial, porque essas contribuições privadas em regra, financiam atividades socialmente relevantes, tais como, educação, saúde, cultura, meio ambiente, desporto, etc.

Assim, há aproximadamente 30 anos é possível verificar um aumento do fomento governamental, para uma ampliação de doações de particulares a causas sociais por meio de várias intervenções políticas ativas e segundo as autoras, dadas as restrições fiscais impostas aos contribuintes cada vez mais rígidas e altas, os contribuintes identificam uma vantagem a utilização de incentivos fiscais na redução de seus tributos e o fornecimento de bens público têm se ampliado.

Essa é a razão de verificarmos que a maioria dos estudos sobre doação, com base no incentivo sobre o imposto de renda, pautam-se nos doadores de alta renda, uma vez que são eles que, quase na sua totalidade, declaram suas doações incentivadas. Uma questão chave para os formuladores de políticas fiscais na atualidade é se é possível introduzir uma mudança de política neutra, em termos de receita e se isso levará a um aumento na quantidade de recursos destinados às organizações de interesse público.

Em um modelo simples em que o objetivo do governo é maximizar as contribuições beneficentes, com aplicação de incentivo fiscal que compense fiscalmente para o doador, a eventual perda de receita tributária gerada por um aumento nas deduções fiscais, é compensada por um aumento nas contribuições beneficentes, ora doações privadas para fins sociais<sup>84</sup>.

Um dos sistemas com incentivo mais eficiente sobre o imposto de renda é o desenvolvido pelo Reino Unido, com uma gama de informações precisas de uma grande parte de doações para as instituições: através do esquema de ajuda de doações, as instituições têm o direito de reclamar uma parte do imposto pago pelos contribuintes, enquanto os contribuintes podem reclamar a outra parte do imposto com uma fração do

---

<sup>84</sup> FACK, Gabrielle; LANDAIS, Camille (coord). **Charitable Giving and Tax Policy: a historical and comparative perspective**. 1 ed. Studies of policy reform. Oxford University Press, 2012.

valor doado devolvido, gerando relatórios extremamente precisos sobre doações para essas organizações<sup>85</sup>. Tanto o doador quanto a donatária devem declarar a doação para efetivação do incentivo fiscal.

Hoje, os países ainda diferem significativamente em relação à natureza, taxas e teto de seus incentivos fiscais para doações as OSFL (Organização Sem Fins Lucrativos) e o nível de controles e aplicação de seus incentivos fiscais para essas organizações, tais como: registro de instituições elegíveis, requisitos para se qualificar como instituição elegível, emissão de recibos fiscais, piso e o teto de valores dedutíveis, sejam pessoas físicas ou jurídicas.

## 2.1 Relação entre Governo, Sociedade e Organizações de Interesse Público

Por meio da bibliografia analisada, verifica-se a relevância em compreender melhor o comportamento governamental como parte fundamental no fomento ou desestímulo das doações privadas para fins de interesse social. O exame da relação Estado-contribuinte-OSC, contribui para o desenvolvimento de mecanismos eficientes para que serviços de interesse social continuem acontecendo independente de financiamento público direto. Importa também trazer reflexão sobre como cada governo estudado se relaciona com o terceiro setor frente aos seus gastos sociais.

Em recente pesquisa sobre o aspecto interdimensional que envolve o terceiro setor, o mercado e o Estado, foram obtidos dados sobre o comportamento de 28 governos de países da OCDE, frente à atuação das organizações da sociedade civil. A pesquisa procura traçar modelos econômicos e sociais que promovem o crescimento das organizações sem fins lucrativos<sup>86</sup>.

Afirma-se que é necessário haver uma gestão eficaz de políticas microeconômicas e estabilidade macroeconômica, além de perceber como uma decisão em política fiscal terá efeitos intencionais e/ou não intencionais sobre o terceiro setor.

Vários fatores foram apresentados, tais como, uma menor disponibilidade

---

<sup>85</sup> SCHARF, Kimberley; SMITH, Sarah. Relational altruism and giving in social groups. **Journal Of Public Economics**, [S.L.], v. 141, p. 1-10, set. 2016. Elsevier BV. Disponível em: <https://bit.ly/35OYgCF>. Acesso em: 19 out. 2020.

<sup>86</sup> KIM, You Hyun; KIM, Seok Eun. Testing an Economic Model of Nonprofit Growth: analyzing the behaviors and decisions of nonprofit organizations, private donors, and governments. **Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations**, [S.L.], v. 27, n. 6, p. 2937-2961, 25 abr. 2016. Springer Science and Business Media LLC. <http://dx.doi.org/10.1007/s11266-016-9709-0>. Disponível em: <https://link.springer.com/article/10.1007/s11266-016-9709-0#article-info>. Acesso em: 18 out. 2020.



individual de recursos privados poderá reduzir o incentivo para doações ou o aumento na receita tributária também poderá afetar positivamente o tamanho do setor não lucrativo.

Na análise dos autores, os governos pesquisados em todo o mundo, veem cada vez mais as organizações sem fins lucrativos como parceiros estratégicos na resposta a alguns dos problemas sociais mais importantes e difíceis, como desemprego, pobreza e desigualdade de renda<sup>87</sup>. Usando várias ferramentas de política fiscal, como redução de impostos, garantias de empréstimos e contratos, os governos incentivam as organizações sem fins lucrativos a desempenhar um papel na melhoria do bem-estar social<sup>88</sup>.

Como ao longo da história a própria demanda da sociedade foi se modificando, a atuação das organizações de interesse público e social como representantes da sociedade também têm requerido uma nova relação governamental, na qual o governo atue como um facilitador e parceiro, em vez de uma força dominante determinando a direção das prestações de serviço.

## 2.2 Aspectos político-econômicos

Os autores argumentam ainda que é possível auferir hipóteses que tenham efeitos positivos ou negativos no desenvolvimento do segmento, entre as quais, o comportamento governamental por meio de fatores da economia. Iremos expor alguns deles identificados pelos autores:<sup>89</sup>

---

<sup>87</sup> Salamon, L. M., & Anheier, H. K. (1995). *Partners in public service: government-nonprofit relations in the modern welfare state*. Baltimore: The Johns Hopkins Center for Civil Society Studies.

<sup>88</sup> LECY, Jesse D.; VAN SLYKE, David M.. Nonprofit Sector Growth and Density: testing theories of government support. *Journal Of Public Administration Research And Theory*, [S.L.], v. 23, n. 1, p. 189-214, 10 maio 2012. Oxford University Press (OUP). <http://dx.doi.org/10.1093/jopart/mus010>. Disponível em: <https://academic.oup.com/jpart/article-abstract/23/1/189/975078>. Acesso em: 19 out. 2020.

<sup>89</sup> Kim e Kim desenvolvem treze hipóteses sobre o crescimento das OSFL no contexto de países da OCDE. Além das hipóteses apresentadas ligadas a aspectos econômicos e fiscais, o estudo ainda traz hipóteses relacionadas ao aumento de gastos sociais e o crescimento das organizações da sociedade civil, além de causas mais capilares e heterogêneas das principais políticas estarem ligadas ao crescimento positivo de OSCs. Também se aprofunda o estudo sobre a urbanização e o crescimento do trabalho feminino está relacionado positivamente ao crescimento das organizações sem fins lucrativos. (KIM, You Hyun; KIM, Seok Eun. Testing an Economic Model of Nonprofit Growth: analyzing the behaviors and decisions of nonprofit organizations, private donors, and governments. *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, [S.L.], v. 27, n. 6, p. 2937-2961, 25 abr. 2016. Springer Science and Business Media LLC. <http://dx.doi.org/10.1007/s11266-016-9709-0>. Disponível em: <https://link.springer.com/article/10.1007/s11266-016-9709-0#article-info>. Acesso em: 18 out. 2020.).

### **2.2.1. Aumento nas taxas de juros**

Considerando que as taxas de juros são um indicador-chave na gestão econômica, um termômetro da economia de cada país, uma economia forte normalmente possui taxas de juros altas, enquanto, um dos sinais de uma economia fraca são os bancos centrais frequentemente reduzirem as taxas de juros para estimular o investimento e o consumo. Nessas economias, poderá haver maior flutuação com base nas condições econômicas, o que poderá causar impactos sobre o desenvolvimento das organizações sem fins lucrativos.

Em geral, nas OSCs pesquisadas pelos autores, um aumento nas taxas de juros pode significar um crescimento deste setor por dois motivos: primeiro, um aumento nas taxas de juros é um sinal de uma economia saudável e tende a aumentar as receitas individuais de contribuintes para destinar à doações. Em segundo lugar, como normalmente as organizações sem fins lucrativos não assumem grandes dívidas e compromissos vultuosos com credores o impacto em geral pode ser pequeno nesse aspecto.

### **2.2.2 Alta taxa de inflação**

Dentre as hipóteses arguidas, está a relação de que a alta taxa de inflação no país, se relaciona negativamente ao crescimento das organizações sem fins lucrativos. Evidenciou-se que a inflação, significa um aumento nos preços dos serviços, fornecendo um incentivo para maximizar a capacidade do serviço. Assim, o aumento de preços devido à inflação, diminui a renda livre do doador, o que provavelmente afetará negativamente a disposição dos doadores privados em realizar doações.<sup>90</sup>

Devemos lembrar que muito embora as organizações sem fins lucrativos não possuem a finalidade de obtenção de lucros, elas fornecem serviços abaixo do preço de mercado ou gratuitamente para o público em vulnerabilidade, um aumento na inflação não necessariamente aumenta a renda auferida pelas organizações sem fins lucrativos, pelo contrário, é mais provável que reduza a disposição dos doadores privados de doar.

Portanto, a relação entre a inflação e o crescimento das organizações sem fins lucrativos pode ser negativa ou positiva, variando proporcionalmente se o aumento da renda compensa a redução das doações.

---

<sup>90</sup> Barns, R. (2006). The Importance of Inflation and GDP. Retrieved from [www.investopedia.com/articles/06/gdpinflation.asp#ixzz3rdglEuFh](http://www.investopedia.com/articles/06/gdpinflation.asp#ixzz3rdglEuFh).

### **2.2.3 Aumento nas taxas de impostos para pessoa física**

O aumento nas taxas sobre imposto de renda da pessoa física, está negativamente relacionado ao crescimento das organizações sem fins lucrativos. Isso ocorre segundo a análise dos autores, pois as taxas de imposto de renda influenciam o valor da renda disponível afeta as decisões de doadores privados.

Muito embora os fatores que afetam as decisões de doação sejam complexos, diversos e amplos, as taxas sobre o imposto de renda devido pela pessoa física<sup>91</sup>, são uma das únicas formas, mais confiáveis, para comparação entre 23 países pesquisados com dados longitudinais, sendo possível estimar o valor dos incentivos fiscais para doação. Os impactos das taxas de imposto de renda das pessoas físicas variam de acordo com a força dos incentivos fiscais e os níveis de riqueza dos doadores.

É possível no entanto fazer uma reflexão inversamente proporcional, se por um lado, um aumento da taxa de imposto de renda pode levar a uma redução na renda disponível para doação, o que por sua vez pode diminuir a disposição de um doador em doar, por outro lado um aumento na taxa de imposto de renda poderia aumentar as doações, devido às deduções fiscais sobre doações de caridade<sup>92</sup>. Os dados estudados preveem que, embora as deduções fiscais sejam atraentes, uma redução na renda disponível anula o efeito positivo de um aumento da taxa de imposto de renda pessoal.

### **2.2.4. Aumento nas taxas de impostos para pessoa jurídica**

Assim também quando se trata de aumento na taxa do imposto de renda da pessoa jurídica, há influência negativa no crescimento do terceiro setor, porém por outras razões. Estas se devem ao fato de que algumas organizações possuem atividades-meio, ou seja, atividades que não são ligadas diretamente aos seus objetivos sociais, mas visam sua sustentabilidade.

Muito embora possa parecer que este aumento afetaria somente as empresas com fins lucrativos, fornecendo as OSCs uma vantagem competitiva sobre as empresas e sociedades empresárias, é possível também que, haja auferição de imposto ou obrigações

---

<sup>91</sup> Alguns autores atribuem como fatores para as decisões do doador em doar como o reconhecimento pessoal, riqueza, participação em algo que valha a pena e incentivos fiscais.

<sup>92</sup> REYNOLDS, Rebecca. **Why People Give: Understanding Donor Motivation**. 2013. Disponível em: <https://www.nonprofit-knowhow.com/blog/donor-motivation-why-do-people-give>. Acesso em: 18 out. 2020.

fiscais adicionais ou acessórias sobre a renda em relação aquelas atividades de sustentabilidade ou geração de renda.

Em alguns países da OCDE, organizações são taxadas em atividades que não se relacionam com sua atividade fim, tais como, lucros sobre aluguel de uma propriedade universitária ou da administração de uma loja de presentes em um museu<sup>93</sup>.

Embora seja difícil determinar os impactos das taxas de imposto de renda de pessoas jurídicas, o estudo argumenta que pode haver um efeito negativo ao desenvolvimento das instituições à medida que as atividades geradoras de receita se tornam populares entre muitas organizações sem fins lucrativos, em alguns casos, para preencher a lacuna deixada pelo insuficiente apoio governamental<sup>94</sup>.

### 2.2.5 Aumento de receita Tributária

O aumento na receita tributária pode influenciar positiva ou negativamente o crescimento das organizações sem fins lucrativos, pois afeta a quantidade e o desejo de contribuir para as OSCs.

A receita tributária de um Governo é composta por uma série de tributos, tais como imposto de renda, imposto sobre serviços, patrimônio, imposto sobre importação, exportação, taxas e contribuições, ou seja, o que é majoritariamente arrecadado com os tributos.

Menor disponibilidade de recursos de doadores pode gerar uma redução de doações, ainda que incentivadas. Por outro lado, um aumento na receita tributária governamental poderia ensejar um fomento por parte do próprio Governo, seja através subvenções, parcerias, subsídios e acordos em geral.

No entanto, não há evidências definitivas de transferência de maiores receitas para organizações sem fins lucrativos na hipótese de aumento da receita tributária governamental. Corre-se o risco, nesse caso do governo, se utilizar desta justificativa estratégica para reduzir o montante a ser transferido para organizações sem fins lucrativos

---

<sup>93</sup> YOUNG, Dennis R.; SALAMON, Lester M.. Commercialization, Social Ventures, and For-Profit Competition. In: SALAMON, Lester M. (ed.). **The State of Nonprofit America**. Washington: Brookings Institution Press, 2002. p. 1-563. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/10.7864/j.ctvbd8k81>. Acesso em: 19 out. 2020.

<sup>94</sup> HENRIKSEN, Lars Skov; SMITH, Steven Rathgeb; ZIMMER, Annette. At the Eve of Convergence? Transformations of Social Service Provision in Denmark, Germany, and the United States. **Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations**, [S.L.], v. 23, n. 2, p. 458-501, 20 out. 2011. Springer Science and Business Media LLC. <http://dx.doi.org/10.1007/s11266-011-9221-5>. Disponível em: <https://link.springer.com/article/10.1007/s11266-011-9221-5#citeas>. Acesso em: 19 out. 2020.

(contratos, colaboração, fomento, subvenções, subsídios, renúncias, etc.) sob alegação de que o aumento de impostos é feito para ampliar a receita tributária e contrabalançar o déficit orçamentário.

### 2.2.6 Políticas Fiscais Governamentais

Acredita-se, segundo os autores, que o comportamento governamental frente às instituições de interesse social também pode estar relacionado às políticas fiscais aplicáveis e o tratamento fiscal fornecido às estas. As políticas fiscais podem gerar efeitos e impactos diretamente sobre as organizações, tanto através de incentivos diretos, quanto em relação ao impacto da política fiscal aos seus doadores, por exemplo. Para alguns estudiosos do tema há décadas, o fornecimento de bens de interesse público ou social, pode ser apoiado pelos governos através de parcerias, subsídios ou diretamente nos impostos para beneficiar as OSCs na execução e fomento de políticas públicas<sup>95</sup>.

A força dos incentivos aos preços, entretanto, parece ter uma relação fraca com algumas características sociais testadas, incluindo renda, população, participação religiosa e confiança no legislativo. Mas, uma interessante ligação ainda se vislumbra entre a relação do contribuinte e a sua frequência à igreja relacionada a confiança no legislativo, sugerindo fortemente que onde as pessoas colocam sua fé pode afetar o desenvolvimento de políticas fiscais.

A grande maioria dos países do CAD usam sua legislação tributária para aumentar as doações privadas. Países com incentivos fiscais, com renda per capita mais alta parecem doar mais aos países pobres. E embora, as evidências de um efeito de renda resultante diretamente de impostos médios mais baixos sejam fracas, descobrimos que os países mais ricos em geral também doam mais para organizações de interesse social.

Como há a prática de doações internacionais, principalmente entre os países do Bloco Europeu, interessante reflexão é feita no contexto de políticas fiscais, em especial sobre o comportamento governamental frente a doações de países ricos aos países em desenvolvimento<sup>96</sup>, realizando pesquisas empíricas em 21 países da OCDE, por meio do

---

<sup>95</sup> ROBERTS, Russell D.. Financing Public Goods. **Journal Of Political Economy**, [S.L.], v. 95, n. 2, p. 420-437, abr. 1987. University of Chicago Press. <http://dx.doi.org/10.1086/261463>. Disponível em: <https://www.journals.uchicago.edu/doi/abs/10.1086/261463?journalCode=jpe>. Acesso em: 18 out. 2020.

<sup>96</sup> STANDLEY, Scott; ROODMAN, David. Tax Policies to Promote Private Charitable Giving in DAC Countries. **Ssrn Electronic Journal**, [S.L.], p. 1-41, 2006. Elsevier BV. Disponível em: <https://www.cgdev.org/publication/tax-policies-promote-private-charitable-giving-dac-countries-working-paper-82>. Acesso em: 19 out 2020.

Comitê de Assistência ao Desenvolvimento (CAD), foram encontradas evidências que já sugerem um efeito de preço e de renda sobre o montante a ser destinado para doadores privados.

Alguns autores, afirmam que o doador normalmente entende que o que ele está doando ou pagando a título de tributo é para o fornecimento de bens sociais e por essa razão realizam estudos sobre as preferências do doador frente às alternativas governamentais fornecidas como estímulo<sup>97</sup>.

Citando os autores<sup>98 99</sup> entendem-se que o tratamento fiscal das doações beneficentes influencia substancialmente o volume de doação nos Estados Unidos por exemplo, muito embora, os impostos não sejam o fator determinante para doadores individuais, tanto as deduções e créditos para fins de doação para causas sociais quanto às mudanças em percentuais e alíquotas do nos impostos são significativos na determinação do tamanho e distribuição das doações sociais. Neste sentido, a política fiscal do governo dependendo das alíquotas e impostos aplicados podem criar desincentivos para doar. Deduções e créditos para doações às OSCs podem refletir um esforço direto por parte de um governo para promover doações privadas.

### 2.2.7 A teoria do universalismo moral

O último aspecto recentemente explorado sobre o comportamento governamental fiscal ou de políticas fiscais, frente às organizações da sociedade civil, foi trazido pelos autores<sup>100</sup> argumentam que existe uma correlação das diversas visões políticas dos governos, o que eles definem como “universalismo moral”. Trata-se da permanência dos valores do altruísmo e da confiança, mesmo em face do distanciamento entre as pessoas.

A visão favorável ou contrária a um “governo grande” explica alguns fatores, mas não esclarece por que existe uma correlação entre a redistribuição e a proteção ambiental e não com gastos militares, por exemplo. Na opinião dos autores, isso se explica pela

---

<sup>97</sup> ANDREONI, James; BERGSTROM, Ted. Do government subsidies increase the private supply of public goods? *Public Choice*, [S.L.], v. 88, n. 3-4, p. 295-308, set. 1996. Springer Science and Business Media LLC. <http://dx.doi.org/10.1007/bf00153235>. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/30027136?seq=1>. Acesso em: 20 out. 2020.

<sup>98</sup> FELDSTEIN, Martin; TAYLOR, Amy. The Income Tax and Charitable Contributions. *Econometrica*, [S.L.], v. 44, n. 6, p. 1201-1222, nov. 1976. JSTOR. <http://dx.doi.org/10.2307/1914255>.

<sup>99</sup> CLOTFELTER, Charles T.. *Federal Tax Policy and Charitable Giving*. Chicago: National Bureau Of Economic Research Monograph, 1985. 329 p.

<sup>100</sup> ENKE, Benjamin, RODRÍGUEZ-PADILLA, Ricardo; ZIMMERMANN, Florian. Moral Universalism and the Structure of Ideology. *National Bureau of economic research*, NBER working paper series, Cambridge, July 2020. Disponível em: <http://www.nber.org/papers/w27511>. Acesso em: 11 out. 2020.

ideia do *universalismo moral*<sup>101</sup>.

Com base em pesquisas empíricas, foi questionado aos respondentes a respeito de quanto o governo deveria arrecadar de cada cidadão para financiar categorias específicas de gastos, como assistência social, saúde universal, ação afirmativa, forças armadas, combate ao crime e polícia, controle das fronteiras, subsídios a países estrangeiros e proteção ambiental.

Os pesquisadores<sup>102</sup> encontraram dois componentes principais que explicam as respostas dos indivíduos entrevistados: (i) um componente de tamanho do Estado (grande ou pequeno) no fornecimento de serviços públicos em geral e (ii) as divisões desejadas de gastos relativas ao gasto geral.

Descobriu-se que o universalismo em altruísmo ou em confiança apresentam resultados quase idênticos independentemente do posicionamento ideológico governamental. É uma relação, que permanece robusta, ainda que controlando medidas como renda, riqueza, religiosidade, etc. Por fim, são resultados bastante semelhantes nos diversos países analisados.

Em suma, acredita-se que o conceito de universalismo dá conta do padrão a ser explicado: um apoio simultâneo aos gastos governamentais quanto à assistência social, sistema de saúde universal, proteção ambiental, ações afirmativas e subsídios a países estrangeiros, apoio este concomitante a uma oposição aos gastos governamentais em prol das forças armadas, polícia e controle de fronteiras<sup>103</sup>.

“Ao mesmo tempo, o universalismo é a única variável em nossos dados que organiza o padrão-chave que estamos tentando explicar: apoio simultâneo aos gastos do governo nos domínios do bem-estar, saúde universal, proteção ambiental, ação afirmativa e ajuda externa, mas oposição a grandes gastos do governo nas áreas militar, policial e controle de fronteiras. Embora muitas outras variáveis afetem de forma plausível as visões de política em questões únicas ou múltiplas, nenhuma delas chega perto de (correlacionalmente) produzir a estrutura característica da ideologia que é o nosso foco aqui”<sup>104</sup>

<sup>101</sup> “Our central proposition is that what imposes the particular structure on the space of policy views is heterogeneity in moral universalism, by which we mean the extent to which people’s altruism and their trust in others remain constant as social distance increases” (ENKE, Benjamin, RODRÍGUEZ-PADILLA, Ricardo; ZIMMERMANN, Florian. *Moral Universalism and the Structure of Ideology*. *National Bureau of economic research*, NBER working paper series, Cambridge, July 2020. Disponível em: <http://www.nber.org/papers/w27511>. Acesso em: 11 out. 2020. p. 1). Tradução livre: “Nossa proposição central é que o que impõe a estrutura particular no espaço das visões políticas é a heterogeneidade no universalismo moral, com o que queremos dizer até que ponto o altruísmo das pessoas e sua confiança nos outros permanecem constantes à medida que aumenta a distância social”.

<sup>102</sup> ENKE, Benjamin, RODRÍGUEZ-PADILLA, Ricardo; ZIMMERMANN, Florian. *Moral Universalism and the Structure of Ideology*. *National Bureau of economic research*, NBER working paper series, Cambridge, July 2020. Disponível em: <http://www.nber.org/papers/w27511>. Acesso em: 11 out. 2020.

<sup>103</sup> Os padrões verificados acima são observáveis em países ricos ocidentais, como os EUA, França, Canadá e Dinamarca.

<sup>104</sup> ENKE, Benjamin, RODRÍGUEZ-PADILLA, Ricardo; ZIMMERMANN, Florian. *Moral Universalism and the Structure of Ideology*. *National Bureau of economic research*, NBER working paper series,

Assim, dos estudos examinados como regra geral, a maioria dos governos que possibilitam uma participação das OSCs nas políticas públicas existentes, o fazem em regra para evitar sobrecarregar os equipamentos públicos e gerar incapacidade do atendimento das necessidades da sociedade mais heterogêneas e capilares. Uma vez que as políticas genericamente fornecem os mínimos sociais com qualidade para a sociedade, nos países pesquisados.

É certo que cada organização da sociedade civil recebe forte influência da política fiscal do país em que está inserida, mesmo que seja para a realização de atividades de interesse social para organizações fora daquele país. A disposição para o apoio da doação pode representar um estímulo importante para a sua concretização, ou então um fator de sua diminuição, coisa que a evidência empírica atesta com clareza.

Em relação a doações internacionais, realizados pelos países desenvolvidos para aqueles em desenvolvimento, podem ser uma forma de tomada de decisão diversa da doação para outros tipos de causas internas nacionais, bem como é preciso reconsiderar a teoria da economia do bem-estar, pensando sobre os critérios de bem-estar num contexto global, como forma de se incrementar o desenho de políticas públicas internacionais para os países apoiados<sup>105</sup>.

Em síntese, nos países pesquisados há um entendimento equilibrado sobre a atuação das instituições de interesse social ao longo da história, uma calibração mais adequada da importância da atuação no desenvolvimento social ao longo da história. Assim como a sociedade vem tendo uma diversidade maior de necessidades e de forma mais heterogênea os Estados compreendem estes campos como ambientes para atuação conjunta.

Conforme se verifica no comportamento governamental examinado pelas autoras nos cinco países pesquisados, ampliando o espectro de análise com pesquisas

---

Cambridge, July 2020. Disponível em: <http://www.nber.org/papers/w27511>. Acesso em: 11 out. 2020. p. 5.

<sup>105</sup> ATKINSON, Anthony B.; BACKUS, Peter G.; MICKLEWRIGHT, John. Charitable Bequests and Wealth at Death. *The Economic Journal*, [S.L.], v. 127, n. 605, p. 1-23, 1 out. 2017. Oxford University Press (OUP). Disponível em: <https://bit.ly/3ikwZNg>. Acesso em: 19 out. 2020.



convergentes<sup>106 107</sup> apresentadas, há a construção de uma relação que vem amadurecendo ao longo da história entre sociedade, estado e terceiro setor no âmbito internacional, tendo como ferramenta dessa relação diversos aspectos, dentre eles uma política fiscal eficiente com efeitos positivos nas doações às organizações sem prejuízo fiscal.

### 3. COMPORTAMENTO DO DOADOR

A doação privada é uma área importante dentro do Direito e da Economia, mas pouco explorada em estudos no Brasil, enquanto alguns pesquisadores internacionais, se debruçam sobre o tema há algumas décadas. Apesar de ser um assunto pouco explorado, possui profundo impacto na reflexão sobre os motivos para doar e qual o perfil do doador, referindo-se às doações às organizações de interesse social.

O que incentiva os indivíduos em uma sociedade a fazerem contribuições filantrópicas? Quais os fatores envolvidos neste processo de decisão e como os potenciais doadores decidem as pessoas beneficiadas pela doação? Essas perguntas não são triviais e a sua resposta pode fornecer uma maior compreensão sobre o fenômeno da doação, que por sua vez, permitiria a formulação de políticas públicas bem alinhadas para fomentar a atividade de interesse público desenvolvida pela sociedade civil.

É certo, afinal de contas, que a doação representa uma *decisão* sobre a *alocação de recursos escassos*, terreno firmemente compreendido dentro da esfera de análise da ciência econômica. Eis por que a utilização das ferramentas metodológicas disponibilizadas pela economia é indispensável para um exame mais exaustivo sobre o tema, e que pode acarretar importantes ganhos para as políticas públicas e ao terceiro setor a sua adequada compreensão.

---

<sup>106</sup> KIM, You Hyun; KIM, Seok Eun. Testing an Economic Model of Nonprofit Growth: analyzing the behaviors and decisions of nonprofit organizations, private donors, and governments. *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, [S.L.], v. 27, n. 6, p. 2937-2961, 25 abr. 2016. Springer Science and Business Media LLC. <http://dx.doi.org/10.1007/s11266-016-9709-0>. Disponível em: <https://link.springer.com/article/10.1007/s11266-016-9709-0#article-info>. Acesso em: 18 out. 2020.

<sup>107</sup> ATKINSON, Anthony B.; BACKUS, Peter G.; MICKLEWRIGHT, John. Charitable Bequests and Wealth at Death. *The Economic Journal*, [S.L.], v. 127, n. 605, p. 1-23, 1 out. 2017. Oxford University Press (OUP). Disponível em: <https://bit.ly/3ikwZNg>. Acesso em: 19 out. 2020.

Através dos estudos de <sup>108 109 110 111</sup> é possível obter referências mais concretas sobre o comportamento do doador de forma geral, buscando através de dados empíricos, maior compreensão sobre a influência de instituições informais na tomada de decisão para uma doação a uma causa social.

O interesse sobre um maior conhecimento sobre doações privadas para causas das organizações de interesse social atrai paulatinamente pesquisas no campo do direito, principalmente nos aspectos tributários e fiscais e no campo da economia, no âmbito da teoria econômica, teoria dos jogos e economia experimental e comportamental.

Uma pergunta feita com frequência pela literatura especializada diz respeito às razões que estimulam as pessoas a doar. Duas propostas são frequentes. A primeira delas diz respeito a um interesse concreto pelos resultados da contribuição. Assim, um filantropo interessado na melhoria da educação do seu país tenderia a contribuir, justamente para organizações do terceiro setor, com projetos visando à melhoria das condições educacionais. Já a segunda proposta diz respeito a uma motivação mais egoísta, relacionada com o sentimento de satisfação psicológica obtido com a doação. No entanto, acredita-se que nenhuma das propostas é inteiramente apropriada para explicar as contribuições para atividades sociais<sup>112</sup>.

Assim, mesmo havendo estatísticas e percepções muito amplas sobre as doações em todo o mundo e a dificuldade de mensuração única que possibilite captar totalmente o ato da doação em si, procuramos definir alguns parâmetros estudados sobre esta temática no intuito de fomentar análises brasileiras futuras e assim compreender a melhor estratégia de obtenção de recursos pelas OSCs no exercício de atividades de interesse público e social.

---

<sup>108</sup> ANDREONI, James. Impure Altruism and Donations to Public Goods: a theory of warm-glow giving. **The Economic Journal**, [S.L.], v. 100, n. 401, p. 464-477, jun. 1990. Oxford University Press (OUP). <http://dx.doi.org/10.2307/2234133>.

<sup>109</sup> FELDSTEIN, Martin; CLOTFELTER, Charles. Tax incentives and charitable contributions in the United States. **Journal Of Public Economics**, [S.L.], v. 5, n. 1-2, p. 1-26, jan. 1976. Elsevier BV. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/004727277690058X>. Acesso em: 18 out. 2020.

<sup>110</sup> ISEN, Alice M.; LEVIN, Paula F.. Effect of feeling good on helping: cookies and kindness.. **Journal Of Personality And Social Psychology**, [S.L.], v. 21, n. 3, p. 384-388, mar. 1972. American Psychological Association (APA). <http://dx.doi.org/10.1037/h0032317>. Disponível em: <https://psycnet.apa.org/record/1972-22883-001>. Acesso em: 20 out. 2020.

<sup>111</sup> ANIK, Lalin *et al.* Feeling Good About Giving: the benefits (and costs) of self-interested charitable behavior. **Ssrn Electronic Journal**, [S.L.], p. 1-23, 2009. Elsevier BV. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1444831>. Disponível em: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1444831](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1444831). Acesso em: 20 out. 2020.

<sup>112</sup> ATKINSON, Anthony B.; BACKUS, Peter G.; MICKLEWRIGHT, John. Charitable Bequests and Wealth at Death. **The Economic Journal**, [S.L.], v. 127, n. 605, p. 1-23, 1 out. 2017. Oxford University Press (OUP). Disponível em: <https://bit.ly/3ikwZNg>. Acesso em: 19 out. 2020.

### 3.1 Perfil do doador

Sobre o perfil do doador, os estudos não se limitam a explorar os aspectos sociais ou psicológicos, se trata-se de um doador mais altruísta ou egoísta, há a necessidade de observar como os doadores pensam a respeito do ato de doar. Alguns dos motivos são explorados nos estudos explorados<sup>113</sup>.

Em primeiro lugar, o doador que compreende a doação como uma simples *decisão econômica individual*, onde os valores destinados para doação são pensados de forma útil e financeira, determinada pela maximização de uma função de utilidade sujeita a uma restrição orçamentária. Este é um lugar natural para começar a entender o doador e permite uma estrutura menos complexa de análise com base em dados de pesquisa realizada com indivíduos, além de contribuir para pesquisas governamentais a respeito da identificação do atingimento de eficácia a respeito de objetivos de políticas públicas, sejam elas sociais ou fiscais.

Em segundo lugar, o doador compreende o ato de doar como uma *interação estratégica* e com muitos outros atores relacionados. Esta visão do campo das doações como um mercado, sugere que os doadores escolhem os valores a serem doados com base não somente nos valores a serem destinados, mas também, nas instituições que estão desenvolvendo atividades de interesse social, se estão fazendo ações de arrecadação de recursos e se há o envolvimento governamental para facilitar a destinação das doações as organizações e se haverá incentivos ao doador.

Em terceiro lugar, uma abordagem que é mais frutífera perante os doadores, a doação com base em uma *troca social* uma vez que é feita a indicação para doar, seja através de contato pela própria OSC, um amigo, um colega de trabalho, um comercial de televisão com apelo emocional, ou mesmo de um noticiário quando noticia algum desastre, ou seja, faz-se necessário um pedido para que o doador responda a ele.

Em quarto lugar, a doação como uma resposta a impulsos conscientes, ou até inconscientes, *empáticos, morais ou culturais*. Temos a tendência de ter um senso de empatia intensificado, somos governados mais por noções internas - embora socialmente acordadas - de justiça, além disso, estamos preocupados com as impressões morais que deixamos com os vizinhos e conhecidos.

---

<sup>113</sup> ANDREONI, James; PAYNE, A. Abigail. Charitable Giving. **Handbook Of Public Economics, Vol. 5**, [S.L.], p. 1-50, 2013. Elsevier. <http://dx.doi.org/10.1016/b978-0-444-53759-1.00001-7>.

Há ainda fatores identificáveis em doadores como a resistência a doar, sua condição voluntária ou obrigacional. Entender como as pressões sociais são apresentadas hoje, conjecturam os autores, será a chave para a próxima geração de pesquisas sobre altruísmo, doações, captação de recursos e mercados para doações privadas para fins sociais.

### 3.2 A doação como um mercado

No âmbito dos estudos das ciências econômicas, os mercados são impessoais, há o atendimento de princípios básicos de oferta e demanda, transações financeiras, relações comerciais que envolvem custos e preços relacionados às operações financeiras e econômicas.

Neste sentido, é extremamente interessante pensar na relação econômica no ato de doar, ainda, refletir sobre doações privadas para causas sociais fazem parte de um mercado e neste mercado os atores respondem não somente com base em ações racionais, mas a uma natureza totalmente pessoal, senão personalíssima.

No entanto, mesmo tradicionalmente reconhecida em estudos do mercado com fins econômicos, há uma enorme contribuição da economia no mercado sem fins econômicos, envolvendo desde o preço da doação para o doador, até o fator de envolvimento emocional em cada uma das causas sociais existentes ao redor do mundo.

A natureza personalíssima da doação privada para fins sociais, traz ainda a reflexão sobre a forma como se estuda o ato de doar, indagar-se "Por que as pessoas doam?" Por exemplo, por vezes pode não responder completamente ao fato de que invariavelmente, seja por cultura, benefício fiscal ou pertencimento comunitário, essa é uma prática tal qual as demais atividades que as pessoas normalmente executam<sup>114</sup>.

Os mesmos autores entendem que as pesquisas sobre o tema o ato de doar, envolvem duas etapas para a conscientização de um indivíduo, a primeira é o reconhecimento intelectual de que existe uma necessidade social, uma vez que o indivíduo compreende que há alguém com necessidades muito maiores do que as suas próprias necessidades e em última análise de que consegue compreender de que há mazelas cujo benefício social excede em muito o benefício privado do seu consumo, então haverá uma verdadeira ação consciente para a realização de um ato de doar, seja altruísta

---

<sup>114</sup> ANDREONI, James; PAYNE, A. Abigail. Charitable Giving. **Handbook Of Public Economics, Vol. 5**, [S.L.], p. 1-50, 2013. Elsevier. <http://dx.doi.org/10.1016/b978-0-444-53759-1.00001-7>.

ou mesmo egoísta.

Dentre diversas hipóteses sobre o doador e a compreensão do fenômeno das doações privadas para fins sociais, uma delas é a necessidade de uma forte estruturação do estudo sobre os modelos de tomada de decisão por parte dos doadores<sup>115</sup>.

Além das argumentações sobre aspectos relacionados ao comportamento dos doadores, há ainda a possibilidade de exploração dos doadores como alvos heterogêneos a serem atingidos em um mercado de doação. As diferenças observadas em geral tratam de questões referente a doações de pequena ou grande monta, a escolha das organizações por parte dos doadores, se a doação é realizada por indivíduos de alto ou baixo poder aquisitivo ou ainda considerando o sexo dos doadores e quais acreditam mais na vida após a morte<sup>116</sup>, por exemplo.

Ainda há aspectos relevantes quando se trata de doações específicas como a doação de tempo através do voluntariado, doação de sangue, se as doações privadas aumentam ou são diminuídas se o Governo fornece financia diretamente às organizações da sociedade civil, se as organizações pequenas são favorecidas ou não com a maioria das doações privadas, se as grandes fundações podem ser enquadradas como doadoras, as igrejas como principais destinatárias de recursos financeiros, a influência nas políticas públicas com base nas preferências de doadores de alto poder aquisitivo e suas consequências no fornecimento de bens sociais.

Também argumenta o autor que a forma teórica criada para explicar o processo decisório para a realização de uma doação privada precisa se atentar à aplicação específica de cada uma dessas doações.

Portanto, não basta a tentativa de explicar a doação privada unicamente com base no sentimento de satisfação subjetiva do doador. Há também uma preocupação do doador com o *impacto* e efetividade da sua intervenção através da doação.

Por meio de pesquisa bibliográfica, observou-se os principais pontos a seguir que motivam um comportamento positivo ou negativo de um potencial doador:

### 3.2.1 Visibilidade e notoriedade no ato de doar

Nota-se que doar ou realizar ações em prol dos outros raramente é anônimo, a

---

<sup>115</sup> ATKINSON, Anthony B. Charitable Giving and Economics. In FACK, Gabrielle; LANDAIS, Camille (coord). **Charitable Giving and Tax Policy: a historical and comparative perspective**. 1 ed. Studies of policy reform. Oxford University Press, 2012. p. 23-34.

<sup>116</sup> **Giving USA 2011 e 2012 para obter detalhes sobre as estatísticas e os grupos focais examinados.**

grande maioria dos doadores tem a tendência de querer ter seu ato notado de alguma maneira, como uma forma de reconhecimento público de suas doações. A doação raramente é algo que o doador deseje que não seja reconhecido, percebido ou desconhecido. Mesmo quando não há uma publicidade explícita sobre a doação realizada, o próprio doador por vezes, identifica em seu próprio ato, como algo bom realizado por si mesmo. No ato de doar, ter consciência que está sendo notado ou de alguma maneira identificado poderá influenciar as doações<sup>117</sup>.

O modelo de conformidade<sup>118</sup> assume que as pessoas se preocupam com o status que pode ser prejudicado por desvios da norma social, que por sua vez é definida por quantas outras pessoas doam, o modelo aplicado pelo autor é verificado em pesquisas econômicas e sociais.

O autor supõe que o status depende das percepções do público sobre as predisposições de um indivíduo e não das ações do indivíduo. No entanto, uma vez que as predisposições não são observáveis, as ações sinalizam as predisposições e, portanto, afetam o status. Quando o status é suficientemente importante em relação à utilidade intrínseca, muitos indivíduos seguem um padrão único e homogêneo de comportamento, apesar das preferências subjacentes heterogêneas.

Em particular, para alguns valores sociais dos parâmetros de preferência, as normas são persistentes e amplamente seguidas; para outros valores sociais, as normas são transitórias e confinadas a pequenos grupos. Assim, o modelo produz costumes e modismos. Finalmente, uma extensão do modelo sugere uma explicação para o desenvolvimento de múltiplas subculturas, cada uma com sua própria norma distinta, sendo importante para o indivíduo de cada sociedade sua evidência social como forma de aceitação e pertencimento de algo maior do que si mesmo lhe conferindo status e satisfação pessoal.

### 3.2.2 O pedido direto para doar

Outra característica comum no âmbito das doações às instituições de interesse social, é um pedido direto para a realização de doação. Podemos dizer que, em regra, praticamente todas as doações são acompanhadas por um pedido direto, mesmo havendo

---

<sup>117</sup> ANDREONI, James; PAYNE, A. Abigail. Charitable Giving. **Handbook Of Public Economics**, Vol. 5, [S.L.], p. 1-50, 2013. Elsevier. <http://dx.doi.org/10.1016/b978-0-444-53759-1.00001-7>.

<sup>118</sup> BERNHEIM, B. Douglas. A Theory of Conformity. **Journal Of Political Economy**, Chicago, v. 102, n. 5, p. 842-877, jan. 1994. Disponível em: <https://bit.ly/35QUOqT>. Acesso em: 20 out. 2020.

variação dos meios a ser realizada, desde um contato telefônico, uma plataforma de crowdfunding ou mesmo pessoalmente em campanhas “porta a porta”.

Segundo o autor<sup>119</sup>, ao contrário do mercado de consumo, raramente há em um doador a mesma sensação de vontade e expectativa para doar, como há para adquirir bens e serviços que deseja. Um doador não costuma estar "faminto" para realizar doações, é o donatário ou nesse caso, as instituições que tendem a vir ansiosamente em busca do doador. As pessoas podem estar mais ou menos dispostas a dedicar seu tempo em fazer ou participar de ações relevantes e de cunho social.

Porque a lógica ou o apelo para pedir por doações se dá de forma diferente do consumo ainda há estudos buscando compreender, no entanto, um dos fatores é a empatia do ser humano e o prazer de ajudar que pode estar ligado a cadeia emocional que leva este indivíduo a doar. Mas é fato que é necessário manter a regularidade por parte das instituições em pedidos direto por doações, havendo um pano de fundo importante. Quando a organização consegue identificar de forma mais adequada o perfil do seu doador, o ato de pedir se torna mais assertivo. O primeiro passo que o ato de pedir seja exitoso, é o reconhecimento intelectual de cada indivíduo nas necessidades do outro, uma experiência emocional dessas necessidades está mais frequentemente presente naqueles que doam. Os autores<sup>120</sup>, portanto, relacionam a empatia existente nos seres humanos no pedido direto por doações.

### 3.2.3. Warm Glow

O termo “warm glow” foi cunhado como uma teoria econômica no final dos anos 80 e início dos anos 90, dando abertura para mais um argumento sobre os aspectos relacionados ao comportamento do doador além dos até então estudados<sup>121</sup> isoladamente como prestígio social, pressão social ou culpa social.

O “warm glow” como uma teoria econômica traz aspectos relacionados ao fato que indivíduos que doam sob esta lógica, mesmo havendo concessões de bens públicos pelos Governos, poderão continuar a existir as doações privadas para o interesse público. O autor, após pesquisas empíricas sobre o tema, entende-se que através da teoria “warm

---

<sup>119</sup> ANDREONI, James; PAYNE, A. Abigail. Charitable Giving. **Handbook Of Public Economics**, Vol. 5, [S.L.], p. 1-50, 2013. Elsevier. <http://dx.doi.org/10.1016/b978-0-444-53759-1.00001-7>.

<sup>120</sup> ANDREONI, James; PAYNE, A. Abigail. Charitable Giving. **Handbook Of Public Economics**, Vol. 5, [S.L.], p. 1-50, 2013. Elsevier. <http://dx.doi.org/10.1016/b978-0-444-53759-1.00001-7>.

<sup>121</sup> ANDREONI, James; PAYNE, A. Abigail. Charitable Giving. **Handbook Of Public Economics**, Vol. 5, [S.L.], p. 1-50, 2013. Elsevier. <http://dx.doi.org/10.1016/b978-0-444-53759-1.00001-7>.

*glow*” as transferências de renda aumentarão a doação líquida quando a renda for transferida para indivíduos mais altruístas. Também sugere que o fornecimento de um bem público depende da distribuição de renda dentro de uma população e por fim, que o fundo público de bens públicos, por meio de impostos globais, será mais eficaz do que confiar no altruísmo no setor privado. A Teoria do “*warm glow*” evoluiu conceitualmente com novas aplicações entre disciplinas para explicar e encorajar o comportamento de doadores em prol do bem estar social.

Acredita-se ainda que, a aplicação desta teoria seja fundamental para estudos sobre as doações privadas para fins sociais, assim como também para provisão de bem público, problemas que envolvem coletividades, sendo aplicado a diversas ciências desde então, desde a sociologia, área ambiental, saúde além da própria economia.

Segundo estudo<sup>122</sup> relacionando as maneiras em que a economia pode contribuir para o aumento das doações, sobre o tema “*warm glow*” define que muito embora haja uma visão de que doar dinheiro para fins sociais (ou bem social) não é uma atividade racional. Na prática, no entanto, evidenciou-se que o ato de doar envolve a tomada de decisões sobre como alocar os próprios recursos, limitados.

Há uma mínima tomada de decisão sobre qual valor a ser doado, doar valores pequenos ou altas montas, doar tempo ou bens, seja para uma instituição da sociedade civil ou a outro indivíduo. Neste sentido, a exceção que essa decisão seja feita aleatoriamente, os indivíduos poderão utilizar alguns critérios para tentar tomar as melhores decisões, mesmo que estejam maximizando em relação a algo difuso como “*warm glow*”.

Dentre os experimentos empíricos mais conhecidos sobre o tema, está o de neuroeconomia publicados no periódico *Science*<sup>123</sup>. Os participantes foram informados de que parte de sua taxa de pagamento de \$100 seriam doados a organizações de interesse público involuntariamente em alguns casos, como no caso de impostos, ou somente se eles aprovassem em outros casos. Mesmo que o resultado para as instituições de interesse

---

<sup>122</sup> SMITH, Sarah. Increasing Charitable Giving: what can we learn from economics?\*. *Fiscal Studies*, [S.L.], v. 33, n. 4, p. 449-466, dez. 2012. Wiley. <http://dx.doi.org/10.1111/j.1475-5890.2012.00168.x>. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1475-5890.2012.00168.x>. Acesso em: 19 out. 2020.

<sup>123</sup> HARBAUGH, W. T.; MAYR, U.; BURGHART, D. R.. Neural Responses to Taxation and Voluntary Giving Reveal Motives for Charitable Donations. *Science*, [S.L.], v. 316, n. 5831, p. 1622-1625, 15 jun. 2007. American Association for the Advancement of Science (AAAS). <http://dx.doi.org/10.1126/science.1140738>. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/6267087\\_Neural\\_Responses\\_to\\_Taxation\\_and\\_Voluntary\\_Giving\\_Reveal\\_Motives\\_for\\_Charitable\\_Donations](https://www.researchgate.net/publication/6267087_Neural_Responses_to_Taxation_and_Voluntary_Giving_Reveal_Motives_for_Charitable_Donations). Acesso em: 20 out. 2020.



social tenha sido o mesmo em ambos os cenários, os cérebros dos sujeitos refletem um prazer significativamente maior quando a escolha foi feita voluntariamente. Uma descoberta surpreendente, no entanto, é que os sujeitos preferiam doações maiores a menores, mesmo quando eram feitas involuntariamente, ou seja, as pessoas gostam de dar por meio de impostos ou voluntariamente. Este é precisamente o pressuposto fundamental do modelo de “warm glow” de doação.

Fack and Landais (2016) discorrendo sobre a teoria econômica trazida por Andreoni, cita o estudo de Diamond<sup>124</sup> (2006) que em seu artigo explora a política fiscal ideal para doações privadas para bens sociais, usando em uma hipótese um modelo com preferências padrão e em uma segunda hipótese um modelo com “warm glow” para estimular as doações.

Não há ainda estudos profundos sobre o tema no Brasil, ou mesmo, uma aplicação como teoria a ser utilizada pelas organizações de interesse social. Poderia ser entendido na realidade brasileira como a sensação de alegria e satisfação que um doador experimenta por “fazer a sua parte” no prazer egoísta derivado de “fazer o bem” independentemente do impacto real da sua generosidade, o doador mantém simultaneamente motivações altruístas e egoístas no ato de doar. A motivação altruísta-egoísta é conhecida por “altruísmo impuro”.

Por fim o segundo os autores, o artigo enfatiza um importante ponto de análise de bem-estar com o modelo de “warm glow”, ou seja, que o nível ótimo da política fiscal sobre doações considerando as doações no modelo “warm glow” são altamente sensíveis à escolha de preferências que são relevantes para uma avaliação de bem-estar social. Considerou-se o modelo de incentivo a doações “warm glow” como parte das preferências a serem incluídas na função de bem-estar social<sup>125</sup>.

### 3.2.4. Modelo de identificação

Esse modelo é evidenciado, principalmente nas doações internacionais, o autor<sup>126</sup>

---

<sup>124</sup> DIAMOND, Peter. Optimal tax treatment of private contributions for public goods with and without warm glow preferences. **Journal Of Public Economics**, [S.L.], v. 90, n. 4-5, p. 897-919, maio 2006. Elsevier BV. <http://dx.doi.org/10.1016/j.jpubeco.2005.06.001>.

<sup>125</sup> DIAMOND, Peter. Optimal tax treatment of private contributions for public goods with and without warm glow preferences. **Journal Of Public Economics**, [S.L.], v. 90, n. 4-5, p. 897-919, maio 2006. Elsevier BV. <http://dx.doi.org/10.1016/j.jpubeco.2005.06.001>.

<sup>126</sup> ATKINSON, Anthony B.; BACKUS, Peter G.; MICKLEWRIGHT, John. Charitable Bequests and Wealth at Death. **The Economic Journal**, [S.L.], v. 127, n. 605, p. 1-23, 1 out. 2017. Oxford University Press (OUP). Disponível em: <https://bit.ly/3ikwZNg>. Acesso em: 19 out. 2020.

propõe uma outra alternativa para entender o comportamento do doador, através do “modelo da identificação”. Segundo essa proposta, os doadores se interessam pelo impacto nas condições de vida dos beneficiários e para o desenvolvimento do interesse social (*public goods*), mas não de todo e qualquer bem social e sim de um número pequeno e concreto de beneficiários auxiliados, apenas por aqueles doadores ou “padrinhos sociais”.

Esta é uma forma de visualização, promovida pelas próprias organizações de interesse social, que fomenta o ato de solidariedade dos filantropos ao conciliar tanto a preocupação pela melhoria das condições objetivas, quanto a satisfação subjetiva ganha com esse aumento. Assim, o modelo da identificação funciona como uma espécie de regra heurística que diminui as complexidades do processo de decisão relacionado à doação filantrópica.

Há ainda, publicações que trazem críticas aos estudos das doações privadas que consideram somente o efeito da satisfação pessoal como motivação para doar<sup>127</sup>. Argumenta-se que, se a satisfação pessoal fosse a única preocupação dos doadores, a efetividade da contribuição feita seria irrelevante.

Ocorre que isso é contraditado pela evidência empírica, especialmente no caso das doações internacionais onde um papel-chave é desempenhado por questões de “eficácia”. Assim, as doações internacionais para países em desenvolvimento, como práticas comuns aos países da OCDE pesquisados, podem ter uma forma de tomada de decisão diversa da doação para outros tipos de causas internas.

Pesquisa qualitativa, realizada no Reino Unido<sup>128</sup> indica o papel desempenhado por histórias negativas sobre governos que não prezam por seus cidadãos, que promovem e persuadem pessoas de outros países a doar para a melhoria do desenvolvimento social local, quando o próprio governo o ignora. Um dos motivos frequentemente relatados é

---

<sup>127</sup> “Pure warm-glow models, however, assume that the donor is completely unconcerned with the use made of the gift and with the effectiveness of charitable activity. This assumption is unappealing in the case of giving for overseas development, where a key role is played by issues of “effectiveness.” A reason frequently advanced for not giving is that the money is wasted: it disappears in administrative costs or is lost in corruption. Qualitative research in the UK (Atkinson and Eastwood, 2007) indicates the role played by negative stories about misgovernment in dissuading people from giving for development. The warm-glow model allows no scope for such considerations.” (ATKINSON, Anthony B.; BACKUS, Peter G.; MICKLEWRIGHT, John. Charitable Bequests and Wealth at Death. *The Economic Journal*, [S.L.], v. 127, n. 605, p. 1-23, 1 out. 2017. Oxford University Press (OUP). Disponível em: <https://bit.ly/3ikwZNg>. Acesso em: 19 out. 2020. p. 25).

<sup>128</sup> ATKINSON, Richard; EASTWOOD, Amy. **Public Attitudes to Overseas Giving: Does Government Make a Difference?** Southampton: Southampton Statistical Sciences Research Institute, 2007. 72 p. Disponível em: <http://eprints.soton.ac.uk/id/eprint/48324>. Acesso em: 20 out. 2020.

que os recursos são mal administrados ou geridos, sendo desperdiçados, desaparecendo em custos administrativos ou são perdidos na corrupção<sup>129</sup>.

### 3.2.5. Resistência ao ato de doar

O indivíduo tem condição de racionalizar suas decisões sobre doação tanto quanto para evitar realizá-las. É importante considerar na exploração sobre o tema, os indivíduos que não doam. Há indivíduos que demonstram relutância em doar ou evitam uma solicitação de doação.

Usando como exemplo os demais atos de consumo dos indivíduos, por óbvio, não se pode e/ou não se deve doar de forma inconsequente ou desequilibrada com as finanças de cada indivíduo. Como maneira de explicar tal colocação faz-se uma analogia em relação ao consumo de alimentos, onde argumentam que alguns indivíduos entendem que não se deve doar de forma incauta ou irresponsável, assim como, não se pode e/ou não se deve comer sempre que houver comida disponível<sup>130</sup>.

Os autores<sup>131</sup> entendem que a resistência em doar pode não indicar necessariamente uma falta de altruísmo, mas pode ser um sinal de disciplina financeira, contenção de despesas ou adesão a planos de gastos cuidadosos.

Em relação a essa resistência ao ato de doar, cita-se o exemplo de algo que o indivíduo deseja mas deve resistir, os autores<sup>132</sup> afirmam que assim como o “cheiro de biscoitos recém-assados” pode ser difícil para o indivíduo permanecer em sua dieta, ser requerido a doar pode desencadear sentimento semelhante de frustração ou um sentimento inverso de relutância. Sentimentos psicologicamente desconfortáveis, que existem no instinto natural do ser humano que deseja ser solidário, benevolente, empático, mas que se sente impedido. Desse modo, para tais indivíduos evitar ou resistir a um pedido de doação, pode ser um mecanismo de manter sua autodisciplina financeira e não necessariamente que ele seja egoísta.

---

<sup>129</sup> ATKINSON, Richard; EASTWOOD, Amy. **Public Attitudes to Overseas Giving: Does Government Make a Difference?** Southampton: Southampton Statistical Sciences Research Institute, 2007. 72 p. Disponível em: <http://eprints.soton.ac.uk/id/eprint/48324>. Acesso em: 20 out. 2020.

<sup>130</sup> ANDREONI, James; PAYNE, A. Abigail. Charitable Giving. **Handbook Of Public Economics, Vol. 5**, [S.L.], p. 1-50, 2013. Elsevier. <http://dx.doi.org/10.1016/b978-0-444-53759-1.00001-7>.

<sup>131</sup> ANDREONI, James; PAYNE, A. Abigail. Charitable Giving. **Handbook Of Public Economics, Vol. 5**, [S.L.], p. 1-50, 2013. Elsevier. <http://dx.doi.org/10.1016/b978-0-444-53759-1.00001-7>.

<sup>132</sup> ANDREONI, James; PAYNE, A. Abigail. Charitable Giving. **Handbook Of Public Economics, Vol. 5**, [S.L.], p. 1-50, 2013. Elsevier. <http://dx.doi.org/10.1016/b978-0-444-53759-1.00001-7>.

### 3.2.6. Pressão de outros indivíduos

Estudos examinam a diferença que pode haver em solicitação de doações por estranhos ou pessoas próximas a elas. Tendo como base experimento realizado com ex-alunos de uma universidade que contacta novos alunos para arrecadar recursos para a Universidade, através de solicitação pessoal, foi possível observar efeitos interessantes sobre o ato de doar com esta metodologia ligada a relacionamentos sociais com um elo em comum, a Universidade.<sup>133</sup>

Em um contexto mais amplo, há evidências de que alguns indivíduos têm seus comportamentos movidos por motivos sociais, nesse caso especificamente, uma pressão social de um ex-aluno da mesma universidade. Os resultados também são interessantes para captadores de recursos ou organizações da sociedade civil que buscam doações, uma vez que poderá contribuir em estratégias por buscar identificação entre seus doadores a semelhança do que foi proposto no estudo, uma vez que deve ser enfatizada a importância de considerar essa identificação ou relação em estudos de doações privadas para causas sociais<sup>134</sup>.

Nesse sentido, vale ressaltar outro importante estudo<sup>135</sup> que analisou as questões sobre a doação realizada *post mortem*, ou seja, definida como legado ou herança. Há outros fatores a serem considerados nessa hipótese, mas a relação do envolvimento dos familiares seja positiva ou negativamente devem ser considerados no processo de decisão individual deste doador.

### 3.2.7 Doação como hábito ou cultura

Um ponto interessante na cultura de cada local pesquisado, reside na importância do ensino sobre a doação, ou ainda se a doação pode se tornar um hábito. Acredita-se que a cultura de doação possa ser ensinada, tornando-se uma convenção comunitária e/ou familiar<sup>136</sup>.

<sup>133</sup> MEER, Jonathan. Brother, can you spare a dime? Peer pressure in charitable solicitation. **Journal Of Public Economics**, [S.L.], v. 95, n. 7-8, p. 926-941, ago. 2011. Elsevier BV. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0047272710001866>. Acesso em: 20 out. 2020.

<sup>134</sup> MEER, Jonathan. Brother, can you spare a dime? Peer pressure in charitable solicitation. **Journal Of Public Economics**, [S.L.], v. 95, n. 7-8, p. 926-941, ago. 2011. Elsevier BV. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0047272710001866>. Acesso em: 20 out. 2020.

<sup>135</sup> ATKINSON, Richard; EASTWOOD, Amy. **Public Attitudes to Overseas Giving: Does Government Make a Difference?** Southampton: Southampton Statistical Sciences Research Institute, 2007. 72 p. Disponível em: <http://eprints.soton.ac.uk/id/eprint/48324>. Acesso em: 20 out. 2020.

<sup>136</sup> ANDREONI, James; PAYNE, A. Abigail. Charitable Giving. **Handbook Of Public Economics**, Vol. 5, [S.L.], p. 1-50, 2013. Elsevier. <http://dx.doi.org/10.1016/b978-0-444-53759-1.00001-7>.

Sustenta-se ainda que, o exemplo e o incentivo dos pais na prática de generosidade, são mecanismos que devem ser considerados no estudo do ato de doar. Filhos que presenciam ou têm conhecimento de que seus pais são doadores, detêm maiores chances de dar continuidade a este hábito quando adultos.

A maioria das doações privadas são aquelas na área da religião, em alguns países como nos EUA essas doações respondem por 35% das contribuições totais tendo como segundo lugar as causas educacionais. As doações religiosas podem responder de forma diferente aos incentivos fiscais e de arrecadação de fundos, o que pode ser melhor explorado em estudo próprio.

Neste sentido, a doação como hábito passível de ser ensinado foi explorado em estudos<sup>137</sup>, no qual foi possível identificar uma forte correlação positiva entre a oferta ou contribuição religiosa de filhos adultos e seus pais - a correlação correspondia às rendas das duas famílias. A noção religiosa de dar como mecanismo de manutenção da obra religiosa é transmitida de pai para filho e é reconhecida como uma ordenança. Doações para finalidades não religiosas também foram significativamente correlacionadas, nessa análise, embora a correlação entre pais e filhos adultos seja menor.

A doação para fins religiosos é considerada um dos pontos de análise na publicação estudada<sup>138</sup>, acredita-se que por força da tradição religiosa, alguns países possuem considerável fluxo de doações dirigidas a organizações religiosas, contudo é desafiador traçar um perfil dos doadores, mas apura que diferenças também foram observadas entre aqueles que frequentam a igreja e aqueles que não, como um grupo ser mais propenso a doar, além de outras variáveis que foram encontradas em estudos anteriores e se mostram positivamente relacionadas com doações, tais como educação, estado civil, número de filhos, casa própria e residir em uma comunidade que tenha essa prática como regular.

Pesquisa realizada pelo Centro de Filantropia de Indiana-EUA<sup>139</sup>, referência no

---

<sup>137</sup> WILHELM, Mark Ottoni *et al.* The intergenerational transmission of generosity. **Journal Of Public Economics**, [S.L.], v. 92, n. 10-11, p. 2146-2156, out. 2008. Elsevier BV. <http://dx.doi.org/10.1016/j.jpubeco.2008.04.004>. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/26868588\\_The\\_Intergenerational\\_Transmission\\_of\\_Generosity](https://www.researchgate.net/publication/26868588_The_Intergenerational_Transmission_of_Generosity). Acesso em: 19 out. 2020.

<sup>138</sup> CLOTFELTER, C. T. The Economics of Giving. In: BARRY, J. W.; MANNO, B. V. (eds.). **Giving Better, Giving Smarter: Working Papers of the National Commission on Philanthropy and Civic Renewal**. Washington: National Commission on Philanthropy and Civic Renewal, 1997. p. 31-55.

<sup>139</sup> INDIANA UNIVERSITY LILLY FAMILY SCHOOL OF PHILANTHROPY STUDY (Indiana). **Tax Policy and Charitable Giving Results**. Indianapolis: The Indiana University Lilly Family School Of Philanthropy, 2017. 52 p. Disponível em: <https://scholarworks.iupui.edu/bitstream/handle/1805/12599/tax-policy170518.pdf>. Acesso em: 18 out. 2020.

tema, apontou que as contribuições para organizações religiosas sofrem as mesmas variações das doações realizadas para outras organizações seculares, com base nas variações das políticas fiscais. Assim, tendo como referência a expressiva participação de doadores de rendas mais baixas para as organizações religiosas, o autor <sup>140</sup> defende que os tipos de organizações que são beneficiadas se diferem na medida da capacidade financeira e renda, ou seja, variam conforme a distribuição de renda. <sup>141</sup>

Isso se assemelha a descobertas na literatura de psicologia que sugerem que valores de caridade podem ser "herdados" pelo exemplo dos pais. E no caso de desenvolver este hábito em adultos? Ao examinar ex-alunos de uma universidade, nota-se que aqueles que se tornam doadores da universidade - normalmente com pequenos valores - logo após a formatura, são mais prováveis que sejam doadores nos anos subsequentes. Não obstante, constata-se que embora um ex-aluno se torne um doador ao longo do tempo, após sair da Universidade, não há um aumento considerável na monta de valores doados. Portanto, o hábito de doar é formado na margem extensa ao invés da intensiva nos casos examinados<sup>142</sup>.

### 3.2.8 Doação como reação à desastres e calamidades públicas

Conforme pesquisa, no capítulo analisado sobre cada País e seus mecanismos de doação, a maioria dos países possui regras claras e eficientes sobre doações para fatores de calamidade pública ou ainda de grande impacto nacional, assim como consequências de fenômenos naturais, pandemias e ataques terroristas. Esse é um dos aspectos, que justifica, nos países que permitem, a doação com incentivo fiscal, mesmo para doações internacionais<sup>143</sup>.

Em estudo realizado sobre doações no período de 2004 a 2006 decorrentes do Tsunami ocorrido em 2004 no Oceano Índico, próximo à costa da Indonésia. Os Autores

---

<sup>140</sup> CLOTFELTER, C. T. The Economics of Giving. In: BARRY, J. W.; MANNO, B. V. (eds.). **Giving Better, Giving Smarter: Working Papers of the National Commission on Philanthropy and Civic Renewal**. Washington: National Commission on Philanthropy and Civic Renewal, 1997. p.41-43.

<sup>141</sup> Pesquisa do centro de filantropia de Indiana realizada em 2017 aponta no mesmo sentido, existem variações de preferência de organizações conforme a renda do doador. (In other words, these tax policy changes may result in a change in the type of charities to which donations are made. For example, it has been noted that wealthy households give smaller proportions of their overall donations to support religious organizations or basic needs nonprofits and more to arts and education compared to other donors **(Galle et al., 2012) acessado em 15.10.2020. página 10.**

<sup>142</sup> MEER, Jonathan. Brother, can you spare a dime? Peer pressure in charitable solicitation. **Journal Of Public Economics**, [S.L.], v. 95, n. 7-8, p. 926-941, ago. 2011. Elsevier BV. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0047272710001866>. Acesso em: 20 out. 2020.

<sup>143</sup> FACK, Gabrielle; LANDAIS, Camille (coord). **Charitable Giving and Tax Policy: a historical and comparative perspective**. 1 ed. Studies of policy reform. Oxford University Press, 2012.

encontraram poucas evidências de que as doações realizadas para a ajuda nesse desastre natural, desviaram as doações para outras causas sociais<sup>144</sup>.

Nos Estados Unidos, após a ocorrência do Furacão Katrina em agosto de 2005 que afetou a região litorânea sul, principalmente Nova Orleans e a Flórida, estudo realizado<sup>145</sup>, encontrou evidências interessantes no que diz respeito a afinidade para doação a desastres naturais, em função de uma superestimulação ocorrida para doações.

Foi identificado que o efeito é diferente em relação ao doador e a doação quando uma única vítima é identificável, se diferencia quando é apresentado ao doador milhares de vítimas, se tornando um problema emocionalmente difícil de lidar para o doador, dessa forma para lidar melhor utiliza-se a hipótese do tratamento de tais vítimas, como “vítimas estatísticas” como forma de regular a empatia de cada um.

Ao analisar as reações individuais às características das vítimas de desastres ou calamidades, evidenciou-se que doadores potenciais que relatam sentir afinidade por aqueles de seu próprio grupo étnico ou racial tendem a doar mais se eles identificam vítimas deste grupo, no entanto, aqueles que não expressam essa afinidade ou identificação, não demonstram preferência racial em doar<sup>146</sup>.

Portanto, é difícil afirmar ou encontrar evidências empíricas e sistemáticas sobre o efeito negativo nas doações decorrentes da hipótese de solicitações de doações para desastres naturais ou situações de calamidade pública, sendo somente identificado pequenos efeitos no horizonte mais longo. Verifica-se por fim que as doações para situações extraordinárias não afetam consideravelmente as doações periódicas.

### 3.2.9 Credibilidade da Organização

Há poucos estudos sobre desvios e desvirtuamento das organizações da sociedade civil, estudos aplicados por Gibelman<sup>147</sup> procura entender mais sobre fatos que afetam a credibilidade das organizações nos Estados Unidos.

---

<sup>144</sup> BROWN, Sarah; HARRIS, Mark N. and TAYLOR, Karl. Modelling charitable donations to an unexpected natural disaster: Evidence from the U.S. Panel Study of Income Dynamics. **Journal of Economic Behavior & Organization**, vol. 84, no. 1, p. 97–110, 2012.

<sup>145</sup> ECKEL, Catherine; OLIVEIRA, Angela C. M. De and GROSSMAN, Philip J. Gender and Negotiation in the Small: Are Women (Perceived to Be) More Cooperative than Men? **Negotiation Journal**, vol. 24, no. 4, p. 429–445, 2008.

<sup>146</sup> FONG, Christina M and LUTTMER, Erzo F. P. What Determines Giving to Hurricane Katrina Victims? Experimental Evidence on Racial Group Loyalty. **American Economic Journal: Applied Economics**, vol. 1, no. 2, p. 64–87, 2009.

<sup>147</sup> Gibelman, Margaret & Gelman, Sheldon. (2004). A Loss of Credibility: Patterns of Wrongdoing Among Nongovernmental Organizations. **VOLUNTAS: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations**. 15. 355-381. 10.1007/s11266-004-1237-7.

Do exame das autoras<sup>148</sup> observou-se fraude relacionada a fundos fundacionais, fraude fiscal na superavaliação de bens usados destinados a doação para fins de incentivo fiscal e evasão fiscal identificada por pessoas de alto poder, e por fim como desenvolver modelos de incentivos eficientes mesmo na presença de eventual fraude fiscal.

O Autor traz uma série de aspectos que contribuem e prejudicam a credibilidade das organizações sem fins lucrativos não somente no Estados Unidos mas também de forma internacional. O autor também cita o papel da influência da imprensa como aspecto importante que afeta a reputação das organizações bem como, parte do descrédito está vinculado a própria áurea que cerca historicamente o terceiro setor, como instituição que não se contamina pelo capital do mercado e é mais eficiente do que o Estado no atendimento das mazelas sociais.

“As ONGs são, no entanto, distintas de outros tipos de organizações no que diz respeito a seus missão e, por extensão, seu valoroso status social - manifestado em boas obras, altruísmo e moralidade - o que pode torná-los mais suscetíveis do que outros tipos de organizações para a desilusão pública (Leat, 1994; Salamon, 1995). Eisenberg argumentou, “a sociedade tem o direito de saber sobre o comportamento de caridade e exigir um alto grau de responsabilidade ”(Eisenberg, 2000b, p. 47). E como Martine Letts, secretária-geral da Cruz Vermelha australiana, observou, “quando você recebe doações do público, você não tem que ser apenas aberto, transparente e responsável. Mas você tem que ser capaz de demonstrar isso ”(Gooch, 2003, p. 4).“

Nesse sentido os pontos importantes que doadores e organização precisam manter vigilância contínua sobre a funcionalidade da governança da organização, com conselhos e órgãos que avaliem eventuais riscos, como *compliance officers* e mecanismos claros de prestação de contas a sociedade e ao doador como medida de boas práticas, buscar mecanismos internos de controle e mitigação de riscos tais como códigos de ética e de conduta. Tais mecanismos sinalizam interna e externamente os limites, as medidas e as sanções aplicáveis para casos de desvios e má gestão.<sup>149</sup>

Pesquisas de países em desenvolvimento com índices de pobreza próximo ao do Brasil<sup>150</sup> e demanda pelos mínimos sociais, também confirmam a necessidade de práticas de prestação de contas para seu público direto, ou beneficiados como mecanismo de

<sup>148</sup> <sup>148</sup> FACK, Gabrielle; LANDAIS, Camille (coord). **Charitable Giving and Tax Policy: a historical and comparative perspective**. 1 ed. Studies of policy reform. Oxford University Press, 2012. p.61.

<sup>149</sup> O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa elaborou Guia das Melhores Práticas para o Terceiro Setor: Associações e Fundações IBGC (2016).<https://www.ibgc.org.br/noticias/19784/IBGC-lanca-Guia-das-Melhores-Praticas-para-Organizacoes-do-Terceiro-Setor>

<sup>150</sup> Ahmad, Mokbul Morshed. "Roots of Funding, Roots of Trust: The Struggle for Survival and Credibility among the Religious NGOs (Non-Governmental Organizations) in Bangladesh." International Society for Third-Sector Research (ISTR) Conference Working Papers IV. 2004, p.18.



transparência e legitimidade social comunitária, o que fortaleceria a organização contra eventuais fraudes e governo hostis.

Na legislação brasileira houve recentes alterações que preconizam a necessidade de mecanismos internos de controle e fiscalização como conselho fiscal<sup>151</sup> ou órgão equivalente, dotado de competência para opinar sobre os relatórios de desempenho financeiro e contábil, e sobre as operações patrimoniais realizadas, emitindo pareceres para os organismos superiores da entidade. Também há previsão legal de auditoria externa independente nas organizações que se submetem ao regime jurídico da Lei nº12.101/09 e na Lei nº13.019/2014.<sup>152</sup>

Deve ser destacado ainda o trabalho singular do Ministério Público, responsável constitucionalmente pelo velamento das fundações e entidades de interesse social por todo o país por meio de Promotorias de Justiça especializadas, no monitoramento, avaliação e prestação de contas das instituições.<sup>153</sup>

Por fim, no controle externo, as organizações que atuam nos termos das diversas políticas públicas temáticas como assistência social, educação, saúde, idosos, criança e adolescentes etc, passam necessariamente pela avaliação e monitoramento do respectivo órgão gestor da política e seus conselhos nas três instâncias da federação.

A responsabilidade dos conselheiros ou membros da gestão é semelhante a qualquer outro gestor de uma sociedade empresária, conforme previsto no Código Civil Brasileiro. Aquele que praticar abuso de personalidade por meio de desvio de finalidade ou confusão patrimonial<sup>154</sup> responderá civilmente pelos atos praticados, inclusive até dois anos após concluir sua gestão, na hipótese por exemplo de má administração.

Não obstante as responsabilidades da legislação civil brasileira e por analogia a Lei das Sociedades Anônimas Lei nº6.404/1976, as organizações da sociedade civil devem observar todas as demais legislações aplicáveis, aquelas que prestam serviços ao consumidor por exemplo são equiparadas na lei de defesa e proteção ao consumidor, se submetem a legislação trabalhistas, seus fundos devem obedecer às regras do mercado financeiro. Ademais, aquelas que recebem recursos públicos se vinculam a prestação de contas aos tribunais de contas dentre as demais obrigações aplicáveis ao terceiro setor

---

<sup>151</sup> Artigo 4º inciso III da Lei nº9.790/99.

<sup>152</sup> Artigo 15B da Lei nº9.790/99, artigo 59 § 1º inciso VI, Lei 13.019/2014

<sup>153</sup> PAES, José Eduardo Sabo, “Fundações, associações e entidades de interesse social :aspectos jurídicos, contábeis, administrativos e tributários – 9ª edição rev. e atual – Rio de Janeiro:Forense,2018, p.493

<sup>154</sup> Código Civil Brasileiro Lei 10.406/2002: Art. 50.

quando na execução do múnus público, tais como legalidade, impessoalidade, publicidade, moralidade e eficiência.

### 3.2.10 Benefício Fiscal

São encontrados estudos como da OCDE sobre os incentivos fiscais para doações nacionais e internacionais, no entanto se o incentivo fiscal é um fator considerado pelo doador, nos países pesquisados, é relevante ainda que seja melhor avaliado.

O que podemos identificar em relação aos incentivos fiscais é que eles diminuem o “preço da doação” uma vez que segundo Autores<sup>155 156 157 158 159</sup> o benefício pessoal em mecanismos de alívios fiscais pode ser considerado pelos doadores e Governos que possuem políticas fiscais de estímulo a doações privadas.

Neste sentido, após estudos sobre o tema pesquisadores<sup>160</sup> concluíram que alguns países incentivam o uso de benefícios fiscais para a dedução do imposto de renda, o que se comprovou muito eficiente para aumentar o valor doado às Socos, no mesmo sentido os doadores que participaram da pesquisa manifestaram que tais benefícios foram importantes como motivação de doações de recursos financeiros.

Os benefícios fiscais são mais complexos de serem estudados, em relação ao doador, uma vez que a própria variação de mecanismos de benefícios fiscais existentes é relevante para comprovar sua eficácia, seja através das deduções fiscais ou créditos fiscais concedidos aos doadores, por exemplo.

Um doador ao decidir sobre quanto irá doar, considera o quanto lhe custará e em relação aos benefícios fiscais que ele poderá usufruir, a doação será determinada por

<sup>155</sup> BAKIJA, Jon; HEIM, Bradley T.. How Does Charitable Giving Respond to Incentives and Income? New Estimates from Panel Data. *National Tax Journal*, [S.L.], v. 64, n. 22, p. 615-650, jun. 2011. University of Chicago Press. <http://dx.doi.org/10.17310/ntj.2011.2s.08>. Disponível em: <https://www.ntanet.org/NTJ/64/2/ntj-v64n02p615-50-how-does-charitable-giving.html>. Acesso em: 19 out. 2020.

<sup>156</sup> SCHARF, Kimberly; SMITH, Sarah. Charitable donations and tax relief in the UK. In FACK, Gabrielle; LANDAIS, Camille (coord). *Charitable Giving and Tax Policy: a historical and comparative perspective*. 1 ed. Studies of policy reform. Oxford University Press, 2012. p. 120-38.

<sup>157</sup> AUTEN, Gerald E; SIEG, Holger; CLOTFELTER, Charles T. Charitable Giving, Income, and Taxes: An Analysis of Panel Data. *American Economic Review*, vol. 92, no. 1, p. 371–382, 2002.

<sup>158</sup> SMITH, Sarah. Increasing Charitable Giving: What Can We Learn from Economics?\*. *Fiscal Studies*, vol. 33, no. 4, p. 449–466, 2012.

<sup>159</sup> DEGASPERI, Nivea C.; MAINARDES, Emerson W. What motivates money donation? A study on external motivators. *Rev. Adm. (São Paulo)*, v. 52, n. 4, p. 363-373. Acesso em 29 nov. 2020.

<sup>160</sup> WIEPKING, P.; MAAS, I. Resources That Make You Generous: Effects of Social and Human Resources on Charitable Giving. *Social Forces*, vol. 87, no. 4, p. 1973–1995, 2009.

quanto será o valor da doação considerando sua receita líquida de impostos, junto com qualquer taxa de desconto adicional ( $r$ ) que possam receber do Governo.

Reunindo esses elementos, o benefício fiscal está atrelado ao preço da doação ou qual o custo/vantagem para o doador fazer uma doação privada, na maioria dos casos, o preço da doação é definido pela relação entre o custo líquido e a contribuição total, que em regra será determinado pela proporção de um desconto ou um crédito<sup>161</sup>.

Essas descobertas têm implicações para a compreensão do comportamento do doador. A evidência sugere que os doadores respondem racionalmente ao benefício fiscal, mas levam em consideração os custos e benefícios do processamento das mudanças nos incentivos fiscais.

Portanto, trata-se da visão sobre os mecanismos que devem ser estudados sobre a ótica da melhor alocação de recursos para o doador, quando se trata de doações para entidades sociais, o que não pode ser ignorado no fenômeno sobre os aspectos da racionalidade da doação.

#### **4. DOAÇÕES PARA ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL E O INCENTIVO FISCAL SOBRE O IMPOSTO DE RENDA**

Como um sistema de incentivo nacional pode servir como estímulo ou desestímulo ao colaborador, no que tange contribuições às organizações da sociedade civil? Na análise comparada com os países no arcabouço teórico vislumbra-se diversas discussões sobre o tema nos países pesquisados, em especial procurando uma maior ampliação do rol de doadores e o potencial aumento de doações às organizações da sociedade civil que desenvolvem atividades de interesse público<sup>162</sup>.

Hugo de Brito Machado Segundo, em sua obra, faz referência a Pimenta para tratar sobre a extrafiscalidade, ratificando-a como “fenômeno jurídico por meio do qual o Estado, por meio da imposição de uma obrigação tributária, procura realizar finalidade constitucional diversa da mera arrecadação para o custeio de suas atividades.”

Conforme explicitado pelo autor<sup>163</sup>

---

<sup>161</sup> FACK, Gabrielle; LANDAIS, Camille (coord). **Charitable Giving and Tax Policy: a historical and comparative perspective**. 1 ed. Studies of policy reform. Oxford University Press, 2012.

<sup>162</sup> FERREIRA, Sérgio D' Andrea. O incentivo fiscal como instituto de Direito Econômico. **Revista de Direito Administrativo**, [S.L.], v. 211, p. 31-46, 1 jan. 1998. Fundação Getulio Vargas. Disponível em: <https://bit.ly/3bLigcT>. Acesso em: 21 out. 2020.

<sup>163</sup> BRITO MACHADO SEGUNDO, Hugo De. Ciência do Direito Tributário, Economia Comportamental e Extrafiscalidade. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, vol. 8, no. 2, 2018.

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

Ainda, em relação ao mesmo tema, Ferreira<sup>164</sup> disserta que o incentivo fiscal se constitui por uma relação jurídica fechada entre as partes, com vínculo de crédito e débito, dotado o incentivado de poder de efetivação (ação) dos direitos subjetivos adquiridos e de poder de exigência (pretensão) das correlatas obrigações criadas. A variedade de instrumentação estimulativa não afasta a subjetivação das situações jurídicas decorrentes, no campo do fomento económico, sendo o incentivo instituto de Direito Constitucional.

É necessária a compreensão e distinção dos temas para uma operacionalização sistemática e eficiente por parte da administração pública frente às demandas sociais, a arrecadação dos tributos e as diretrizes orçamentárias.<sup>165</sup> Ainda, Ferreira<sup>166</sup> aduz ainda que:

Podem ser utilizados meios de Direito Privado (a concessão de crédito, de financiamento), de Direito Financeiro (o subsídio), a gerarem, na referida subjetivação situacional, a vinculação governamental. Uma das armas mais relevantes, eficientes e comuns do arsenal fomentador é o incentivo fiscal. Os incentivos fiscais, têm, para o particular, carácter desagravatório, sob o ângulo tributário, embora pressupondo um sentido gravoso, no aspecto económico; e, para o Estado, pelo menos de modo imediato, custoso, sob aquele ângulo; e vantajoso, sob a ótica económico-social.

É certo que, uma vez atribuído o incentivo, "o interesse legítimo do destinatário" - interesse que existe desde o início do processo, por evolução do simples interesse anterior -, "transforma-se num direito subjetivo do beneficiário", que no caso do incentivo fiscal traduz-se na

<sup>164</sup> FERREIRA, Sérgio D' Andrea. O incentivo fiscal como instituto de Direito Económico. **Revista de Direito Administrativo**, [S.L.], v. 211, p. 31-46, 1 jan. 1998. Fundação Getulio Vargas. Disponível em: <https://bit.ly/3bLigcT>. Acesso em: 21 out. 2020.

<sup>165</sup> "Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: (...) § 6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

<sup>166</sup> FERREIRA, Sérgio D' Andrea. O incentivo fiscal como instituto de Direito Económico. **Revista de Direito Administrativo**, [S.L.], v. 211, p. 31-46, 1 jan. 1998. Fundação Getulio Vargas. Disponível em: <https://bit.ly/3bLigcT>. Acesso em: 21 out. 2020.

prestação de não-fazer (não lançar, na hipótese de isenção; não cobrar antes, na dilatação de prazos de pagamento) ou de fazer (conceber o abatimento no valor do tributo). Na hipótese de subsídio, a obrigação governamental é de dar, consistindo o direito subjetivo do beneficiário em "um direito de crédito a seu favor e contra a Administração", que" fica assim obrigada a proceder à entrega efetiva da importância pecuniária correspondente.

Um terceiro ponto de vista a ser exposto, na relação entre contribuinte e fisco, disserta sobre a importância de agregar neste tema os interesses coletivos que justificam a concessão de benefício fiscal<sup>167</sup>. Ao realizar análises das diretrizes que devem presidir o sistema tributário, apontava a “necessidade de acomodar três interesses ou pontos de vista, não dizemos antagônicos, mas nem sempre coincidentes: o ponto de vista do Estado, vale dizer dos Poderes Públicos, o do contribuinte e o da comunidade social”.<sup>168</sup>

O autor ainda, traz uma reflexão fundamental sobre o tema de incentivos fiscais na atualidade, parecendo-lhe que o terceiro ponto de vista trazido, ou seja, como ele denominada de Comunidade social ou entidades sociais, faz-se:

Essencial para o exame dos incentivos fiscais e perdeu-se com o afastamento entre Direito Tributário e os demais elementos ou aspectos da atividade financeira. Dizemos que é essencial porque, nas exonerações, ao contrário das relações tributárias de débito, não é a propriedade privada que precisa ser protegida. São os interesses coletivos que justificam a concessão do benefício fiscal.<sup>169</sup>

No seu estudo propõe, portanto que, os dois aspectos, quais sejam, incentivo e renúncia fiscal sejam tratados de forma antagônicas:

Como faces opostas da mesma moeda: a exoneração fiscal. Um aponta o efeito positivo de estímulo, outro, o efeito orçamentário negativo. Dizemos que ambos representam o tributo ao avesso, porque revelam outro lado dessa mesma realidade. Resultam do exercício da competência tributária, assim como as regras que impõem o tributo, no entanto operam no sentido oposto ao destas: não obrigam o pagamento, determinam que não se pague ou que se pague menos. Em todo caso, não são apenas maneiras de reduzir a obrigação tributária, tampouco de favorecer

---

<sup>167</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. 2013. O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

<sup>168</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Alguns Andaimos da Constituição**. Imprensa: Rio de Janeiro, A. M. de Oliveira, 1950. p. 12

<sup>169</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. 2013. O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. p. 58.

contribuintes. Não dizem respeito simplesmente ao cálculo do tributo ou mesmo ao impacto nas contas públicas, implicam fundamentalmente a produção de resultados que estão além da relação tributária e do interesse do fisco.<sup>170</sup>

No Brasil a Constituição Federal prevê a participação e colaboração da sociedade em políticas públicas<sup>171</sup> como acima referido e inclusive no fomento de incentivo como agente normativo e regulador da atividade econômica<sup>172</sup>, tendo por valor social o desenvolvimento da nação, assegurado pelo Estado Democrático de Direito.

Os incentivos fiscais, têm, para o particular, um caráter desagratório, sob o ângulo tributário, embora pressupondo um sentido gravoso, no aspecto econômico e para o Estado, pelo menos de modo imediato, custoso e vantajoso, sob a ótica econômico-social.<sup>173</sup>

Sob a égide da importância da participação da social, seja denominada genericamente como sociedade civil, entidades, comunidades, instituições de assistência e associações e fundações, no texto Constitucional verifica-se um grande protagonismo na Carta Magna no fomento de uma maior participação social e nas ações de interesse público.

A consideração da sociedade como beneficiária de uma rede de atenção e percepção equilibrada entre o público e privado é estabelecido em vários campos do Estado, desde participe nas comissões permanentes e temporárias do Congresso Nacional em audiências públicas<sup>174</sup>, representantes da comunidade na disseminação da Constituição Federal<sup>175</sup>, legitimado para denunciar quaisquer irregularidades ou

---

<sup>170</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. 2013. O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. p. 58.

<sup>171</sup> Dispositivos da Constituição Federal: Art. 5º, XVII; art. 58, § 2, °II; art. 79, §7º; art. 82; art. 195; art. 204, I; art. 205; art. 216-A, § 1º, VIII.

<sup>172</sup> Art. 174 da Constituição Federal.

<sup>173</sup> FERREIRA, Sérgio D' Andrea. O incentivo fiscal como instituto de Direito Econômico. **Revista de Direito Administrativo**, [S.L.], v. 211, p. 31-46, 1 jan. 1998. Fundação Getulio Vargas. Disponível em: <https://bit.ly/3bLigcT>. Acesso em: 21 out. 2020.

<sup>174</sup> Art. 58. O Congresso Nacional e suas Casas terão comissões permanentes e temporárias, constituídas na forma e com as atribuições previstas no respectivo regimento ou no ato de que resultar sua criação. § 1º Na constituição das Mesas e de cada Comissão, é assegurada, tanto quanto possível, a representação proporcional dos partidos ou dos blocos parlamentares que participam da respectiva Casa. § 2º Às comissões, em razão da matéria de sua competência, cabe: (...); II - realizar audiências públicas com entidades da sociedade civil.

<sup>175</sup> Art. 64. A Imprensa Nacional e demais gráficas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, da administração direta ou indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, promoverão edição popular do texto integral da Constituição, que será posta à disposição das escolas e dos cartórios, dos sindicatos, dos quartéis, das igrejas e de outras instituições representativas da

ilegalidades dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário<sup>176</sup>, participação na gestão de fundos com destinação de interesse social<sup>177</sup>, parte da estrutura a ser incentivada pelo Estado<sup>178</sup>, atuando em parceria com o Estado nas iniciativas de assistência social, educação e saúde<sup>179</sup><sup>180</sup>, no desenvolvimento da cultura nacional<sup>181</sup> e do desporto<sup>182</sup>, proteção à criança, adolescentes e jovens<sup>183</sup> além de outras políticas setoriais advindas destas matrizes advindas do texto constitucional.

Assim também é na Constituição Federal que se verifica o papel relevante das OSCs no desenvolvimento de ações de interesse social, e portanto, não somente residual ao Estado e ao Mercado, mas também, como um ator legítimo constituído pela própria sociedade civil organizada, a qual desenvolve atividades próprias no fomento de ações de interesse público ou segue as diretrizes das políticas públicas, no intuito de promover uma sociedade mais justa e igualitária.

O reconhecimento de participação Constitucional não é um pressuposto para o

---

comunidade, gratuitamente, de modo que cada cidadão brasileiro possa receber do Estado um exemplar da Constituição do Brasil.

<sup>176</sup> Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: (...) § 2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

<sup>177</sup> Art. 82. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, com os recursos de que trata este artigo e outros que vierem a destinar, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil.

<sup>178</sup> C.F. Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. § 1º A lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento. § 2º A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo.

<sup>179</sup> Art. 199. A assistência à saúde é livre à iniciativa privada. § 1º - As instituições privadas poderão participar de forma complementar do sistema único de saúde, segundo diretrizes deste, mediante contrato de direito público ou convênio, tendo preferência as entidades filantrópicas e as sem fins lucrativos.

<sup>180</sup> Art. 204. As ações governamentais na área da assistência social serão realizadas com recursos do orçamento da seguridade social, previstos no art. 195, além de outras fontes, e organizadas com base nas seguintes diretrizes:(...)I - descentralização político-administrativa, cabendo a coordenação e as normas gerais à esfera federal e a coordenação e a execução dos respectivos programas às esferas estadual e municipal, bem como a entidades beneficentes e de assistência social.

<sup>181</sup> Art. 216-A. § 1º O Sistema Nacional de Cultura fundamenta-se na política nacional de cultura e nas suas diretrizes, estabelecidas no Plano Nacional de Cultura, e rege-se pelos seguintes princípios: VIII - autonomia dos entes federados e das instituições da sociedade civil;

<sup>182</sup> Art. 217. É dever do Estado fomentar práticas desportivas formais e não-formais, como direito de cada um, observados: (...) - a autonomia das entidades desportivas dirigentes e associações, quanto a sua organização e funcionamento.

<sup>183</sup> Art. 227. É dever da família, da sociedade e do Estado assegurar à criança, ao adolescente e ao jovem, com absoluta prioridade, o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária, além de colocá-los a salvo de toda forma de negligência, discriminação, exploração, violência, crueldade e opressão. § 1º O Estado promoverá programas de assistência integral à saúde da criança, do adolescente e do jovem, admitida a participação de entidades não governamentais, mediante políticas específicas e obedecendo aos seguintes preceitos.

recebimento de recursos públicos ou benesses tributárias, no entanto, coroa a liberdade e autonomia das organizações como forma de garantir que a sociedade tenha voz e atue conforme sua própria dinamicidade, ao longo do tempo.

A Constituição Federal de 1988, consagrando o critério da base econômica desde a Emenda Constitucional nº18/65 divide o poder fiscal, no que diz respeito aos impostos, com atenção às suas bases econômicas, utilizando-se de critério pré-jurídico, ou seja, não se refere aos impostos pela sua denominação ou pelo seu objeto jurídico, mas pelo fato econômico sobre o qual devem recair. Com isso tem-se maior segurança no sentido de que não haja invasões de competência.

No tema das tratativas tributárias Constitucionais em referências às organizações da sociedade civil que atuam em prol de interesses públicos e sociais, se deve mencionar os artigos 150, VI, “c” da Constituição Federal que assegura a imunidade de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços destas organizações e o artigo 195 §7º que assegura a algumas destas o direito à imunidade relativa às contribuições sociais *in verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
(...)

VI - instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) 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, atendidos os requisitos da lei;

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (...)

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

O artigo 174 da Constituição Federal de 1988 traz a definição do Estado como regulador e normativo da atividade econômica, cabendo a este fiscalizar, incentivar e planejá-la<sup>184</sup>.

O artigo 174 da Constituição recentemente alterado pela Lei da Liberdade Econômica, versa não apenas sobre a atuação do Estado como um agente normativo e

---

<sup>184</sup> BAGNOLI, Vicente. **Direito Econômico e Concorrencial**. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais - Rt, 2020. 560 p. 179.



regulador, mas também sua atribuição de incentivador nas atividades econômicas, incluindo com certo protagonismo as associações, representantes em grande medida, da sociedade civil organizada.

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

§ 1º A lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento.

§ 2º A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo. (...)

Portanto, nos parece que há atenção do Constituinte a atuação das organizações no desenvolvimento de atividades de interesse social, no entanto, não adentrando para o reconhecimento local de tais direitos, eles não são automáticos, pressupostos ou admitidos de forma clara pelas esferas Municipais, Estaduais e Federal, razão pela qual é objeto de constante judicialização.<sup>185</sup>

A possibilidade de participação da sociedade no fomento de atividades de interesse público e/ou social através do incentivo do Estado é um mecanismo previsto nos sistema fiscal como uma medida que pode ser interessante para os três atores envolvidos nessa relação, para o Estado como fomentador, para o doador como partícipe do ato voluntário de despendar recursos em troca de desoneração fiscal e a organização de interesse social como beneficiária que utilizará os recursos doados nas suas finalidades sociais<sup>186</sup>.

Sobre o fomento das organizações através de doação trataremos do incentivo fiscal vinculado a dedução do imposto de renda e CSLL neste estudo como forma de trazer uma reflexão mais adequada da pertinência ou não deste incentivo nos dias de hoje.

No trabalho de Fack e Landais, há referências sobre o tema incentivos fiscais sobre a renda, tais como, a dedução sobre o lucro tributável, possibilidade de oferecer crédito tributável reembolsável ou não, desconto fiscal, combinação de valores,

---

<sup>185</sup> No Supremo Tribunal Federal há ações diretas de inconstitucionalidade de Organizações que objetivam o reconhecimento de imunes de tributos em geral, desde contribuição social até imposto sobre doações. **(Ação Direta de Inconstitucionalidade nº4891, 4048, 2028, 2036)**

<sup>186</sup> FERREIRA, Sérgio D' Andrea. O incentivo fiscal como instituto de Direito Econômico. **Revista de Direito Administrativo**, [S.L.], v. 211, p. 31-46, 1 jan. 1998. Fundação Getulio Vargas. Disponível em: <https://bit.ly/3bLigcT>. Acesso em: 21 out. 2020.

complementação, piso e teto de dedução ou crédito fiscal a ser concedido<sup>187</sup>.

Obviamente que os sistemas são mais complexos do que os expostos abaixo, na tabela que simplifica os mecanismos de benefícios fiscais, tais como o Britânico que fornece uma complementação de valor a doação realizada.

A imposição de pisos ou tetos na elegibilidade de doações pelos governos pode influenciar a doação. Por exemplo, para se qualificar como uma doação dedutível. A reflexão sobre a existência ou não de um piso ou um valor mínimo para que o incentivo fiscal seja aplicado, é uma ideia que não apenas um piso reduziria a quantidade de receita perdida, como também simplificaria o sistema fiscal, uma vez que os contribuintes doando menos do que o piso não necessitariam declará-las, no entanto prevê-se que a possibilidade de se utilizar de incentivo fiscal independentemente de um piso possam aumentar as doações consideravelmente, primeiro porque desobriga o doador a declarar, segundo porque diminui o custo fiscal do Estado, deixando nas hipóteses apresentadas a responsabilidade para a OSCs beneficiária de declarar as doações recebidas, assim como acontece para as pequenas doações no Reino Unido.

Em alguns casos, ter um piso poderia eliminar uma fonte de doações questionáveis para fins de deduções, como ocorre no caso de veículos usados destinados a doação nos Estados Unidos, assim diminuiria o custo da administração destas pequenas contribuições, por outro lado, uma desvantagem de ter um piso é que alguns contribuintes perdem o incentivo fiscal, na margem, para doar, ou precisam agrupar duas doações em mais de um exercício fiscal para que fosse possível deduzi-los, a economia potencial de doar cairia nesses casos.

Sobre o piso para doar, Waters traz reflexão sobre a possibilidade de doadores de baixa renda terem acesso a esse sistema:

Alguns estudiosos podem opinar que não é apropriado para o governo encorajar contribuintes de renda média a baixa, contribuam com fundos para instituições de caridade e organizações, porque esses contribuintes devem usar seus fundos para comprar as necessidades básicas da vida, ou seja, o Código deve não encorajar esses contribuintes a contribuir com dinheiro quando eles são os menos capazes de pagar essas contribuições. Há alguma validade nessa posição. No entanto, na medida em que com uma renda baixa ou média o contribuinte está fazendo contribuições de caridade, eles devem receber um subsídio da mesma forma que os contribuintes de maior renda. Não permitindo esses contribuintes a pleitear o incentivo fiscal, apenas os de maior renda, os contribuintes ditam quais organizações de caridade irão essencialmente receber subsídio governamental. Além disso, o subsídio

---

<sup>187</sup> FACK, Gabrielle; LANDAIS, Camille (coord). **Charitable Giving and Tax Policy: a historical and comparative perspective**. 1 ed. Studies of policy reform. Oxford University Press, 2012.

do crédito para contribuintes de baixa renda protege a integridade do progressista e a estrutura do imposto de renda. Fazendo as alterações recomendadas, o Congresso poderia manter um delicado equilíbrio entre a criação de um imposto incentivo que beneficie todos os contribuintes e garantindo que o incentivo fiscal permaneça em vigor à medida que o imposto sobre a propriedade é gradualmente eliminado.<sup>188</sup>

**Tabela 2:**

Dedução	Crédito	Complementação
Dinamarca	Canadá 29% sobre a doação	Reino Unido
Reino Unido	França 60% sobre a doação	
Estados Unidos		
Brasil		

No caso de teto para doações, também a maioria dos países apresentam este sistema, sendo que nos países onde as pessoas de alta renda representam a maior parte das contribuições filantrópicas, o teto pode limitar substancialmente o efeito do incentivo.

Em alguns países pesquisados nem todos os contribuintes estão aptos para fins de incentivos fiscais em suas doações realizadas, a grande maioria dos países demanda a elaboração de declaração para tanto. Em relação ao teto, a Dinamarca é um exemplo, os contribuintes só podem deduzir até 5000 coroas Dinamarquesas. A dimensão exata dos efeitos de piso e teto para utilizar-se do benefício fiscal é complexa, no entanto, não parece descabido concluir que os limites sobre doações aptas aos incentivos fiscais podem limitar o valor das doações.

**Tabela 3:**

Sem teto para doação	Teto alto para doações	Teto baixo para doações
Reino Unido	Canadá - 60% da renda	Dinamarca 5.000 CD
	França - 20% da renda	Brasil 2% do lucro operacional <sup>189</sup>

<sup>188</sup> LINDSEY, Vada Waters. The Charitable Contribution Deduction: the chaa historical review and a look to the future. *Neb. L. Rev.* **1056**, Nebraska, v. 81, n. 1056, p. 1057-1095, 2002. Disponível em: <https://scholarship.law.marquette.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=&httpsredir=1&article=1574&context=facpub>. Acesso em: 21 out. 2020.

<sup>189</sup> No Brasil somente doações de pessoas jurídicas são dedutíveis para doações diretas para fins sociais. BRASIL. Lei nº13.019, de 31 de julho de 2014. Estabelece o regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público e recíproco, mediante a execução de atividades ou de projetos previamente estabelecidos em planos de trabalho inseridos em termos de colaboração, em termos de fomento ou em acordos de cooperação; define diretrizes para a política de fomento, de colaboração e de

Para a maioria dos países com teto o incentivo, ou seja, o preço da doação é 0-visto que não há incentivo fiscal para quem excede o teto e nessas hipóteses o valor do incentivo fiscal, ou a sua atratividade para o doador cai pela metade.

As autoras definem tais parâmetros para analisar os cinco países da OCDE (EUA, Canadá, Dinamarca, França e Reino Unido) e trataremos a seguir dos referenciais brasileiros nos mesmos referenciais para uma compreensão clara do incentivo sobre o imposto de renda para doações às instituições brasileiras.<sup>190 191 192</sup>

Dedução sobre o rendimento tributável: incentivo fiscal que permite às pessoas físicas reduzir o total de sua renda tributável considerando abatimento da sua base de cálculo deduzindo as despesas específicas de sua renda total. O incentivo vai depender diretamente da alíquota marginal a ser paga no imposto de renda devido pelo contribuinte. Assim, se a alíquota marginal enfrentada pelo contribuinte for de  $\tau$ , o valor marginal da contribuição será de  $1 - \tau$ . Em outras palavras, quanto maior a alíquota marginal  $\tau$ , menor o valor das contribuições.

Crédito Tributável não reembolsável: o crédito fiscal é uma redução do passivo fiscal. Normalmente é concedido condicionado ao cumprimento de alguns requisitos. Um crédito fiscal para contribuições de caridade consistirá tipicamente na concessão de uma redução do passivo fiscal igual a uma fração  $t$  das contribuições  $g$  incorridas pelo contribuinte. Quando o crédito fiscal não for reembolsável, as pessoas físicas receberão um pagamento igual ao mínimo ( $t \cdot g, T$ ), onde  $T$  é o passivo fiscal inicial do contribuinte.

Compatibilização ou Complementação da doação: incentivo que o Governo fornece aos doadores, consistindo em uma complementação a contribuição de uma pessoa física com um valor adicional, geralmente expresso como uma fração da contribuição original.

Desconto: incentivo que consiste em reduzir o valor de uma contribuição através de um “abatimento” ao doador de uma fração de sua contribuição;

---

cooperação com organizações da sociedade civil; e altera as Leis n°s 8.429, de 2 de junho de 1992, e 9.790, de 23 de março de 1999. (Redação dada pela Lei n° 13.204, de 2015) Acesso em: 22 out. 2020.

<sup>190</sup> Ao contrário de todos os países pesquisados, o Brasil é o único país que traz vedação expressa de destinação de recursos para o exterior a qualquer título no seu código tributário, para fins de fruição do imposto de renda das OSCs. Existe vedação das OSCs em realizarem remessas ao exterior.

<sup>191</sup> BRASIL. Lei n°9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Acesso em: 22 out. 2020.

<sup>192</sup> BRASIL. Lei n°5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Acesso em: 22 out. 2020.

Crédito fiscal reembolsável: um crédito fiscal é uma redução do passivo fiscal do contribuinte/doador. Normalmente é concedido condicionado ao cumprimento de alguns requisitos. Um crédito fiscal para contribuições de caridade consistirá tipicamente na concessão de uma redução do passivo fiscal igual a uma fração  $t$  das contribuições  $g$  incorridas pelo contribuinte. Quando o crédito fiscal é reembolsável, as pessoas físicas receberão um pagamento de  $t \cdot g$  independentemente de  $t \cdot g$  ser menor ou maior do que o passivo fiscal real do contribuinte.

No Brasil o incentivo fiscal sobre o imposto de renda se equipara à dedução sobre o rendimento tributável quando se trata de doação nos mesmos moldes apresentados dos cinco países da OCDE pesquisados, no entanto com limitações.<sup>193</sup>

Nos estudos iniciais no Brasil sobre novos marcos normativos no terceiro setor que gerariam impactos na política fiscal, houve grande mobilização no fim dos anos 90 que resultou na edição da Lei nº 9.790/99 já mencionada anteriormente. A Lei trouxe para o campo das organizações aptas a fornecer incentivo fiscal a doadores um espectro muito maior e diversificado de objetivos sociais abrangidos. O incentivo de forma livre para instituições sem depender de projetos previamente aprovados em fundos de conselhos de políticas públicas temáticas ou leis de incentivo temáticas mas com a necessidade de registro prévio do Ministério da Justiça.<sup>194</sup>

Sobre o processo legislativo da construção da Lei nº 9.790/99 citamos:

“O mecanismo tradicional de incentivo às doações é a dedução da base tributável do Imposto de Renda. As restrições impostas às deduções de doações de pessoas físicas (que não têm nenhuma forma de abatimento) e de pessoas jurídicas, a partir de 1995, constituíam, segundo opinião das OSC, obstáculos à construção da responsabilidade social

<sup>193</sup> MARTINS, Orleans Silva. Terceiro Setor – aspectos tributários e incentivos fiscais. **Revista Brasileira de Contabilidade**, [S.l.], n. 160, p. 26-37, jan. 2012. ISSN 2526-8414. Disponível em: <http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/685>. Acesso em: 22 out. 2020.

<sup>194</sup> Ferrarezi, Elisabete Roseli. "A reforma do marco legal do terceiro setor no Brasil: a criação da lei das OSCIP (Lei 9.790/99)." (2007). O texto base para a discussão sobre incentivos em um novo marco legal do Terceiro Setor que foi posteriormente 1999 concretizado pela Lei 9.790/99 trouxe algumas vertentes sobre financiamento e incentivo fiscais as OSCs: “Realizar campanhas de mobilização, voltadas à opinião pública, para incentivar a realização de doações para as organizações do terceiro setor; realizar campanhas voltadas ao setor empresarial que incentivem a realização de doações para organizações do terceiro setor; aperfeiçoar os mecanismos de incentivo às doações, estudando outras formas de dedução mais eficientes, além do imposto devido, e que sejam capazes de diminuir os custos a elas associados; revogar a Lei 9250/95 e elaborar novo dispositivo que reintroduza a possibilidade de dedução, para efeitos de Imposto de Renda, das doações realizadas por pessoas físicas às organizações do terceiro setor, redefinindo um novo limite percentual para a base de cálculo e novos critérios de habilitação dessas organizações para democratizar o acesso a tais benefícios; revogar a Lei 9249/95, procedendo à revisão do percentual a ser estabelecido para a dedução das contribuições capazes de estimular a filantropia empresarial e a definição de novos critérios de habilitação das organizações do terceiro setor para democratizar o acesso a tais benefícios e por fim; criar um Grupo de Trabalho para propor um novo modelo integrado de financiamento para as atividades de interesse público desenvolvidas pelas Organizações do terceiro setor (dotações orçamentárias, fundos dotais, etc.)” (Documento-Base, 1997, segunda versão: 27).

dos empresários, da filantropia privada e da sustentabilidade financeira das OSC. Em 1995, a Lei nº 9.249 diminuiu o limite de dedução das doações do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica de 5% para 2% sobre o lucro operacional, e a Lei nº 9.250 impediu a dedução de pessoa física. A Lei nº 9.249 equiparou as organizações do terceiro setor de benefício mútuo (como fundações destinadas a empregados) às que perseguem o fim público e introduziu a exigência da Declaração de Utilidade Pública Federal da entidade para que a empresa pudesse realizar a dedução<sup>195</sup>.

Posteriormente, com o advento dos estudos para a elaboração de um novo marco normativo para o terceiro setor, com ênfase nas relações contratuais com a Administração Pública, a Lei 13.019/2014 alterada substancialmente pela Lei 13.204/2015 a reboque de diversas mudanças no ambiente regulatório do Terceiro Setor agregou para as organizações em geral, o acesso a incentivo fiscal, independentemente de títulos, certificados ou qualificações como estava regulado até então. Assim, além das organizações que possuem e mantêm a qualificação concedida pelo Ministério da Justiça como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público, as organizações da sociedade civil enquadradas na Lei nº 13.019/14, podem incentivar doadores por meio a dedução no imposto de renda da pessoa jurídica que apura seu imposto pelo regime de lucro real.

#### **4.1 Do conflito entre duas leis federais de incentivos fiscais para doação às OSCs**

Como se examinará a seguir, os incentivos federais não são uniformizados entre as leis de referência ao terceiro setor no País, a Lei 9.790/99 e Lei 13.019/14. Enquanto a primeira possui a base de cálculo do lucro operacional bruto, o segundo a receita bruta ambas da pessoa jurídica somente.<sup>196</sup>

A Lei nº 9.790/99 foi incluída no regime da Lei nº 9.249/1995 com a possibilidade de oferecer incentivo fiscal a doadores para organizações com a chancela concedida pelo Ministério da Justiça, nos termos do Artigo 13 § 2º III alínea c da Lei nº 9.249/1995, ou seja, aplicava-se uma mesma referência legislativa ao benefício fiscal aos doadores.

O Incentivo fiscal trazido na Lei nº 9.249/95 determina que as doações realizadas por pessoa jurídica e entidades, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos,

---

<sup>195</sup> FERRAREZI, Elisabete. El nuevo marco legal del Tercer Setor em Brasil. **Revista del CLAD Reforma y Democracia**, n. 20, Venezuela, Jun. de 2001.

<sup>196</sup> A aplicação de duas bases de cálculo para fins de incentivo fiscal para empresas que atuam sob o regime de lucro real, seja o lucro operacional ou a receita bruta, foi parcialmente sanado pelas consultas à COSIT e expedição de IN da Secretaria da Receita Federal que igualou por norma administrativa inferior e interpretativa, a aplicação se dá na atualidade nas duas leis sob a base de cálculo do lucro operacional da empresa. Solução de Consulta COSIT nº 110/2018, 191/2018, 271/2018.

para fins de dedução, terão o limite de até 2% do seu lucro operacional<sup>197</sup>.

Já na Lei 13.019/2014, foi instituído que as organizações da sociedade civil poderão receber doações de pessoas jurídicas, até o limite de 2% (dois por cento) de sua receita bruta<sup>198</sup>.

Assim apresenta-se uma dissonância entre os dois textos, o primeiro que aduz que para fins de dedução a base de cálculo deve ser o lucro operacional e outra que menciona que a dedução terá como base de cálculo a receita bruta o que na prática significa parâmetros completamente diferentes.

Considerando que tal distinção estaria promovendo uma externalidade negativa para doadores com a insegurança jurídica da regra a ser aplicada, não houve uma alteração na legislação e sim firmou-se entendimento na Secretaria de Receita Federal através de Consultas Tributárias no sentido de trazer referências e práticas de deduções aceitáveis pelo órgão.<sup>199</sup>

Assim, a referência aplicação de duas bases de cálculo para fins de incentivo fiscal para empresas que atuam sob o regime de lucro real, seja o lucro operacional ou a receita bruta, foi parcialmente sanado pelas consultas à COSIT e expedição de IN da Secretaria da Receita Federal que igualou por norma administrativa inferior e interpretativa, a aplicação se dá na atualidade nas duas leis tendo como base de cálculo para aplicação do benefício fiscal o lucro operacional da empresa doadora.

Por óbvio, tais diferenças prejudicam a segurança jurídica de todo um sistema que deveria em regra ser padronizado para facilitar ao doador uma tomada de decisão a respeito da doação incentivada.

---

<sup>197</sup> BRASIL. Lei nº9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Acesso em: 22 out. 2020.

<sup>198</sup> BRASIL. Lei nº 13.204, de 14 de dezembro de 2015. Altera a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014, “que estabelece o regime jurídico das parcerias voluntárias, envolvendo ou não transferências de recursos financeiros, entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público; define diretrizes para a política de fomento e de colaboração com organizações da sociedade civil; institui o termo de colaboração e o termo de fomento; e altera as Leis nº 8.429, de 2 de junho de 1992, e 9.790, de 23 de março de 1999”; altera as Leis nº 8.429, de 2 de junho de 1992, 9.790, de 23 de março de 1999, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 12.101, de 27 de novembro de 2009, e 8.666, de 21 de junho de 1993; e revoga a Lei nº 91, de 28 de agosto de 1935. Lei Nº 13.204, de 14 de dezembro de 2015, [S. l.], 15 dez de 2015. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113204.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113204.htm). Acesso em: 22 out. 2020.

<sup>199</sup> Solução de Consulta COSIT nº110/2018, 191/2018, 271/2018.

## 4.2 Incentivos fiscais para doações diretas e para doações indiretas

Como brevemente explorado neste trabalho, para a sustentabilidade e perenidade das organizações é fundamental que exista um ambiente regulatório claro e juridicamente seguro. No âmbito da obtenção de recursos das instituições de interesse social, a doação está relacionada a diversas fontes de recursos, desde empresas da iniciativa privada até pessoas físicas.

No Brasil, a doação ocorre de forma incentivada majoritariamente para projetos de forma indireta, através de projetos previamente aprovados por órgãos públicos ou conselhos de políticas públicas.

Na prática, as organizações que utilizam como fonte de recursos as doações advindas exclusivamente de projetos ficam limitadas no tempo, uma vez que os projetos são temporários, os indicadores e resultados são verificados somente naquele período. Têm dificuldade de incrementar seus sistemas, e investir em áreas importantes como comunicação, inovação, segurança jurídica e prestação de contas.

Como recebem os recursos doados ao fundo, que são geridos pelos conselhos de políticas públicas, ainda sofrem descontos sobre o valor doado, seja como taxa administrativa, seja para repartir parte do valor com organizações deficitárias na captação de doadores. Também criam uma cultura de instabilidade profissional no segmento, uma vez que, essas organizações só contratam profissionais pelo período que o projeto incentivo irá perdurar, não conseguem investir na qualificação de seus profissionais ao longo do tempo.

A estratégia de doação com incentivo fiscal via projetos não contribui para a melhoria do Terceiro Setor, na estrutura interna das instituições ou até na eventual ampliação de atividades e será muito mais complexo investir no fomento de novas fontes de recursos irrestritas a projetos incentivados ou mesmo para sua manutenção.

Tabela 4:

Tema ou Organização	Leis Federais	Pessoa Jurídica Percentual dedutível do IRPJ	Vantagem fiscal sobre o valor doado	Pessoa Física Percentual dedutível do IRPF	Vantagem fiscal sobre o valor doado
<b>Doação Indireta as Instituições</b>					
Cultura	8.313/91	4%	64% a 74% ou 100%	6%	64% a 74% ou 100%
Audiovisual	8685/93 e 11.329/06	3%	125%	6%	125%



Idoso	12.213/10	1%	100%	6%	100%
Criança e Adolescente	8.069/90 e 12.594/12	1%	100%	6%	100%
Câncer e Pessoa com Deficiência	12.715/12	1%	100%	1%	100%
Desporto	11.438/06	1%	100%	6%	100%
<b>Doação direta as Instituições</b>					
OSCIP	9.790/99 e 9.249/95	Até 2% do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução. Somente empresas no regime de Lucro Real.	24 a 34%	Não se aplica esse incentivo para PF	Não se aplica esse incentivo para PF
OSC	13.019/14 e 9.249/95	Até 2% da receita bruta da pessoa jurídica. Somente empresas no regime de Lucro Real.	24 a 34%	Não se aplica esse incentivo para PF	Não se aplica esse incentivo para PF
Ensino e Pesquisa criadas por Lei Federal	9.249/95 e 9.580/18	1,5% do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução.	34%	Não se aplica esse incentivo para PF	Não se aplica esse incentivo para PF

No quadro acima é possível identificar que, somente são aptas ao incentivo fiscal, as doações diretas de pessoas jurídicas que atuam sob o regime de lucro real para organizações Qualificadas como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (chancelada pelo Ministério da Justiça) e Organizações enquadradas na Lei 13.019/2014.

As Instituições de Ensino e Pesquisa são criadas por Lei Federal, portanto não foram criadas voluntariamente e sim por iniciativa pública o que as distingue completamente das organizações da sociedade civil objeto deste estudo conforme a classificação inicial de Johns Hopkins Institute for Policy Studies, 1996<sup>200</sup> e a classificação internacional das organizações sem fins lucrativos (ICNPO). Novamente ratifica-se que não se aplica para as pessoas físicas qualquer incentivo fiscal nas doações direta para as organizações em qualquer modalidade de declaração.

Como a proposta é examinar as doações com base na autonomia das organizações e liberdade de escolha do donatário, as doações que possuem benefícios fiscais para o doador fora destes parâmetros não serão alcançadas. É facultado ao doador escolher

<sup>200</sup> THE INTERNATIONAL CLASSIFICATION OF NONPROFIT ORGANIZATIONS. ICNPO Revision 1, 1996. In: Working Papers of the Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project, n. 19. Baltimore: Johns Hopkins Institute for Policy Studies, 1996.

projetos que estejam vinculados a fundos públicos, no entanto, como nos países da OCDE pesquisados não há esta alçada para fins de benefícios fiscais entende-se mais adequado este paralelo.

Os países da OCDE pesquisados neste estudo dos autores<sup>201</sup>, não possuem doações por intermédio de órgãos ligados à estrutura governamental para fins de utilização de incentivos fiscais à doadores. O controle social é realizado pelo próprio doador e pela sociedade em geral que elege ou não, determinadas organizações como dignas de confiança para o seu investimento através de uma doação privada.

Na ótica de uma maior autonomia, às destinações diretamente para as organizações da sociedade civil as favorecem no sentido de utilização dos recursos de forma ampla e geral, uma vez que para as organizações da sociedade civil é muito importante contar com doadores para sua sustentabilidade financeira e estrutural.

As doações livres, sem contrapartida de execução de projeto pré-aprovado não significa por outro lado, ausência de prestação de contas, até porque o sistema do terceiro setor na atualidade possui muitas ferramentas de aferição de metas, conselho fiscal, transparência e boas práticas, seja por incentivo de doadores seja por uma necessidade de externar ao seu público-alvo e demais organizações convergentes ou “concorrentes” sua eficiência e confiabilidade.

A legitimidade e credibilidade das organizações é posta muitas vezes em cheque em função do desvirtuamento de algumas entidades que não são reconhecidas pelo próprio setor que ocorreram e ocorrem ao longo da história não só no Brasil, como nos EUA e França em função do apetite à elisão fiscal. Por essa razão, iniciativas como selos institucionais, reconhecimentos públicos e privados são tão valorizados pelos doadores.<sup>202</sup>

### 4.3. Incentivos fiscais sobre a renda e o preço da doação

A análise da relação entre a renda de um país e a medida que o sistema fiscal favorece as doações beneficentes é feita considerando o cenário dos países da OCDE analisados, os países com maior renda per capita podem não ter a necessidade de oferecer

---

<sup>201</sup> FACK, Gabrielle; LANDAIS, Camille (coord). **Charitable Giving and Tax Policy: a historical and comparative perspective**. 1 ed. Studies of policy reform. Oxford University Press, 2012.

<sup>202</sup> O selo Doar tem como objetivos incentivar, legitimar e destacar o profissionalismo e a transparência nas organizações não-governamentais brasileiras, na forma de um atestado independente de sua adequação aos Padrões de Gestão Profissional e Transparência (PGT) <https://www.institutodoar.org/selo-doar/criterios/>. Acessado em: 20 out. 2020.

incentivos fiscais para reduzir o preço da doação ao doador, uma vez que os cidadãos em tese, possuem mais recursos livres para a doar<sup>203</sup>, por outro lado, a força do incentivo do preço tem pouca relação com a renda, uma vez que os países ricos parecem ter a mesma probabilidade de empregar incentivos sobre o preço da doação tanto quanto os países em desenvolvimento.

Os Autores<sup>204</sup>, contribuíram muito com a análise sobre os efeitos do preço das doações e as políticas fiscais, o recorte comparativo entre os países da OCDE para doações sociais, principalmente, internacionais.

Assim, entenderam que a política fiscal pode influenciar o nível das doações privadas para OSCs principalmente de duas maneiras através dos incentivos fiscais direcionados que reduzem o “preço” da doação e através de impostos mais baixos em geral que permitem aos cidadãos e as empresas com mais renda após o pagamento dos impostos devidos, para doar posteriormente a causas sociais. Incentivos fiscais direcionados em geral à dedução ou crédito fiscal do imposto de renda aumentam a doação através de um efeito “preço”.

Foi mapeado que para incentivos, um dólar na renda investido (doador), depois dos impostos, financia mais do um dólar para o social. No caso das deduções, o efeito preço reduz o “preço” de uma doação pela alíquota do imposto.

O efeito do preço da doação é o componente mais importante do efeito geral previsto sobre a doação em quase todas as simulações de mudanças fiscais e, como resultado, recebeu um escrutínio particular na maioria das análises estatísticas do impacto das políticas fiscais nas doações. Existem na atualidade bons dados da OCDE sobre as taxas de impostos nacionais que permitem comparações entre os países, no que tange as doações com incentivos fiscais para instituições sem fins lucrativos de interesse social<sup>205</sup>.

A maioria dos estudos sobre as estimativas do impacto das políticas fiscais sobre as doações privadas, seja para doações nacionais ou internacionais, considera as políticas fiscais como meios de afetação às doações. É estimado o aumento proporcional das

---

<sup>203</sup> BILLITTERI, Thomas J. **Moving Giving off the Dime By Thomas J. Billitteri**: can white house increase share of u.s. income that goes to charity?. Can White House increase the share of U.S. income that goes to charity?. 1999. In *The Chronicle of philanthropy*. Disponível em: <https://www.philanthropy.com/article/moving-giving-off-the-dime/>. Acesso em: 20 out. 2020.

<sup>204</sup> STANDLEY, Scott; ROODMAN, David. Tax Policies to Promote Private Charitable Giving in DAC Countries. *Ssrn Electronic Journal*, [S.L.], p. 1-41, 2006. Elsevier BV. Disponível em: <https://www.cgdev.org/publication/tax-policies-promote-private-charitable-giving-dac-countries-working-paper-82>. Acesso em: 19 out 2020.

<sup>205</sup> CLOTFELTER, Charles T.. **Federal Tax Policy and Charitable Giving**. Chicago: National Bureau Of Economic Research Monograph, 1985. 329 p.

doações ocasionadas pelas políticas fiscais, comparadas as doações efetivamente realizadas e depois é feita a contraprova, calculando o inversamente proporcional para estimar quanto teria ocorrido na ausência das políticas fiscais e quanto essa política fiscal significa na realidade no fomento e estímulo à doação para fins sociais.

Assim, foram encontradas evidências que sugerem que há um efeito sobre o preço da doação para fins de interesse público e social. Segundo Fack e Landais

(...) a análise positiva do efeito dos incentivos fiscais concentra-se nas respostas comportamentais à tributação. O parâmetro mais discutido é a elasticidade-preço da doação, que mede como as contribuições de caridade relatadas pelo contribuinte mudam à medida que o “preço da doação” muda devido a modificações nos incentivos fiscais<sup>206</sup>.

A título de exemplo, uma elasticidade de -1 no preço da doação significa que um declínio de 1% no preço do imposto leva a um aumento de 1% nas contribuições. A capacidade de resposta dos contribuintes condiciona a otimização desses incentivos fiscais e houve pelos autores uma contração maior na “regra da elasticidade da unidade”, que afirma que os incentivos fiscais são eficientes se a elasticidade do preço da doação for igual ou superior a um (1) em valores absolutos.

Seria possível encontrar um padrão ótimo de elasticidade a ser seguido pelos governos, pelo qual a renúncia fiscal estatal alcançaria uma quantidade mais representativa do que a própria renúncia. Outro problema atacado seria a *tipologia* do incentivo governamental: em outras palavras, se a diferença de denominação do incentivo afeta o comportamento dos doadores.

Se definirmos que as doações beneficentes em uma equação simples são representada por  $D$  e o consumo por  $C$ , e a família que realiza doações como  $U(C, D)$  maximizada, havendo eventual restrição orçamentária familiar, a restrição se refletirá em considerar as isenções sobre o imposto de renda para doações que influenciam o “preço da doação”. É possível estudar as *elasticidades de preço* verificadas entre política tributária e contribuições à caridade, o que permitiria atestar quanto uma modificação nos incentivos fiscais alteraria a quantidade de contribuições.

Assim, uma forma de encorajar a doação, por exemplo, é baixar o preço. Os autores<sup>207</sup> resumem esta pesquisa e fornecem as estimativas mais recentes da elasticidade

<sup>206</sup> FACK, Gabrielle; LANDAIS, Camille (coord). **Charitable Giving and Tax Policy: a historical and comparative perspective**. 1 ed. Studies of policy reform. Oxford University Press, 2012. p. 16.

<sup>207</sup> BAKIJA, Jon; HEIM, Bradley T.. How Does Charitable Giving Respond to Incentives and Income? New Estimates from Panel Data. **National Tax Journal**, [S.L.], v. 64, n. 22, p. 615-650, jun. 2011. University of Chicago Press. <http://dx.doi.org/10.17310/ntj.2011.2s.08>. Disponível em:

de preço usando um conjunto de dados de painel de declarações fiscais individuais abrangendo o período 1979–2006. Muitas das pesquisas que relatam sugere que a elasticidade de doação,  $\varepsilon$ , é próxima a  $-1$ . Alguns encontram uma resposta inelástica,  $|\varepsilon| < 1$ , e sugerem que dar pode provavelmente ser elástico,  $|\varepsilon| > 1$ .

Por exemplo, uma elasticidade de  $-1$  significa que uma queda de 1% no valor do imposto leva a um aumento de 1% nas contribuições.

Como referência argumenta-se que nos Estados Unidos, os contribuintes podem deduzir o valor total de uma doação beneficente de suas receitas tributáveis se discriminarem suas declarações fiscais<sup>208</sup>. Com efeito, o preço da doação é reduzido pelo valor que seria devido sobre a renda, que é proporcional à taxa marginal de imposto. As taxas marginais de imposto sobre a renda nos Estados Unidos variam de 10% a 35%. Para os americanos na faixa de renda superior com rendimentos acima de \$336.550, a alíquota de imposto marginal de 2006 é de 35%.

Se alguém dessa faixa de impostos doa \$100 para uma OSC e faz a dedução da doação beneficente, eles economizam \$35 em impostos. O custo líquido da doação chega a \$65,28. Enquanto isso, os contribuintes canadenses podem obter um crédito de imposto federal igual a 17% dos primeiros \$200 doados a instituições de interesse público registradas em um ano fiscal e 29% para valores além dos primeiros \$200. No Canadá, uma doação de \$100 resulta em um crédito fiscal federal de 17%, ou seja, tem um preço maior sobre o mesmo valor doado, perfazendo \$83.

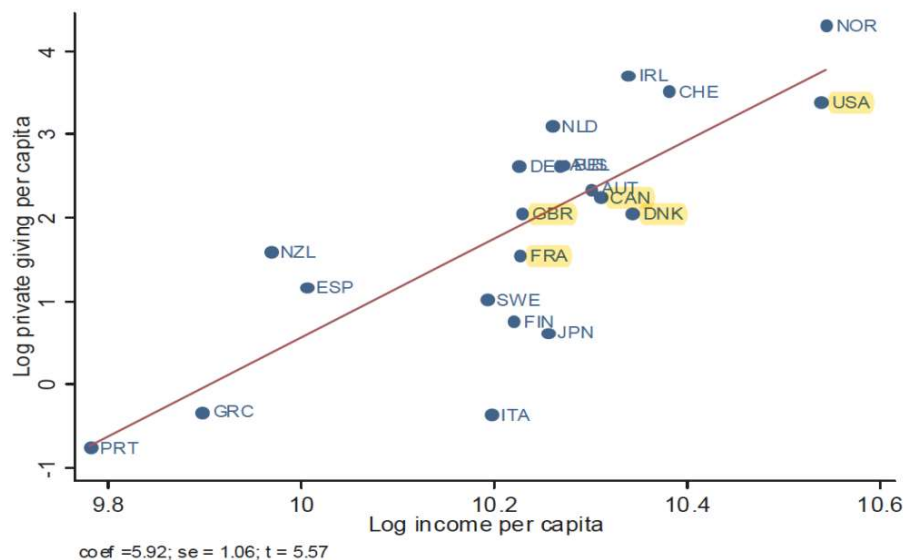
A elasticidade no preço da doação mensura a forma como os contribuintes relatam a mudança das doações privadas para fins de interesse social (em termos percentuais) conforme o valor da doação varia em 1% devido a mudanças nos incentivos fiscais.

Figura 1: renda e doações privadas per capita

---

<https://www.ntanet.org/NTJ/64/2/ntj-v64n02p615-50-how-does-charitable-giving.html>. Acesso em: 19 out. 2020.

<sup>208</sup> STANDLEY, Scott; ROODMAN, David. Tax Policies to Promote Private Charitable Giving in DAC Countries. *Ssrn Electronic Journal*, [S.L.], p. 1-41, 2006. Elsevier BV. Disponível em: <https://www.cgdev.org/publication/tax-policies-promote-private-charitable-giving-dac-countries-working-paper-82>. Acesso em: 19 out 2020.



Fonte: OCDE/DAC (2005); World Bank (2005)

Há mais para entender como as políticas fiscais afetam as doações do que simplesmente tentar para medir a elasticidade-preço para doação.

Com relação às doações voluntárias, alguns países oferecem incentivos diretos a todos os contribuintes (por exemplo, EUA, Canadá, Reino Unido, Alemanha, Austrália, Índia, Indonésia), outros apenas para aqueles com alta renda ou altos níveis de doações, alguns limitam estritamente quanto pode-se compensar a responsabilidade tributária com sua doação (por exemplo, Argentina (limitada a 5% do valor tributável base), China (até 30% da renda tributável), República Tcheca (limite de 10% da renda se pelo menos 2% são doados), França (limite de 20% da renda tributável), Rússia (limite de 25% da renda tributável), África do Sul (limite de 10% da renda tributável)) e outros não fornecem incentivos (por exemplo, Afeganistão, Brasil, Croácia, Israel (incentivos dados apenas para doações a instituições públicas)).

Dos cinco países analisados, temos o emprego do incentivo fiscal sobre a renda em todos eles, seja para pessoas físicas, seja para pessoa jurídica, tornando a prática do incentivo fiscal sobre a renda a mais comum entre os países da OCDE,<sup>209</sup> sendo que a maioria possibilita que as doações sejam incentivadas através da dedução sobre o imposto de renda ou a utilização do sistema de crédito fiscal.

<sup>209</sup> STANDLEY, Scott; ROODMAN, David. Tax Policies to Promote Private Charitable Giving in DAC Countries. *Ssrn Electronic Journal*, [S.L.], p. 1-41, 2006. Elsevier BV. Disponível em: <https://www.cgdev.org/publication/tax-policies-promote-private-charitable-giving-dac-countries-working-paper-82>. Acesso em: 19 out 2020.

## CONCLUSÃO

A manifestação da filantropia ou doação para fins de interesse público e social na história mostrava-se exclusivamente atrelada às manifestações religiosas, executada em forma de caridade.

Questão interessante é a análise dos motivos que levam alguém a doar. Subjetivamente, o sentimento de satisfação psicológica obtido com a doação é muito relevante, principalmente se vier acompanhado de reconhecimento social pelo ato. Em caráter mais comunitário, a doação pode ser encarada como um hábito socialmente construído que é reproduzido por tradição.

Também é frequente a busca pela efetivação de resultados concretos mediante doações. Ou seja, o doador pretende vislumbrar transformações sociais em âmbitos específicos por meio de seu auxílio financeiro. Nesse sentido, um indivíduo interessado na melhoria da educação do seu país, por exemplo, tenderia a contribuir para organizações do terceiro setor, cujos projetos visem à melhoria das condições educacionais. Em âmbito institucional, nota-se que as doações são realizadas de acordo com certo grau de afinidade do doador com a instituição donatária, seja por compatibilização de aspirações e valores, seja por gratidão em relação a algo recebido no passado. A título de exemplo, as universidades tendem a possuir ex-alunos entre seus maiores doadores, os quais carregam uma sensação de pertencimento à instituição.

Em face deste cenário, a filantropia surge como alternativa ao cumprimento das responsabilidades estatais e, em virtude de sua ascensão, requer políticas públicas e regulamentação legal capazes de orientar sua execução de forma objetiva e sem desvios. Tendo em vista, essas evidentes possibilidades de desvirtuar o objetivo primordial das doações os países se empenharam em elaborar diferentes legislações tributárias para contribuir com estruturas de incentivo a doadores, sem permitir que a filantropia decaia em modo enriquecimento ilícito ou evasão fiscal.

É fato que o fortalecimento da filantropia ou do terceiro setor não pode ser uma forma do Estado se eximir de seus deveres sociais. Contudo, em âmbito institucional, a filantropia pode ser encarada com uma forma inteligente de promover a redistribuição de renda contando com a participação voluntária das pessoas. Em vez da coação promovida pelos tributos, por exemplo, busca o mesmo resultado convencendo representantes das classes mais abastadas a distribuírem parte de suas riquezas.

A filantropia também não se degenera num instrumento para promoção de agendas ideológicas de caráter liberal. Mesmo que as políticas de incentivo à filantropia possam, em algum momento, fazer eco às aspirações de liberdade que fundamentam o liberalismo, deve ser respeitado seu caráter supra-ideológico. Afinal, qualquer instrumentalização de instituições sociais sempre tende a perverter seu sentido, obstruindo os objetivos práticos a que se propuseram alcançar num primeiro momento.

Se esse cuidado institucional, os valores que deveriam inspirar a prática – como a solidariedade ou o desejo de melhorar a sociedade – são inseridos numa equação de puro oportunismo capitalista, contribuindo para o esvaziamento de seu significado. E não se engane aqueles que entendem que essa desconstrução não tem importância prática: não obstante a relevância dos aspectos econômicos, a ação social também é fundada em valores, que devem ser preservados.

Há uma ampla variedade de modalidades para praticar a filantropia nos diferentes países do mundo. Essencialmente, essas diferenças existem em função de fatores históricos e questões tributárias que contribuir ou desestimular as doações para as entidades filantrópicas, sendo de especial relevância a maneira como a legislação regulamenta a questão. Além de incentivo, uma regulamentação adequada evita fraudes.

Em países ditos emergentes, como o Brasil, a presença do Estado como promotor do bem-estar social apresenta diversas falhas. Nesse contexto, as instituições de interesse social mostram-se ainda mais importante, sendo incentivada por atrativos econômicos. Incentiva-se os indivíduos abastados a promoverem ações beneficentes juntos às pessoas em situação de vulnerabilidade social.

De todo modo, o desenvolvimento da filantropia não necessariamente acompanha a situação socioeconômica do país. A regulamentação tem um papel de extrema relevância nesse sentido. Embora nos Estados Unidos e o Canadá sejam próximos em aspectos socioeconômicos, geográficos e culturais, no primeiro país a prática da filantropia é muito mais desenvolvida. Com efeito, os Estados Unidos é o país onde mais se doa no mundo, e isso decorre do fato de que possuem uma legislação muito mais permissiva em comparação o Canadá ou mesmo países da Europa.

Nas diferentes nações, o posicionamento estatal diante da filantropia é decisivo para estimular ou não essa prática. Em relação ao Canadá e aos países europeus, onde o Estado possui caráter mais intervencionista, os EUA podem ser classificados como um país de caráter liberal. Assim, mesmo sendo a maior economia do mundo, é um dos países com o menor montante de aportes públicos. Nesse cenário, a filantropia mostra-se válvula



importante em prol da promoção dos direitos sociais.

Os EUA, as doações podem ser realizadas para inúmeras instituições, como as Organizações da Sociedade Civil, que incluem as organizações religiosas, hospitais sem fins lucrativos, institutos de pesquisa, instituições de ensino, museus, fundos filantrópicos, entre outros. O denominador comum dessas instituições é a ausência de fins lucrativos, sendo vedada a distribuição de lucros e dividendos ainda que se realizem atividades comerciais. Além disso, existe a possibilidade de doações diretas em prol de questões pontuais, tais como como reconstrução de cidades arrasadas por fenômenos naturais ou atentados terroristas.

No Canadá também há uma grande variação de instituições para as quais podem ser realizadas doações. Essas doações podem ser realizadas utilizando uma gama de bens além de dinheiro, e precisam ser credenciadas pelo governo para gerarem créditos fiscais. Além do incentivo da esfera federal, cada província pode oferecer seus próprios incentivos fiscais de caridade que podem ser reclamados como crédito fiscal federal, com a possibilidade de um retorno ainda maior ao doador. A cota máxima de doação que pode ser convertida em crédito fiscal em um ano é de até três quartos da receita líquida anual.

Na França, desde a Revolução Francesa, as doações não eram incentivadas por questões ideológicas. Considerando o Estado como único provedor do bem comum, não haveria espaço para o desenvolvimento de instituições filantrópicas. A situação só foi alterada a partir da década de 1970, quando houve um reconhecimento do papel das instituições filantrópicas como benéficas e necessárias, passando o Estado a incentivá-las. Essa nova perspectiva impulsionou inúmeras mudanças na legislação tributária francesa. Atualmente, contribuintes pessoas físicas podem deduzir – em favor de associações de apoio a pessoas em vulnerabilidade social – 66% dos valores doados até o limite de 20% do seu lucro tributável ou 75% dos valores doados até ao limite de 552 euros.

A Dinamarca, historicamente, o Estado é visualizado como protagonista no fornecimento de políticas públicas de aspecto social. Como em é comum, as primeiras instituições ligadas à filantropia no país eram fundações assistenciais de cunho religioso. Após o processo de Revolução Industrial, porém, foram surgindo fundações industriais com esse caráter, como meio de fugir dos altíssimos impostos aplicados sobre a riqueza privada. Essas novas fundações estavam sujeitas a uma supervisão, desde logo, a escrutínio estatal. Na década de 1980, iniciou-se no país uma inovação na legislação tributária, pautadas na regulamentação e tributação de fundações industriais e não

industriais. No ano de 2014, houve uma reforma tributária, com foco na supervisão, transparência e governança das fundações, associações e organizações em geral. Desse modo, atualmente tem sido concedidos diversos incentivos fiscais de maneira bastante eficiente e com alto nível de fiscalização. Nesse sentido verifica-se que todos os países da pesquisa bibliográfica elucidados fornecem

No Brasil, após a atuação predominante de instituições religiosas por séculos, houve um momento em que o Estado assumiu papel de protagonista na promoção de direitos sociais. Das sete constituições brasileiras, apenas a Constituição Federal de 1988 dispõe sobre direitos sociais como direito do cidadão e dever do Estado. Todavia, mesmo que a Carta Magna expresse de maneira bastante clara o protagonismo estatal na promoção de direitos sociais, ainda há longo caminho para trilhar a efetividade desses direitos de maneira suficientemente abrangente.

Atualmente, embora haja uma política fiscal de incentivo fiscal para doações, ela apresenta certa complexidade em sua aplicação efetiva, restringindo os doadores pessoa jurídica (lucro real) aptos aos incentivos fiscais. Nota-se que várias nações recebem doações de pessoas físicas e jurídicas, sofrendo variação apenas nos valores mínimos que cada tipo de doador poderá usufruir com relação aos incentivos fiscais. Na Dinamarca, Canadá, França, Reino Unido e Estados Unidos, por exemplo, não há limite para doações a organizações de interesse social com respectivo incentivo fiscal. Em comparação, na legislação brasileira o acesso ao incentivo fiscal para pessoas físicas só ocorre mediante doações para projetos previamente aprovados em conselhos setoriais de políticas públicas em quaisquer das três dimensões do poder público. Outra diferença é que nos países supracitados não há tributação sobre a doação de bens e direitos para as organizações da sociedade civil, ao passo que o Brasil é um dos únicos países do mundo a tributar a doação de recursos e bens para fins de interesse público e social.

Quanto às organizações da sociedade civil brasileiras, para que se encaixem na condição de destinatárias de doações diretas, poderão depender de reconhecimento na esfera estadual de isenção. As doações podem ser realizadas em dinheiro, produtos e bens novos ou usados. Também existe a possibilidade de doação de bens diretamente pelo fabricante, com dedução fiscal conforme o tipo de bem ou produto doado. A doação de bens e produtos novos ou usados não acarreta incentivo fiscal para a empresa; na realidade, o que existe é uma contabilização dos bens com as depreciações acumuladas.

A legislação faz uma diferenciação quanto ao tratamento fiscal de doações realizadas por pessoas físicas e pessoas jurídicas, não somente com base na Lei do

Imposto de Renda, mas também em outras diversas legislações. As doações feitas mediante o incentivo de imposto de renda para organizações, no Brasil, são aplicadas a pessoas jurídicas que atuam sobre o regime de lucro real, já as pessoas físicas que queiram utilizar incentivos fiscais para doar a organizações só poderão por meio de projetos pré-aprovados que visem atendimento social a populações potencialmente vulneráveis. A organização beneficiada deve fornecer um documento específico a fim de comprovar a utilização da dedução fiscal pela empresa doadora.

Ademais, embora vários países estabeleçam convênios de dedução de impostos para doações realizadas fora de suas unidades federativas – dentre eles, os países pertencentes à OCDE que possuem convênios com outras nações da União Europeia – no Brasil não existe essa modalidade de doação, havendo até mesmo o risco de a prática gerar prejuízos por ser tributada.

Com efeito, a implementação de políticas fiscais frente as organizações de interesse social estão condicionadas a externalidades diversas, que envolvem aspectos legais, culturais, fiscais e históricos. Como se percebe, os países possuem diferentes esquemas para realizar doações, variando da voluntariedade à obrigatoriedade, por meio de diferentes estruturas de incentivo. Todavia, a falta de uma regulamentação adequada pode tornar a prática inviável ou, ao menos, desestimulada. No caso brasileiro, é necessário o aprofundamento em pesquisas para compreender como as políticas públicas podem ser aprimoradas para viabilizar as doações.

## REFERÊNCIAS

AHMAD, Mokbul Morshed. "Roots of Funding, Roots of Trust: The Struggle for Survival and Credibility among the Religious NGOs (Non-Governmental Organizations) in Bangladesh." **International Society for Third-Sector Research (ISTR) Conference Working Papers IV**. 2004.

ANDREONI, James. Impure Altruism and Donations to Public Goods: a theory of warm-glow giving. **The Economic Journal**, (S.L.), v. 100, n. 401, p. 464-477, jun. 1990. Oxford University Press (OUP). <http://dx.doi.org/10.2307/2234133>.

ANDREONI, James; BERGSTROM, Ted. Do government subsidies increase the private supply of public goods? **Public Choice**, (S.L.), v. 88, n. 3-4, p. 295-308, set. 1996. Springer Science and Business Media LLC. <http://dx.doi.org/10.1007/bf00153235>. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/30027136?seq=1>. Acesso em: 20 out. 2020.

ANDREONI, James; PAYNE, A. Abigail. Charitable Giving. **Handbook Of Public Economics, Vol. 5**, (S.L.), p. 1-50, 2013. Elsevier. <http://dx.doi.org/10.1016/b978-0-444-53759-1.00001-7>.

ANDREONI, James; PAYNE, Abigail; SMITH, Sarah. Do grants to charities crowd out other income? Evidence from the UK. **Journal Of Public Economics**, (S.L.), v. 114, p. 75-86, jun. 2014. Elsevier BV. Disponível em: <https://bit.ly/3oVhJc2>. Acesso em: 19 out. 2020.

ANIK, Lalin *et al.* Feeling Good About Giving: the benefits (and costs) of self-interested charitable behavior. **Ssrn Electronic Journal**, (S.L.), p. 1-23, 2009. Elsevier BV. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1444831>. Disponível em: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1444831](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1444831). Acesso em: 20 out. 2020.

ATKINSON, Anthony B. Charitable Giving and Economics. In FACK, Gabrielle; LANDAIS, Camille (coord). **Charitable Giving and Tax Policy: a historical and comparative perspective**. 1 ed. Studies of policy reform. Oxford University Press, 2012. p. 23-34.

ATKINSON, Anthony B.; BACKUS, Peter G.; MICKLEWRIGHT, John. Charitable Bequests and Wealth at Death. **The Economic Journal**, (S.L.), v. 127, n. 605, p. 1-23, 1 out. 2017. Oxford University Press (OUP). Disponível em: <https://bit.ly/3ikwZNg>. Acesso em: 19 out. 2020.

AUTEN, Gerald E; SIEG, Holger; CLOTFELTER, Charles T. Charitable Giving, Income, and Taxes: An Analysis of Panel Data. **American Economic Review**, vol. 92, no. 1, p. 371-382, 2002.

BAGNOLI, Vicente. **Direito Econômico e Concorrencial**. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais - Rt, 2020. 560 p. P. 179.

BAKIJA, Jon; GALE, William; SLEMROD, Joel. Charitable Bequests and Taxes on Inheritance and Estates: aggregate evidence from across states and time. **American Economic Review**, (S.L.), p. 366-370, maio 2003. National Bureau of Economic Research. <http://dx.doi.org/10.3386/w9661>. Disponível em: <https://www.nber.org/papers/w9661>. Acesso em: 19 out. 2020.

BAKIJA, Jon; HEIM, Bradley T.. How Does Charitable Giving Respond to Incentives and Income? New Estimates from Panel Data. **National Tax Journal**, (S.L.), v. 64, n. 22, p. 615-650, jun. 2011. University of Chicago Press. <http://dx.doi.org/10.17310/ntj.2011.2s.08>. Disponível em: <https://www.ntanet.org/NTJ/64/2/ntj-v64n02p615-50-how-does-charitable-giving.html>. Acesso em: 19 out. 2020.

BALEEIRO, Aliomar. **Alguns Andaimos da Constituição**. Imprensa: Rio de Janeiro, A. M. de Oliveira, 1950. p. 12

BERNHEIM, B. Douglas. A Theory of Conformity. **Journal Of Political Economy**, Chicago, v. 102, n. 5, p. 842-877, jan. 1994. Disponível em: <https://bit.ly/35QUOqT>. Acesso em: 20 out. 2020.

BILLITTERI, Thomas J.. **Moving Giving off the Dime By Thomas J. Billitteri**: can white house increase share of u.s. income that goes to charity?. Can White House increase the share of U.S. income that goes to charity?. 1999. In The Chronicle of philanthropy. Disponível em: <https://www.philanthropy.com/article/moving-giving-off-the-dime/>. Acesso em: 20 out. 2020.

BOSKIN, Michael J.. Estate taxation and charitable bequests. **Journal Of Public Economics**, (S.L.), v. 5, n. 1-2, p. 27-56, jan. 1976. Elsevier BV. [http://dx.doi.org/10.1016/0047-2727\(76\)90059-1](http://dx.doi.org/10.1016/0047-2727(76)90059-1). Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/0047272776900591>. Acesso em: 18 out. 2020.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, ano 139, n. 8, p. 1-74, 11 jan. 2002.

BRASIL. Lei nº 13.204, de 14 de dezembro de 2015. Conversão da Medida Provisória nº 684, de 2015, Brasília, 15 dez. 2015. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113204.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113204.htm). Acesso em: 18 out. 2020.

BRASIL. **Lei nº 3.071, de 1º de Janeiro de 1916**: Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L3071impressao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L3071impressao.htm). Acesso em: 19 out. 2020.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código Tributário Nacional, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 17 out. 2020.

BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Lei Nº 9.249, de 26 de Dezembro de 1995., (S. l.), 27 dez. 1995. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm). Acesso em: 17 out. 2020.

BRASIL. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 11 dez. 1997. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19532.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19532.htm). Acesso em: 18 out. 2020.

BRASIL. Lei nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 23 nov. 2018. Disponível em: <https://bit.ly/2XQQmUE>. Acesso em: 18 out. 2020

BRITO MACHADO SEGUNDO, Hugo De. Ciência do Direito Tributário, Economia Comportamental e Extrafiscalidade. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, vol. 8, no. 2, 2018.

BROWN, Sarah; HARRIS, Mark N. and TAYLOR, Karl. Modelling charitable donations to an unexpected natural disaster: Evidence from the U.S. Panel Study of Income Dynamics. **Journal of Economic Behavior & Organization**, vol. 84, no. 1, p. 97–110, 2012.

CANADÁ. CANADIAN RED CROSS. **Donation Tax Credit Calculator**. Disponível em: <https://www.redcross.ca/donate/donation-tax-credit-calculator#data/donated200/provinceAB>. Acesso em: 18 out. 2020.

CANADÁ. GIVE GREEN CANADA. **Gift Options**. 2012. Disponível em: <http://www.givegreencanada.ca/gift-types>. Acesso em: 18 out. 2020.

CANADÁ. GOVERNMENT OF CANADA. **Charities and giving**. 2020. Disponível em: <https://www.canada.ca/en/services/taxes/charities.html>. Acesso em: 17 out. 2020.

CARVALHO, Pedro Andrade Costa de. A experiência internacional na tributação de doações para Organizações da Sociedade Civil. In: SOUZA, Aline Gonçalves de; GOMES, Aline Viotto; PANNUNZIO, Eduardo. **Fortalecimento da sociedade civil: redução de barreiras tributárias às doações**. São Paulo: Gife - Fgv Direito Sp, 2019. p. 1-216. (Coleção Sustentabilidade Econômica das Organizações da Sociedade Civil). Disponível em: <https://sinapse.gife.org.br/download/fortalecimento-da-sociedade-civil-reducao-de-barreiras-tributarias-as-doacoes>. Acesso em: 18 jul. 2020.

CLOTFELTER, C. T. The Economics of Giving. In: BARRY, J. W.; MANNO, B. V. (eds.). **Giving Better, Giving Smarter: Working Papers of the National Commission on Philanthropy and Civic Renewal**. Washington: National Commission on Philanthropy and Civic Renewal, 1997. p. 31–55.

CLOTFELTER, Charles T.. **Federal Tax Policy and Charitable Giving**. Chicago: National Bureau Of Economic Research Monograph, 1985. 329 p.

CORREIA NETO, Celso de Barros. 2013. O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

CRUZ, C.M. and Estraviz, M. Captação de diferentes recursos para organizações sem fins lucrativos. In *Captação de diferentes recursos para organizações sem fins lucrativos* (pp. 158-158). São Paulo. Global. 2000.

DEGASPERI, Nivea C.; MAINARDES, Emerson W. What motivates money donation? A study on external motivators. **Rev. Adm. (São Paulo)**, v. 52, n. 4, p. 363-373. Acesso em 29 nov. 2020.

DIAMOND, Peter. Optimal tax treatment of private contributions for public goods with and without warm glow preferences. **Journal Of Public Economics**, (S.L.), v. 90, n. 4-5, p. 897-919, maio 2006. Elsevier BV. <http://dx.doi.org/10.1016/j.jpubeco.2005.06.001>.

ECKEL, Catherine; OLIVEIRA, Angela C. M. De and GROSSMAN, Philip J. Gender and Negotiation in the Small: Are Women (Perceived to Be) More Cooperative than Men? **Negotiation Journal**, vol. 24, no. 4, p. 429–445, 2008.

ENKE, Benjamin, RODRÍGUEZ-PADILLA, Ricardo; ZIMMERMANN, Florian. Moral Universalism and the Structure of Ideology. *National Bureau of economic research, NBER working paper series*, Cambridge, July 2020. Disponível em: <http://www.nber.org/papers/w27511>. Acesso em: 11 out. 2020.

FACK, Gabrielle; LANDAIS, Camille (coord). **Charitable Giving and Tax Policy: a historical and comparative perspective**. 1 ed. Studies of policy reform. Oxford University Press, 2012. p. 23-34.

FACK, Gabrielle; LANDAIS, Camille. Are Tax Incentives for Charitable Giving

Efficient? Evidence from France. **American Economic Journal: Economic Policy**, (S.L.), v. 2, n. 2, p. 117-141, 1 maio 2010. American Economic Association. Disponível em: <https://bit.ly/2LJQLFY>. Acesso em: 18 out. 2020.

FACK, Gabrielle; LANDAIS, Camille. The effect of tax enforcement on tax elasticities: evidence from charitable contributions in France. **Journal Of Public Economics**, v. 133, p. 23-40, jan. 2016. Elsevier BV. Disponível em: <https://bit.ly/38RYBpV>. Acesso em: 13 out. 2020.

FELDSTEIN, Martin; CLOTFELTER, Charles. Tax incentives and charitable contributions in the United States. **Journal Of Public Economics**, (S.L.), v. 5, n. 1-2, p. 1-26, jan. 1976. Elsevier BV. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/004727277690058X>. Acesso em: 18 out. 2020.

FELDSTEIN, Martin; TAYLOR, Amy. The Income Tax and Charitable Contributions. **Econometrica**, (S.L.), v. 44, n. 6, p. 1201-1222, nov. 1976. JSTOR. <http://dx.doi.org/10.2307/1914255>.

FERRAREZI, Elisabete Roseli. "A reforma do marco legal do terceiro setor no Brasil: a criação da lei das OSCIP (Lei 9.790/99)." (2007).

FERREIRA, Sérgio D' Andrea. O incentivo fiscal como instituto de Direito Econômico. **Revista de Direito Administrativo**, (S.L.), v. 211, p. 31-46, 1 jan. 1998. Fundação Getulio Vargas. Disponível em: <https://bit.ly/3bLigcT>. Acesso em: 21 out. 2020.

FONG, Christina M and LUTTMER, Erzo F. P. What Determines Giving to Hurricane Katrina Victims? Experimental Evidence on Racial Group Loyalty. **American Economic Journal: Applied Economics**, vol. 1, no. 2, p. 64-87, 2009.

FRANÇA. RÉPUBLIQUE FRANÇAISE. **DON MANUEL**. 2018. Disponível em: <https://bit.ly/3io3Xfz>. Acesso em: 19 out. 2020.

GAUTIER, Arthur; NERVAUX, Laurence de. Research on Giving in France: the state of research on giving by households, corporations, foundations and charity lotteries to charitable organisations in france. In: Barry Hoolwerf (ed.). Giving in Europe: the state of research on giving in 20 european countries. Europe: Ernop.Eu, 2017. p. 1-17. Disponível em: <https://bit.ly/3nRWnv3>. Acesso em: 19 out. 2020.

GAUTIER, Arthur; PACHE, Anne-Claire. Research on Corporate Philanthropy: a review and assessment. **Journal Of Business Ethics**, (S.L.), v. 126, n. 3, p. 343-369, 20 nov. 2013. Springer Science and Business Media LLC. Disponível em: <https://bit.ly/2LK2gNH>. Acesso em: 18 out. 2020.

GOVERNMENT OF UK. **UK Charity Tax Relief Statistics 1990-91 to 2018-2019**. 2019. Disponível em: <https://bit.ly/39LeApb>. Acesso em: 18 out. 2020.

HARBAUGH, W. T.; MAYR, U.; BURGHART, D. R.. Neural Responses to Taxation and Voluntary Giving Reveal Motives for Charitable Donations. **Science**, (S.L.), v. 316, n. 5831, p. 1622-1625, 15 jun. 2007. American Association for the Advancement of Science (AAAS). <http://dx.doi.org/10.1126/science.1140738>. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/6267087\\_Neural\\_Responses\\_to\\_Taxation\\_and\\_Voluntary\\_Giving\\_Reveal\\_Motives\\_for\\_Charitable\\_Donations](https://www.researchgate.net/publication/6267087_Neural_Responses_to_Taxation_and_Voluntary_Giving_Reveal_Motives_for_Charitable_Donations). Acesso em: 20 out.

2020.

HENRIKSEN, Lars Skov; SMITH, Steven Rathgeb; ZIMMER, Annette. At the Eve of Convergence? Transformations of Social Service Provision in Denmark, Germany, and the United States. **Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations**, (S.L.), v. 23, n. 2, p. 458-501, 20 out. 2011. Springer Science and Business Media LLC. <http://dx.doi.org/10.1007/s11266-011-9221-5>. Disponível em: <https://link.springer.com/article/10.1007/s11266-011-9221-5#citeas>. Acesso em: 19 out. 2020.

INDIANA UNIVERSITY LILLY FAMILY SCHOOL OF PHILANTHROPY STUDY (Indiana). **Tax Policy and Charitable Giving Results**. Indianapolis: The Indiana University Lilly Family School Of Philanthropy, 2017. 52 p. Disponível em: <https://scholarworks.iupui.edu/bitstream/handle/1805/12599/tax-policy170518.pdf>. Acesso em: 18 out. 2020.

ISEN, Alice M.; LEVIN, Paula F.. Effect of feeling good on helping: cookies and kindness.. **Journal Of Personality And Social Psychology**, (S.L.), v. 21, n. 3, p. 384-388, mar. 1972. American Psychological Association (APA). <http://dx.doi.org/10.1037/h0032317>. Disponível em: <https://psycnet.apa.org/record/1972-22883-001>. Acesso em: 20 out. 2020.

KIM, You Hyun; KIM, Seok Eun. Testing an Economic Model of Nonprofit Growth: analyzing the behaviors and decisions of nonprofit organizations, private donors, and governments. **Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations**, (S.L.), v. 27, n. 6, p. 2937-2961, 25 abr. 2016. Springer Science and Business Media LLC. <http://dx.doi.org/10.1007/s11266-016-9709-0>. Disponível em: <https://link.springer.com/article/10.1007/s11266-016-9709-0#article-info>. Acesso em: 18 out. 2020.

LECY, Jesse D.; VAN SLYKE, David M.. Nonprofit Sector Growth and Density: testing theories of government support. **Journal Of Public Administration Research And Theory**, (S.L.), v. 23, n. 1, p. 189-214, 10 maio 2012. Oxford University Press (OUP). <http://dx.doi.org/10.1093/jpart/mus010>. Disponível em: <https://academic.oup.com/jpart/article-abstract/23/1/189/975078>. Acesso em: 19 out. 2020.

MEER, Jonathan. Brother, can you spare a dime? Peer pressure in charitable solicitation. **Journal Of Public Economics**, (S.L.), v. 95, n. 7-8, p. 926-941, ago. 2011. Elsevier BV. <http://dx.doi.org/10.1016/j.jpubeco.2010.11.026>. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0047272710001866>. Acesso em: 20 out. 2020.

MENEZES, Paulo Lucena de. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. In: Ives Gandra da Silva Martins (coord), São Paulo: Saraiva, 1998, p.25-26.

NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Livraria Almedina, 2009. p. 52. doi: 10.5102/rbpp.v8i2.5252., n.d.

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE. J'ai Fait Des Dons à Une Association. Que Puis-Je



Déduire?. 2020. Disponível em: <https://bit.ly/2Ly6nww>. Acesso em: 19 out. 2020.

REYNOLDS, Rebecca. **Why People Give: Understanding Donor Motivation**. 2013. Disponível em: <https://www.nonprofit-knowhow.com/blog/donor-motivation-why-do-people-give>. Acesso em: 18 out. 2020.

ROBERTS, Russell D.. Financing Public Goods. **Journal Of Political Economy**, (S.L.), v. 95, n. 2, p. 420-437, abr. 1987. University of Chicago Press. <http://dx.doi.org/10.1086/261463>. Disponível em: <https://www.journals.uchicago.edu/doi/abs/10.1086/261463?journalCode=jpe>. Acesso em: 18 out. 2020.

PAES, José Eduardo Sabo, “Fundações, associações e entidades de interesse social :aspectos jurídicos, contábeis, administrativos e tributários – 9ª edição rev. e atual – Rio de Janeiro:Forense,2018.

SCHARF, Kimberley; SMITH, Sarah. Relational altruism and giving in social groups. **Journal Of Public Economics**, (S.L.), v. 141, p. 1-10, set. 2016. Elsevier BV. Disponível em: <https://bit.ly/35OYgCF>. Acesso em: 19 out. 2020.

SCHARF, Kimberley; SMITH, Sarah. Charitable donations and tax relief in the UK. In FACK, Gabrielle; LANDAIS, Camille (coord). **Charitable Giving and Tax Policy: a historical and comparative perspective**. 1 ed. Studies of policy reform. Oxford University Press, 2012. p. 120-38.

SHAPIRO, Ruth A.; MIRCHANDANI, Manisha; JANG, Heesu. **Pragmatic Philanthropy**. Springer Nature, (S.L.), p. 1-185, 2018. Springer Singapore. <http://dx.doi.org/10.1007/978-981-10-7119-5>.

SMITH, Sarah. Increasing Charitable Giving: what can we learn from economics?\*. **Fiscal Studies**, (S.L.), v. 33, n. 4, p. 449-466, dez. 2012. Wiley. <http://dx.doi.org/10.1111/j.1475-5890.2012.00168.x>. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1475-5890.2012.00168.x>. Acesso em: 19 out. 2020.

SMITH, Sarah. Increasing Charitable Giving: What Can We Learn from Economics?\*. **Fiscal Studies**, vol. 33, no. 4, p. 449–466, 2012.

STANDLEY, Scott; ROODMAN, David. Tax Policies to Promote Private Charitable Giving in DAC Countries. **Ssrn Electronic Journal**, (S.L.), p. 1-41, 2006. Elsevier BV. Disponível em: <https://www.cgdev.org/publication/tax-policies-promote-private-charitable-giving-dac-countries-working-paper-82>. Acesso em: 19 out 2020.

THE INTERNATIONAL CLASSIFICATION OF NONPROFIT ORGANIZATIONS. ICNPO Revision 1, 1996. In: Working Papers of the Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project, n. 19. Baltimore: Johns Hopkins Institute for Policy Studies, 1996.

USA. INTERNAL REVENUE SERVICE. **Publication 526 - Charitable Contributions**. 2019. Disponível em: <https://bit.ly/38SQoBI>. Acesso em: 18 out. 2020.

WIEPKING, P.; MAAS, I. Resources That Make You Generous: Effects of Social and Human Resources on Charitable Giving. **Social Forces**, vol. 87, no. 4, p. 1973–1995, 2009.

WILHELM, Mark Ottoni *et al.* The intergenerational transmission of generosity. **Journal Of Public Economics**, (S.L.), v. 92, n. 10-11, p. 2146-2156, out. 2008. Elsevier BV. <http://dx.doi.org/10.1016/j.jpubeco.2008.04.004>. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/26868588\\_The\\_Intergenerational\\_Transmission\\_of\\_Generosity](https://www.researchgate.net/publication/26868588_The_Intergenerational_Transmission_of_Generosity). Acesso em: 19 out. 2020.

YOUNG, Dennis R.; SALAMON, Lester M.. Commercialization, Social Ventures, and For-Profit Competition. In: SALAMON, Lester M. (ed.). **The State of Nonprofit America**. Washington: Brookings Institution Press, 2002. p. 1-563. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/10.7864/j.ctvbd8k81>. Acesso em: 19 out. 2020.

ANEXO I – Tabela Comparativa

	Tributo sobre doação	PF e PJ	Credenciamento de Utilidade Pública	Central de informações sobre doações dedutíveis as OSCs	Calculadora on line do crédito gerado pela doação	Payroll	Gift Aid	Herança/legado	ações	propriedades	Desastres naturais, calamidades
EUA	X	X	X	X		x	x	x	X	x	x
UK		X	X	X		x					
França		X	X	x						X	
Canadá		X	X	X	X	x	x		X	X	
Dinamarca		X	X	X				X	X	X	
Brasil	X	Somente PJ	OSCIP Sim	Não							

## **Glossário**

Terceiro Setor: conjunto de organizações sem fins lucrativos. Termo usado genericamente usado no Brasil que reúne as organizações filantrópicas, as associações, fundações, organizações religiosas, entidades, institutos, organizações da sociedade civil, entidades de interesse social.

Organização da Sociedade Civil - OSC: termo cunhado em Lei Federal nº13.019/2009 relativa a parceria entre o Estado e a sociedade civil organizada que inclui as seguintes pessoas jurídicas: associações, fundações, organizações religiosas e cooperativas sociais.

Organização Filantrópica: termo utilizado no Brasil as associações e fundações beneficentes de assistência social que atuam na educação, saúde e assistência social nos exatos termos destas respectivas políticas públicas e mediante tal contrapartida usufruem de benefício tributário atrelado as contribuições sociais.

Organização da sociedade civil de interesse público: termo utilizado na Lei Federal nº9.790/99 que ampliou as atividades desenvolvidas pelas associações e fundações aptas a receber doação direta e oferecer incentivo fiscal sobre o imposto de renda devido ao doador pessoa jurídica.

Filantropia: Neste trabalho utilizaremos o termo filantropia fazendo referência ao entendimento internacional de ação gratuita de doação sem nenhuma contrapartida, ato altruísta.

Doação: ato gratuito e de liberalidade do doador, pode ser com ou sem encargo, modal, mista, direta ou indireta quando é realizada por intermediação de órgãos públicos.