



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO**

HUGO TORQUATO SOUZA MOREIRA

**DO IMPOSTO AO FILME: UMA ANÁLISE DO IMPACTO DO IMPOSTO DE
RENDA SOBRE A PRODUÇÃO CINEMATOGRAFICA NACIONAL POR
FORÇA DA LEI 8.313/1991.**

**FORTALEZA
2014**

HUGO TORQUATO SOUZA MOREIRA

DO IMPOSTO AO FILME: UMA ANÁLISE DO IMPACTO DO IMPOSTO DE
RENDA SOBRE A PRODUÇÃO CINEMATOGRAFICA NACIONAL POR FORÇA
DA LEI 8.313/1991.

Monografia submetida à Coordenação
do Curso de Graduação em Direito da
Universidade Federal do Ceará, como
requisito parcial para obtenção do grau
de bacharel em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário

Orientador: Professor Msc. Francisco
Araújo Macedo Filho

FORTALEZA
2014

HUGO TORQUATO SOUZA MOREIRA

DO IMPOSTO AO FILME: UMA ANÁLISE DO IMPACTO DO IMPOSTO DE
RENDA SOBRE A PRODUÇÃO CINEMATOGRAFICA NACIONAL POR FORÇA
DA LEI 8.313/1991.

Monografia submetida à Coordenação
do Curso de Graduação em Direito da
Universidade Federal do Ceará, como
requisito parcial para a obtenção do grau
de Bacharel em Direito.

Área de concentração: Direito
Tributário.

Aprovada em __/__/__

BANCA EXAMINADORA

Professor Msc. Francisco Araújo Macedo Filho (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Professor Dr. Francisco Régis Frota Araújo
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Mestranda Fernanda Sousa Vasconcelos
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Dedico este trabalho aos meus pais, João e Mara, que, mesmo diante de todas as atribuições e dificuldades, ensinaram-me a importância do esforço e da dedicação para o alcance de um objetivo.

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, prof. Macedo, por ser um expoente entre os mestres da Faculdade de Direito, disposto a se doar ao papel de formador jurídico, que sempre veio às aulas e aos nossos encontros durante a produção deste trabalho com um sorriso e a simplicidade que poucos verdadeiramente atingem.

À minha família: minha mãe, mulher forte, trabalhadora e decidida, de quem eu espero ter herdado ao menos um décimo da fibra moral e determinação. Mãe, seus ensinamentos certamente me acompanharão pelo resto da vida; meu pai, um verdadeiro exemplo de superação diante das adversidades; meus irmãos, a quem sempre irei proteger, cuidar e amar, passando todas as experiências que tive; Selma, o braço direito de todos lá em casa, que com suas poucas palavras e dedicação à Deus contribuiu imensamente para a minha formação.

Aos meus avós, Mariinha e Françar, um segundo par de pais que Deus colocou na minha vida. O apoio de vocês foi fundamental nessa jornada.

Aos meus primos Torquato, aos primos Lobos, aos primos Moreira e especialmente aos primos Torquato Moreira. Sávio, Haroldo Júnior, Arthur e Débora, o convívio desde pequeno com vocês e o carinho e trato entre nós me faz pensar que ultrapassamos o laço de primos, tornando-nos irmãos. Partilho com vocês as alegrias do casamento do Haroldo Júnior e o nascimento da primeira filha como se fosse o Eduardo ou a Ana Luísa.

Aos demais familiares, que com palavras de apoio e encorajamento, ajudaram a completar esses cinco anos que se encerram, reforçando a máxima popular de que quem tem família tem um porto seguro.

Aos meus amigos, verdadeiros irmãos, que a Faculdade de Direito me apresentou. Não poderia ter convivido esse período acadêmico de melhor forma, com risadas, camaradagem e mais risadas. Obrigado Rodrigo, Murilo, Pedro Ícaro, Jair, Ramon, Filipe, Marquim, Yorran, Yuri, Vítor, Arthur, Breno e demais membros do Markim & Amigos. Sei que com vocês o futuro do Direito estará bem representado. Da mesma forma, agradeço à ala feminina do grupo, Markim & Amigos & Amigas: Ana Maria, Carol, Camila, Ana Luiza, Amaiara, Amanda, Larissa, Eliz, Vanessa e Luana.

Aos membros da comissão de formatura, afinal, tá quase acabando!

À Thaís, uma amizade que se iniciou na Faculdade, mas que hoje transcendeu os corredores e estudos. Obrigado pelas mensagens de incentivo, pelas ligações preocupadas, pelos sequestros nos períodos mais difíceis e pela dedicação como amiga.

A todos que formam o MJ Advogados, pela oportunidade de aprendizado como primeiro passo na vida profissional da advocacia. Aos drs. Mário Jorge e Cristiana pela oportunidade, ao Dr. Rômulo por seu papel de exemplo profissional a ser seguido pela competência e conhecimento jurídico, à Cybele, Rebeka, Paula e demais membros do núcleo de processos do Maranhão: o dia-a-dia com vocês, especialmente nessa minha nova fase profissional, faz com que as apurações e análises de recurso possam ser mais divertidas.

E por fim, devo agradecer ao cinema e às séries de TV, que por mais simples ou bobos que possam parecer, são formas de arte que me inspiram e são parte fundamental da minha personalidade.

*“Você deve fazer tudo o que é possível,
dar o melhor de si, e se você fizer, terá
uma chance de ver o lado bom da vida.”*
(trecho do filme “O lado bom da vida”)

RESUMO

O presente estudo visa analisar o impacto do imposto de renda na produção cinematográfica em virtude dos mecanismos de incentivo à Cultura propostos pela Lei 8.313/1991, conhecida por Lei Rouanet. Buscando promover o acesso cultural garantido constitucionalmente, o Governo Federal criou mecanismos de incentivo à produção cultural com a participação da iniciativa privada. Nesse sentido, far-se-á, inicialmente, uma abordagem histórica sobre a prática do mecenato, culminando com a criação da Lei Rouanet. Em seguida, serão esclarecidos os principais personagens e procedimentos propostos pela referida Lei, solidificando as formas de incentivo fiscal criadas. Após, far-se-á uma análise detalhada do Direito Tributário aplicável à Lei, realizando o estudo aprofundado do Imposto sobre a Renda e a isenção tributária. Finalmente, serão aplicados os estudos conceituais sobre esses institutos para o melhor entendimento de seus efeitos para a produção cinematográfica nacional, ao final esclarecendo se o impacto da Lei 8.313/1991 trouxe efetivos benefícios ao cinema brasileiro.

Palavras-chave: Lei Rouanet. Incentivo à cultura. Imposto de Renda. Incentivo Fiscal.

ABSTRACT

This study aims to analyze the impact of income tax on film production in view of incentive mechanisms for Culture proposed by Law 8.313/1991, known as Rouanet Law. Seeking to promote cultural access constitutionally guaranteed, the Federal Government created mechanisms to encourage cultural production with the participation of the private sector. In this sense, initially will be made a historical approach to the practice of patronage, culminating with the creation of the Rouanet Law. Then, the main characters and procedures proposed by the said Law will be clarified, solidifying the forms of tax incentives created. After a detailed analysis of the tax law applicable to the Act shall be made, by conducting in-depth study of the Income Tax and the tax exemption. Finally, the conceptual studies over those topics will be applied to better understand their effects on the production of national films, closing with answers about the actual benefits brought by Law 8.313/1991 to Brazilian cinema.

Key-words: Roaunet Law. Cultural incentives. Income tax. Tax Breaks.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
2 A LEI 8.313/1991 E O MECENATO	14
2.1 Evolução histórica do mecenato	14
2.2 Os procedimentos do mecenato por meio da Lei 8.313/91.....	16
2.3 Mecenato: doação e patrocínio	24
3 DIREITO TRIBUTÁRIO APLICADO.....	30
3.1 O Imposto de Renda.....	30
3.1.1 Competência, função e sujeitos	30
3.1.2 Fato gerador.....	32
3.1.3 Base de cálculo	35
3.1.4 Alíquotas.....	38
3.2 Exclusão do crédito tributário.....	39
3.2.1 Isenção	40
3.2.2 Isenção X Não Incidência X Imunidade	42
3.2.3 Isenção Fiscal e a Responsabilidade Social das Empresas	44
4 O IMPACTO DO IMPOSTO DE RENDA À PRODUÇÃO CINEMATROGRÁFICA NACIONAL POR FORÇA DA LEI 8.313/91	47
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	53
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	55
ANEXO I	57
ANEXO II	59

1 INTRODUÇÃO

A expressão cultural é um dos direitos fundamentais garantidos a todos desde o Estatuto do Homem da Organização das Nações Unidas (ONU), sendo tal garantia fixada também no ordenamento jurídico pátrio por meio do artigo 215 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Nesse sentido, por diversas vezes, o Poder Público usou de projetos e propostas para impulsionar ou mesmo financiar, em certos casos, a produção cultural no País em suas mais diversas formas, alcançando, entre elas, a produção cinematográfica.

Em meio aos diversos mecanismos que foram implementados no Brasil para dissipar a cultura, para os fins deste estudo, deve ser considerada a Lei 8.313, de 23 de dezembro de 1991, responsável pela estruturação do Programa Nacional de Apoio à Cultura – PRONAC, que conta com mecanismos de angariar fundos para a produção artística nacional.

A referida lei, incorporando de maneira particular o modelo estadunidense em que a atividade privada, sem qualquer intervenção do Poder Público, financia a produção artística em detrimento de isenções fiscais, instituiu, entre seus mecanismos, o incentivo à cultura mediante forma de mecenato contemporâneo.

Assim, graças à Lei 8.313/91, apelidada de Lei Rouanet por conta do Ministro da Cultura responsável por tal norma, permitiu-se que pessoas físicas ou pessoas jurídicas financiassem projetos mediante doação ou investimento de parcela do seu Imposto sobre renda e proventos, possibilitando a restituição parcial dos valores aplicados.

Nesse panorama, mostra-se inegável o desenvolvimento da produção cinematográfica nacional, lançando novos filmes, documentários e curtas metragens não apenas no panorama doméstico, expandindo a disseminação cultural brasileira no exterior.

Feitas tais considerações, o presente trabalho apresenta uma estrutura organizacional pautada em capítulos, desenvolvendo a temática por meio da pesquisa

bibliográfica.

No capítulo um, procurar-se-á, primeiramente, apresentar a evolução histórica do mecenato, culminando na promulgação da Lei Rouanet e na adoção, por esta, de uma espécie contemporânea desse instituto. Ainda, traçar-se-á os principais procedimentos para a efetiva captação dos investimentos pela iniciativa privada, culminando com a diferenciação entre a doação e o patrocínio pelos investidores.

No capítulo dois, será abordada a teoria dos principais temas de Direito Tributário presentes nos procedimentos instituídos pela Lei de Incentivo à Cultura, estudando-se o Imposto de Renda e a modalidade de exclusão de crédito da Isenção, sempre sob o viés aplicável para o diploma ora analisado.

Finalmente, no capítulo três, enfatizar-se-á o tema específico, qual seja, o efetivo impacto, positivo e negativo, dos mecanismos de incentivo à cultura através do Setor Privado, alegoricamente representados pelo Imposto de Renda, sobre a indústria cinematográfica e a produção cultural em geral.

2 A LEI 8.313/1991 E O MECENATO

2.1. Evolução histórica do mecenato

Para que possam ser analisados os aspectos sociais e tributários dos incentivos fiscais à produção cinematográfica nacional por meio do abatimento de parcela do Imposto sobre Renda e Proventos, faz-se necessária a compreensão do mecenato, mecanismo de garantia da disseminação cultural por parcela da sociedade.

A origem do mecenato remonta ao Império Romano, especificamente ao ministro Caius Cilnius Mecenas, durante o regime do imperador Caio Augusto. Por meio da criação de grupos de eruditos formados principalmente por artistas e filósofos, a ideia por trás do interesse do ministro Mecenas era de disseminar pensamentos e interesses políticos através das ações culturais promovidas por esses círculos, legitimando os interesses e objetivos do Imperador.

Mantendo o percurso histórico, consideravelmente relegado após a queda do Império Romano e a feudalização da Europa, o mecenato tornou-se uma atividade relevante durante o início da Idade Moderna, especialmente por conta do Renascimento Cultural e do despontamento das monarquias absolutistas. Tal movimento, o qual vigorou entre os séculos XIV e XVI, buscou resgatar padrões e noções culturais solidificadas pelas civilizações Greco-romanas.

As Monarquias surgentes, de modo semelhante ao ministro Mecenas e sua solidificação dos interesses do Imperador, buscavam no patrocínio aos artistas da época meios de produção pessoal, atraindo partidários para o absolutismo. Relatos históricos dão conta de monarcas como Francisco I, da França, Felipe II, da Espanha e Elisabete I, da Inglaterra, contratando arquitetos e pagando prêmios e pensões a escritores, pintores e escultores¹.

¹ AQUINO, Rubem Santos Leão de. **História das sociedades: das sociedades modernas às sociedades atuais**. Rio de Janeiro: Ao Livro Técnico, 2007, p. 322.

Com a solidificação da burguesia e as fases da Revolução Industrial, o mecenato assumiu caráter contemporâneo, durante os séculos XIX e XX, com a participação de pessoas que criaram suas próprias fortunas investindo nas artes como uma maneira de inserção social. Entre os mais variados exemplos de mecenas estão Tom Ford e Solomon Guggenheim, sendo este último responsável pela construção e manutenção do renomado Museu Guggenheim, em Nova Iorque.

Mais pertinente a este trabalho, o mecenato contemporâneo, inspirado pelo Comitê de Negócios para as Artes², permitiu que corporações e demais pessoas jurídicas pudessem investir na cultura e promover uma melhoria no bem-estar social em troca de benefícios tributários e projeção social pelo seu aspecto filantrópico.

Vejamos a descrição do panorama mundial nesse período dada por Maria Cecília Prates Rodrigues, citando Himmelstein:

No terceiro momento, que compreende sobretudo as décadas de 1960 e 1970, a ação social das empresas já está legalizada no país. Nesse período, as doações das empresas norte-americanas assumiram um papel preponderantemente defensivo, ante a expansão crescente do papel do Estado na vida do país e os movimentos de protesto surgidos, em questões como direitos civis, direitos da mulher, guerra do Vietnã e meio ambiente. Assim, para reconquistar a credibilidade da opinião pública e contornar o controle excessivo do governo, as grandes corporações passaram a apoiar áreas de grande visibilidade, como as artes e as universidades. Essa nova atuação social das empresas era justificada em prol “de uma existência individual mais completa, inteligente e satisfatória” – foi este o argumento dado por David Rockefeller, presidente do Banco Chase Manhattan, ao fundar, em 1966, o Comitê de Negócios para as Artes (Himmelstein, 1997).

³

Assim, as empresas e corporações tomaram ciência da sua participação no que se tornou o mercado cultural, afiliando-se por meio do mecenato às produções que lhe pareciam mais promissoras e alinhadas ao seu público consumidor, passando a configurar verdadeiro marketing cultural, aplicando recursos em troca da visibilidade que ganharia por meio das ações culturais.

No Brasil, o mecenato contemporâneo foi solidificado apenas em 1991, pelo Ministro da Cultura Sérgio Paulo Rouanet, mediante a Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991. Referido diploma estabelece as principais diretrizes de incentivo à cultura, com o abatimento de parcela do Imposto sobre a Renda e Proventos de pessoas físicas e jurídicas que invistam na proteção e estímulo de atividades culturais.

² Fundado pelos irmãos John e David Rockefeller em 1967 em Nova Iorque, Estados Unidos.

³ RODRIGUES, Maria Cecília Prates. **Ação social das empresas privadas: como avaliar resultados?** Rio de Janeiro: FGV, 2005, p. 46.

Recém-saído de uma forma de governo totalitário, em que houve repressão às mais variadas formas expressão artística e cultura, tendo que o Estado agido como engenheiro de tudo que era produzido, indicando temas e censurando tudo que se opusesse aos interesses políticos da ditadura, o Brasil buscou permitir a livre manifestação artística e garantir o direito constitucional do acesso à cultura⁴.

2.2. Os procedimentos do mecenato por meio da Lei 8.313/91

Afastando-se do modelo liberal norte-americano de incentivo à cultura pela iniciativa privada com a mínima presença do Estado, a Lei nº 8.313/91 firmou a presença do Governo Federal como agente facilitador ao mecenato, intermediando as relações de doação e patrocínio por meio dos canais oficiais de incentivo.

Nesse sentido, o artigo 1º do diploma fundou o Programa Nacional de Apoio à Cultura – PRONAC, responsável por captar e canalizar recursos para o setor, a fim de contribuir com o acesso livre às fontes da cultura, valorizar a cultura nacional, promover a regionalização da produção no setor, estimular a produção e o respeito aos valores nacionais, e preservar bens do patrimônio cultural e histórico brasileiro.

A Lei 8.313/91 veio permitir que, por meio de financiamentos e estímulos fiscais, o próprio País pudesse dar mais contornos a sua própria identidade cultural, buscando aumentar as oportunidades de expressão ao longo de toda sua extensão territorial.

Entretanto, a falta de visibilidade dada desde a sua vigência foi responsável pela majoração do abismo existente entre as regiões do País no que toca à produção cultural. Tal realidade se instalou, por a Lei Roanet não ter sido acompanhada por verdadeira política nacional que disseminasse as oportunidades de incentivos fiscais à população em geral ou informasse aos interessados em criar projetos como fazer uso dos recursos captados.

Buscando reverter essa situação, o Ministério da Cultura passou a promover cursos e fóruns acerca dos benefícios trazidos pela nova lei aos produtores, às empresas investidoras e às pessoas físicas entusiastas das artes.

⁴ Constituição Federal de 1988, Art. 215. O Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais.

Em artigo tratando do histórico das políticas culturais no Brasil, o professor Alexandre Barbalho (2007) afirmou o que se segue:

Por sua vez, a Lei Rouanet, desacompanhada de uma política nacional de cultura, reforçou as desigualdades entre as regiões brasileiras no que se refere ao apoio à produção cultural. Este desnível foi observado pelo Ministério que procurou promover a divulgação nacional da lei e de suas vantagens junto aos artistas, produtores, empresários e empresas de marketing, bem como ministrando cursos sobre elaboração de projetos, captação de recursos etc.⁵

Tais ações do Ministério da Cultura (MinC) deixam claro, além do interesse em expandir a produção cultural, o de tornar esse meio em uma verdadeira indústria, atizando o interesse de empresas e grandes companhias em investir nas produções artísticas, criando mais oportunidades econômicas para o País por meio do incentivo privado, cabendo ao Governo apenas mediar tais transações e garantir os incentivos tributários prometidos.

Ademais, para que possam ser atingidas as finalidades estipuladas pelo PRONAC e serem alcançados os interesses de criação de um mercado com a produção cultural, os projetos que buscam receber os recursos deverão: (i) ser encabeçados por pessoa física ou pessoa jurídica com objeto social cultural; (ii) e atingir um dos objetivos estabelecidos pelo artigo 3º da Lei 8.313/91.

Para o segmento ora especificado neste trabalho, o fomento à indústria cinematográfica nacional merece ser considerado o inciso II, alínea *a*, do art. 3º, *in verbis*:

Art. 3º Para cumprimento das finalidades expressas no artigo 1º desta Lei, os projetos culturais em cujo favor serão captados e canalizados os recursos do PRONAC atenderão, pelo menos, a um dos seguintes objetivos:

(...)

II – fomento à produção cultural e artística mediante;

a) produção de discos, vídeos, obras cinematográficas de curta e média metragem e filmes documentais, preservação do acervo cinematográfico bem assim de outras obras de reprodução videofonográficas de caráter cultural;

Cumprir destacar que a alínea “a” faz expressa menção às produções cinematográficas de curta e média metragem, propositalmente deixando de privilegiar as obras de longa metragem pela demanda de capital necessária para a sua produção, o que acarretaria a diminuição no número de projetos menores atendidos pelos recursos

⁵ BARBALHO, Alexandre. **Políticas Culturais no Brasil: identidade e diversidade sem diferença**. Salvador: 2007, p. 10. Disponível em: < <http://www.cult.ufba.br/enecult2007/AlexandreBarbalho.pdf>>. Acesso em: 13 abr. 2014.

captados pelo PRONAC. Melhores explicações serão devidamente dadas quando analisarmos o impacto dos mecanismos tributários na indústria cinematográfica.

Quanto a quem pode fazer uso das doações e patrocínios advindos do Imposto de Renda, o foco do art. 3º é direcionado pelo art. 18, parágrafo 3º da Lei 8.313/91, definindo em *numerus clausus* exatamente quais segmentos poderão ser contemplados. Em torno da indústria cinematográfica, merecem serem consideradas as alíneas *f* e *h* da norma referida:

Art. 18 (*omissis*)

§3º. As doações e patrocínios na produção cultural, a que se refere o §1º, atenderão exclusivamente aos seguintes segmentos:

f) produção de obras cinematográficas e videofonográficas de curta e média metragem e preservação e difusão do acervo audiovisual;

(...)

h) construção e manutenção de salas de cinema e teatro, que poderão funcionar também como centros culturais comunitários, em Municípios com menos de 100.000 (cem mil) habitantes.

Dessa forma, ainda que ratifiquem a impossibilidade do financiamento pelos incentivos de produções de longa metragem, as alíneas do artigo 18 tornam possível o percebimento dos investimentos do Imposto de Renda pelas produções de curta e média metragem, bem como para projetos de construção e manutenção de salas de cinema e teatro em Municípios com menos de 100.000 (cem mil) habitantes, buscando incentivar que, uma vez produzidos novos filmes, haja o aumento do número de pessoas com acesso a mais esse veículo disseminador de cultura.

Vale ressaltar que tal medida para o aumento de número de salas de cinema, apesar de nobre, demonstra o aspecto por vezes ingênuo do Legislador. Tendo em vista que vultosa parcela dos investimentos recebidos advém de empresas e demais pessoas jurídicas, ao serem aplicadas as leis de mercado, o apoio costuma ir aos projetos de maior visibilidade, atingindo parcela maior do público-alvo de certo produto. Assim, projetos como o de construção de salas de cinema em municípios com menos de 100.000 (cem mil) habitantes não tendem a encontrar o suporte financeiro esperado.

Ademais, para que se possa atingir as finalidades do art. 1º e os objetivos do art. 3º, os projetos culturais deverão ser apresentados perante o Ministério da Cultura, responsável pela direção do PRONAC e seus mecanismos de cultura, que, além dos incentivos recebidos por meio dos rendimentos do Imposto de Renda doados ou

investidos pelos contribuintes interessados, conta também com o Fundo Nacional da Cultura (FNC) e os Fundos de Investimento Cultural e Artístico (FICART)⁶.

Vejamos abaixo gráfico que demonstra os mecanismos concretos do PRONAC, destacando a inexistência do FICART, levando-se em conta que o mesmo nunca foi concretizado:



Fonte: Ministério da Cultura.⁷

Os projetos podem ser propostos por pessoas físicas; pessoas jurídicas de direito público da administração indireta de natureza cultural, como autarquias e fundações culturais; e pessoas jurídicas de direito privado de natureza cultural, englobando Organizações Não Governamentais, empresas de produção e cooperativas, entre outras.

Os proponentes deverão inscrever os projetos que buscam receber o apoio no Sistema de Apoio às Leis de Incentivo à Cultura (SalicWeb), disponível no site do Ministério da Cultura (MinC). No ato da inscrição, além do projeto contendo o plano de execução, será necessária também a apresentação de orçamento analítico contendo as previsões de gastos e os encaminhamentos dos investimentos recebidos.

⁶ O FICART, mecanismo que alia a atuação do Ministério da Cultura com a Comissão de Valores Mobiliários – CVM, tornando diversos projetos artísticos em verdadeiros investimentos financeiros, ainda não foi devidamente estruturado, não possuindo qualquer aplicação prática.

Tal situação não apresenta qualquer ponto positivo a ser observado, tendo que por inércia do Poder Público, a produção cinematográfica e demais formas artísticas sofrem por deixarem de conquistar mais uma oportunidade de investimentos. E pela proporção que seria tomada por conta da participação da Comissão de Valores Mobiliários, e o nicho financeiro que isso representa, percebe-se que os investimentos que deixam de ser captados poderiam ser significantes.

⁷ Fluxograma dos mecanismos do Programa Nacional de Apoio à Cultura (PRONAC) disponível no site do Ministério da Cultura do Brasil: <<http://www.cultura.gov.br/programa-nacional-de-apoio-a-cultura-pronac>>. Acesso em: 25 fev. 2014.

Uma vez apresentados os referidos dados e enviada a proposta, o Ministério da Cultura ou o órgão a quem for delegada tal obrigação analisará os termos e sua locação dentro dos objetivos do artigo 3º da Lei Rouanet. Além disso, para a aprovação, será observado o princípio da não concentração por segmento e por beneficiário, buscando difundir da maneira mais razoável e equitativa o valor disponível pela renúncia fiscal.

Tratando-se de processo burocrático, há a inscrição no site Salic, com o preenchimento dos formulários e envio da documentação necessária, entre elas a proposta e o orçamento analítico. Realizado tal ato, haverá juízo de admissibilidade inicial pelo próprio PRONAC para só então a proposta ser concretizada como um projeto.

Superados esses passos, o projeto é encaminhado às Unidades Técnicas do Ministério da Cultura⁸, organizadas de acordo com as competências regimentais. Nessas unidades haverá a elaboração de parecer por profissional especializado no segmento cultural ao qual se busca a liberação dos valores captados que estudará a viabilidade técnica e financeira.

Com o laudo positivo, o projeto é então encaminhado à Comissão Nacional de Incentivo à Cultura (CNIC)⁹, formada por 21 (vinte e um) artistas, empresários, membros da sociedade civil e do Estado, que, dentro das diversas áreas da arte, subsidiam decisão tomada pelo Ministro da Cultura, aprovando ou indeferindo o projeto. O CNIC, conforme portaria do Ministério da Cultura nº 116, de 29 de novembro de 2011, é composto por representantes das artes cênicas, do audiovisual, da música, das artes visuais, digitais e eletrônicas, do patrimônio cultural e das humanidades.

⁸ Tratando-se de projeto cinematográfico, este será encaminhado à Agência Nacional do Cinema – ANCINE, destacamento do Ministério da Cultura (MinC) responsável por toda a produção cinematográfica brasileira, incluindo-se filmes de todas as metragens, documentários, festivais e premiações e bolsas de estudos, entre outros.

⁹ Lei 8.313/91, Art. 32: Fica instituída a Comissão Nacional de Incentivo à Cultura – CNIC, com a seguinte composição:

I – O Secretário da Cultura da Presidência da República;

II – Os Presidentes das entidades supervisionadas pela SEC/PR;

III – O Presidente da entidade nacional que congrega os Secretários de Cultura das Unidades Federadas;

IV – Um representante do empresário brasileiro;

V – Seis representantes de entidades associativas dos setores culturais e artísticos de âmbito nacional.

Na hipótese do projeto ser indeferido, o artigo 19, parágrafos 1º e 2º, da Lei Rouanet, preveem que o proponente será notificado dos motivos da decisão num prazo máximo de 05 (cinco) dias, cabendo pedido de reconsideração ao Ministro de Estado da Cultura no prazo de 60 (sessenta) dias do recebimento de tal notificação.

Em contraponto, aprovado o projeto, o mesmo terá sua eficácia contada da “publicação de ato oficial contendo o título do projeto aprovado e a instituição por ele responsável, o valor autorizado para obtenção de doação ou patrocínio e o prazo de validade da autorização”, nos termos do parágrafo 6º do mesmo artigo 19.

Em busca de uma simplificação e melhor entendimento do percalço burocrático acima demonstrado, vejamos o fluxograma disponível no site do Ministério da Cultura¹⁰:



Um dos pontos de crítica à lei Rouanet é o longo caminho burocrático acima retratado para que algum interessado possa efetivamente ter acesso aos seus incentivos. De fato, os projetos passam por no mínimo três averiguações antes de ser finalmente deferido, indo de análise dos documentos à discussão entre Comissão composta por membros da sociedade.

¹⁰ Fluxograma do caminho administrativo para a aprovação de projeto que busca incentivos da iniciativa privada: <<http://www.cultura.gov.br/projetos-incentivados>>. Acesso em: 25 fev. 2014.

De maneira semelhante, é compreensível o argumento de que todo esse percurso acabe por desestimular os produtores de menor potencial financeiro, podendo se tornar muito oneroso diante da necessidade de elaboração de orçamento analítico e projeto formal, dentro dos objetivos da Lei 8.313/91.

Contudo, deve ser considerado que todo esse percalço tem como finalidade autorizar pessoa interessada a receber quantias de terceiros sem que haja tributação sobre tal ação, seja uma doação ou um investimento, permitindo-se ainda que o terceiro faça uso desse ato para buscar restituição no Imposto sobre a Renda por estar incentivando a cultura.

Trata-se de mecanismo que apenas no ano de 2013 resultou em montante de R\$ 1.246.321.825,47 (um bilhão duzentos e quarenta e seis milhões trezentos e vinte e um mil oitocentos e vinte e cinco reais e quarenta e sete centavos), conforme demonstra o ANEXO I. Pelo alto valor movimentado e pela participação do Governo Federal, tendo em vista sua posição como intermediário, é fundamental que haja a devida certificação das informações passadas, bem como a averiguação da viabilidade orçamentária do projeto, evitando que haja a aprovação de um projeto que não vingue em detrimento do indeferimento de outro que enfrentaria melhores chances de prosperar e atingir mais pessoas.

Alia-se a tanto a necessidade de observação de todos os meios de produção artística e cultural, tendo em vista o princípio da não-concentração por segmento considerado no parágrafo 8º do artigo 19 da Lei Rouanet, *in verbis*:

Art. 19 (*omissis*)
.....
.

§8º. Para a aprovação dos projetos será observado o princípio da não-concentração por segmento e por beneficiário, a ser aferido pelo montante de recursos, pela quantidade de projetos, pela respectiva capacidade executiva e pela disponibilidade do valor absoluto anual de renúncia fiscal.

Ademais, uma vez deferido o projeto e aprovada a captação dos proventos do Imposto de Renda das pessoas físicas e jurídicas, com a publicação do ato, os beneficiários passarão a ser acompanhados pela Secretaria de Fomento e Incentivo à Cultura (SEFIC), setor do Ministério da Cultura que avaliará o recebimento dos recursos, devendo ao final do projeto expedir avaliação final da aplicação dos mesmos.

A publicação do ato do CNIC também representa a autorização para que sejam abertas as contas-captção para movimentação do beneficiário, que começará a

buscar os incentivadores, sendo possível inclusive a contratação de profissional com a designação de promover o projeto e atrair patrocinadores ou doadores.

Sobre a questão, é mister serem destacados os artigos 28 e 29 da Lei 8.313/91, *in verbis*:

Art. 28. Nenhuma aplicação dos recursos previstos nesta Lei poderá ser feita de qualquer tipo de intermediação.

Parágrafo Único. A contratação de serviços necessários à elaboração de projetos para a obtenção de doação, patrocínio ou investimento, bem como a captação de recursos ou a sua execução por pessoa jurídica de natureza cultural, não configura a intermediação referida neste artigo.

Art. 29. Os recursos provenientes de doações ou patrocínios deverão ser depositados e movimentados, em conta bancária específica, em nome do beneficiário, e a respectiva prestação de contas deverá ser feita nos termos do regulamento da presente Lei.

Parágrafo Único. Não serão considerados, para fins de comprovação do incentivo, as contribuições, em relação às quais não se observe esta determinação.

Atingido 20% (vinte por cento) do valor autorizado a ser captado, haverá a análise pela SEFIC da regularidade dos depósitos, em seguida liberando essa primeira leva de recursos. Esse procedimento só se aplica à primeira liberação, sendo as demais realizadas de maneira automática pela instituição financeira em que se encontra a conta-captação.

Os procedimentos de fomento à cultura permitem também que o projetista submeta pedidos de readequação orçamentária e prorrogação do prazo de captação, sendo necessário o cumprimento de requisitos formais a depender do pedido, podendo variar de mero ofício à necessidade de novo parecer ou decisão colegiada do CNIC.

Finalizado o prazo de execução do projeto, caberá à SELIC averiguar se houve o devido cumprimento do orçamento e da previsão de gastos aprovada pela CNIC. Caso o projeto não tenha sido realizado, deverá ser requisitado o recolhimento dos recursos captados, que passarão a compor o Fundo Nacional da Cultura (FNC). Tendo sido o projeto finalizado, haverá a minutada de parecer de todo o trâmite, desde a proposta, podendo culminar no arquivamento do projeto, inexistentes quaisquer discrepâncias, ou na inabilitação do proponente pelo período de 03 (três) anos e o recolhimento dos recursos ao FNC, não sendo o parecer favorável.

Tais procedimentos, incluindo o direcionamento dos projetos, as documentações exigidas e os andamentos após o deferimento, são preconizados pela Lei 8.313/91 e pormenorizados pela Instrução Normativa do Ministério da Cultura n° 01, de 24 de junho de 2013.

2.3. Mecenato: doação e patrocínio.

Superados os procedimentos em torno dos incentivos à cultura, cabem ser analisadas as efetivas formas dispostas em lei, sejam elas a doação e o patrocínio, comumente chamados ao longo deste trabalho, meramente por propósitos didáticos, de investimentos.

Tendo em vista a riqueza de detalhes trazida pela Lei 8.313/91 e demais textos legais aplicáveis à situação, devemos considerar os conceitos apresentados pelo artigo 4º do decreto nº 5.761, de 27 de abril de 2006, servindo como uma espécie de vocabulário para esta matéria. Vejamos:

Art. 4º. Para os efeitos deste Decreto, entende-se por:

I - proponente: as pessoas físicas e as pessoas jurídicas, públicas ou privadas, com atuação na área cultural, que proponham programas, projetos e ações culturais ao Ministério da Cultura;

II - beneficiário: o proponente de programa, projeto ou ação cultural favorecido pelo PRONAC;

III - incentivador: o contribuinte do Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza, pessoa física ou jurídica, que efetua doação ou patrocínio em favor de programas, projetos e ações culturais aprovados pelo Ministério da Cultura, com vistas a incentivos fiscais, conforme estabelecido na Lei no 8.313, de 1991;

IV - doação: a transferência definitiva e irreversível de numerário ou bens em favor de proponente, pessoa física ou jurídica sem fins lucrativos, cujo programa, projeto ou ação cultural tenha sido aprovado pelo Ministério da Cultura;

V - patrocínio: a transferência definitiva e irreversível de numerário ou serviços, com finalidade promocional, a cobertura de gastos ou a utilização de bens móveis ou imóveis do patrocinador, sem a transferência de domínio, para a realização de programa, projeto ou ação cultural que tenha sido aprovado pelo Ministério da Cultura;

VI - pessoa jurídica de natureza cultural: pessoa jurídica, pública ou privada, com ou sem fins lucrativos, cujo ato constitutivo disponha expressamente sobre sua finalidade cultural; e

VII - produção cultural-educativa de caráter não comercial: aquela realizada por empresa de rádio e televisão pública ou estatal.

Nesse sentido, o artigo 4º acima colacionado conceitua os principais sujeitos e ações relacionadas ao incentivo à cultura envolvendo a utilização do Imposto sobre a Renda e Proventos, destacando-se os conceitos de doação e patrocínio.

Por excesso de zelo, o artigo 23, inciso II, da Lei Roaunet¹¹ torna a apresentar o conceito de patrocínio, mencionando com outros termos a mesma definição trazida pelo Decreto Federal.

¹¹ Art. 23. Para os fins desta Lei, considera-se:

I – (VETADO)

Dessa forma, pelos conceitos apresentados pela Legislação vigente, tem-se por doação a transferência definitiva e livre de interesses, de bens ou quantias, em favor dos proponentes de projetos beneficiários nos termos da Lei vigente; ao passo que, por patrocínio, entende-se a transferência definitiva com vinculação de interesses promocionais, de quantias ou serviços, bem como a utilização de bens móveis ou imóveis sem a transferência de domínio, para proponente de projeto beneficiário aprovado pelo Ministério da Cultura.

Tem-se, portanto, que a diferença primária entre a doação e o patrocínio está na existência de interesses por trás do ato de transferir bem ou quantia. Ao passo que a doação visa unicamente o fomento à arte, o patrocínio, modalidade preferencial às Empresas, tem a veiculação do incentivador ao projeto, sendo destacado o papel do patrocinador para a realização do projeto.

Conforme demonstrado quando tratado do histórico evolucionar do mecenato contemporâneo, esse aspecto-chave do patrocínio se alinha ao marketing cultural introduzido pelo mercado norte-americano em torno da década de 1950.

Sobre a questão do patrocínio e sua relação cultural, merece destaque a opinião de Cristiane Garcia Olivieri sobre o tema:

A figura renascentista do mecenas adquiriu nova forma com a introdução do marketing cultural para viabilização dos projetos. Atualmente, as empresas patrocinam as artes em troca de reconhecimento e prestígio para sua marca, para falar com seu público consumidor e para tomar emprestada a “aura da arte” para seu produto. Desta forma, embora o patrocínio empresarial seja reconhecido como mecenato, inclusive na Lei Rouanet, esta denominação não seria de todo adequada, na medida em que a empresa vislumbra um retorno estimado para sua imagem e na sua relação com o cliente.¹²

Apesar de concordar com os principais pontos do argumento da doutrinadora, discordo no trecho em que a mesma questiona o patrocínio empresarial como mecenato. Apesar do art. 23, parágrafo 1º, da Lei Rouanet¹³ proibir vantagens

II – Patrocínio: a transferência de numerário, com a finalidade promocional ou a cobertura, pelo contribuinte do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, de gastos, ou a utilização de bem móvel ou imóvel do seu patrimônio, sem a transferência de domínio, para a realização, por outra pessoa física ou jurídica de atividade cultural com ou sem finalidade lucrativa prevista no artigo 3º desta Lei.

¹² OLIVIERI, Cristiane Garcia. **Cultura neoliberal: leis de incentivo como política pública de cultura**. 1.ed. São Paulo: Escrituras, 2004. Páginas 42-43.

¹³ Art. 23. (...)

§1º. Constitui infração a esta Lei o recebimento pelo patrocinador, de qualquer vantagem financeira ou material em decorrência do patrocínio que efetuar.

decorrentes do patrocínio efetuado, o referido texto normativo se resume aos ganhos financeiros e materiais. Em momento algum a lei, assim como as demais encarnações do mecenato, restringiu o ganho promocional do patrocinador perante a sociedade, representada pelos consumidores para os mecenas contemporâneos.

Ainda, mantendo-se no tópico das vantagens financeiras ou materiais, é permitido o retorno ao patrocinador de até 10% (dez por cento) dos produtos resultantes do projeto beneficiado, desde que haja a distribuição gratuita promocional e a possibilidade de tal ato no plano apresentado quando da inscrição do programa junto ao Ministério da Cultura.

Ademais, as considerações sobre o marketing cultural se alinham às leis mercadológicas em que as empresas buscam apresentar seus produtos ao mercado, investido inclusive nas expressões artísticas, se possível, para atingir seus consumidores. Justamente por conta dessa característica, o Legislador tratou de impor limites à restituição pelo patrocínio realizado por pessoas físicas ou jurídicas, desde que estas sejam tributadas pelo lucro real. De maneira análoga, foram também estipulados limites para as doações. Esses limites são uma parcela do total do imposto de renda, definida pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e percentual dos valores investidos, conforme o decreto federal nº 5.761/06 e a própria Lei 8.313/91.

Para as pessoas físicas, diante de seu menor potencial tributário quando comparado às pessoas jurídicas, as porcentagens foram mais amplas, garantido maiores retornos nos incentivos à cultura. Conforme o art. 29 do Decreto nº 5.761/06, apoiado pelo art. 26 da Lei 8.313/91 e pelo art. 22 da Lei 9.532/97, os valores transferidos obedecerão aos limites percentuais máximos de dedução do imposto de Renda de oitenta por cento do valor da doação, sessenta por cento do valor do patrocínio e seis por cento do imposto total devido. Vejamos:

Art. 29. Os valores transferidos por pessoa física, a título de doação ou patrocínio, em favor de programas e projetos culturais enquadrados em dos segmentos culturais previstos no art. 26 da Lei nº 8.313, de 1991, poderão ser deduzidos do imposto devido, na declaração de rendimentos relativa ao período de apuração em que for efetuada a transferência de recursos, obedecidos os limites percentuais máximos de:

I – oitenta por cento do valor das doações; e
II – sessenta por cento do valor dos patrocínios.

Parágrafo Único. O limite máximo das deduções de que tratam os incisos I e II é de seis por cento do imposto devido, nos termos do disposto no art. 22 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

Tratando-se de pessoa jurídica, os valores são modificados, sofrendo uma queda nas porcentagens das deduções em direta relação aos altos valores investidos por

tal setor, responsável por exatos R\$ 1.230.140.075,39 (um bilhão, duzentos e trinta milhões cento e quarenta mil e setenta e cinco centavos e trinta e nove centavos) no ano de 2012, conforme dados retirados do SalicWeb, o sistema do Ministério da Cultura. Informações adicionais serão vistas em tópico próprio, bem como no ANEXO II.

Nos termos do art. 30 do Decreto Federal nº 5.761/06, os valores doados ou patrocinados por pessoas jurídicas aos projetos e programas aprovados pelo Ministério da Cultura enquadrados no art. 26 da Lei 8.313/91 poderão ser deduzidos do imposto devido máximo de quarenta por cento do valor das doações, trinta por cento dos patrocínios e quatro por cento do imposto total devido.

Art. 30. Observado o disposto no §4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995, os valores correspondentes a doações e patrocínios realizados por pessoas jurídicas em favor de programas e projetos culturais enquadrados em um dos segmentos culturais previstos no art. 26 da Lei nº 8.313, de 1991, poderão ser deduzidos do imposto devido, a cada período de apuração, nos limites percentuais máximos de:

I – quarenta por cento do valor das doações; e

II – trinta por cento do valor dos patrocínios.

§1º. A pessoa jurídica tributada com base no lucro real poderá lançar em seus registros contábeis, como despesa operacional, o valor total das doações e dos patrocínios efetuados no período de apuração de seus tributos.

§2º. O limite máximo das deduções de que tratam os incisos I e II do caput é de quatro por cento do imposto devido, nos termos do disposto no inciso II do art. 6º da Lei nº 9.532, de 1997.

As informações prestadas pelo artigo 30, especificamente pelo seu parágrafo 1º evidenciam o que muitos criticam como uma fragilidade do texto da Lei. Ao passo que no trecho mencionado do Decreto há a permissão para que os valores das doações e patrocínios sejam lançados como despesa operacional, o art. 18, parágrafo 2º, da Lei Rouanet¹⁴ veda por completo os lançamentos de tais valores como despesas operacionais.

Esclarecendo a inicial contradição, a Lei nº 9.249/95, ao tratar das deduções operacionais, possibilitou os lançamentos provenientes da Lei 8.313/91. Assim, o

¹⁴ Art. 18. Com o objetivo de incentivar as atividades culturais, a União facultará às pessoas físicas ou jurídicas a opção pela aplicação de parcelas do Imposto sobre a Renda, a título de doações ou patrocínios, tanto no apoio direto a projetos culturais através de contribuições ao FNC, nos termos do art. 5º, inciso II, desta Lei, desde que os projetos atendam aos critérios estabelecidos no art. 1º desta Lei.

§1º. Os contribuintes poderão deduzir do imposto de renda devido as quantias efetivamente despendidas nos projetos elencados no § 3º, previamente aprovados pelo Ministério da Cultura, nos limites e nas condições estabelecidas na legislação do imposto de renda vigente, na forma de:

a) doações; e

b) patrocínios.

§2º. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real não poderão deduzir o valor da doação ou do patrocínio referido no parágrafo anterior como despesa operacional.

parágrafo 1º do Decreto nº 9.761//06 meramente reforçou possibilidade esta já existente desde 1995, com vigência posterior à vedação da Lei de 1991.

Cumpra, assim, por uma visão didática, traçarmos planilha referente aos percentuais máximos de desconto para os investidores, levando em conta a pessoa e a natureza da contribuição¹⁵:

Percentuais de Abatimento

	Pessoas Jurídicas	Pessoas Físicas
Doação	40%	80%
Patrocínio	30%	60%

Limites à dedução do IR

Pessoa Jurídica	Pessoa Física
6%	4%

Por fim, em busca de coibir a prática de quaisquer fraudes utilizando-se do programa de incentivo à Cultura, especialmente com as deduções fiscais possibilitadas pela Lei nº 8.313/91, o art. 27 do mencionado diploma traz lista daqueles que não podem doar ou patrocinar projetos, evitando a vinculação entre os beneficiários e os investidores. Vejamos a lista do artigo 27:

Art. 27. A doação ou patrocínio não poderá ser efetuada a pessoa ou instituição vinculada ao agente.

§ 1º. Consideram-se vinculados ao doador ou patrocinador:

- a) a pessoa jurídica da qual o doador ou patrocinador seja titular, administrador, gerente, acionista ou sócio, na data da operação, ou nos doze meses anteriores;
- b) o cônjuge, os parentes até o terceiro grau, inclusive os afins, e os dependentes do doador ou patrocinador ou dos titulares, administradores, acionistas ou sócios da pessoa jurídica vinculada ao doador ou patrocinador, nos termos da alínea anterior;
- c) outra pessoa jurídica da qual o doador ou patrocinador seja sócio.

§ 2º. Não se consideram vinculadas as instituições culturais sem fins lucrativos, criadas pelo doador ou patrocinador, desde que, devidamente constituídas e em funcionamento, na forma da legislação em vigor.

Apesar da lista acima afastar potenciais interessados em auxiliar projetos, inclusive parentes dos proponentes, essa medida parece ser a mais segura, repetindo-se o argumento de que o mecanismo de incentivo à cultura tem o Governo Federal vinculado como facilitador, movimentando altas quantias que deixam de ser tributadas. A vedação de certas pessoas, físicas ou jurídicas, como investidoras é a melhor forma de se evitar fraudes.

¹⁵ ESTIGARA, Adriana; PEREIRA, Reni; LEWIS, Sandra A. Lopes Barbon. **Responsabilidade social e incentivos fiscais**. São Paulo: Atlas, 2009, p. 108 – 109.

Portanto, abordados todos os principais procedimentos previstos pela Lei Rouanet e demais legislação aplicável, resta visível a presença de duas matérias do Direito Tributário que serão aprofundadas no capítulo seguinte: o Imposto de Renda, que alicerça e possibilita o incentivo de interessados à produção cinematográfica; e a isenção tributária aplicável para os investidores.

3 DIREITO TRIBUTÁRIO APLICADO

O Direito, como ciência jurídica, é, por natureza, não estanque, tendo necessariamente aplicação prática na sociedade e no mundo dos fatos, traduzindo-se em diversas situações e relações cotidianas. É uma ciência que está pressuposta em cada ação e reação entre homens¹⁶.

É com base em tal pensamento que devemos analisar os traços do Direito Tributário, ramo da ciência jurídica, para a lei ora estudada, explicando os principais conceitos e embates doutrinários presentes nas relações previstas pela Lei 8.313/91, bem como seus efeitos práticos, aprofundando-se no impacto real dos incentivos fiscais para a produção cinematográfica nacional.

Superados esses argumentos introdutórios, faz-se necessária a efetiva análise dos institutos do Direito Tributário aplicáveis, iniciando-se pelo Imposto de Renda, presença marcante neste trabalho, por ser o tributo que possibilita o investimento realizado pelos incentivadores aos projetos e programas aprovados para captar recursos pelo PRONAC.

3.1. O Imposto de Renda

3.1.1. Competência, função e sujeitos

O Imposto de Renda (IR) é a comum abreviação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tributo de competência da União Federal conforme a distribuição realizada pelo Sistema Tributário Nacional, nos termos do art. 153, inciso III, da CF/88¹⁷ e art. 43, do Código Tributário Nacional.

¹⁶ REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 27.ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 05.

¹⁷ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

III - renda e proventos de qualquer natureza;

Utilizado como exemplo clássico ao se estudar a classificação dos tributos, tem-se que o Imposto de Renda possui nítida função fiscal, objetivando a arrecadação de recursos financeiros para compor o orçamento do Estado, aplicando-se as quantias recolhidas como instrumento de intervenção do Poder Público¹⁸.

Entretanto, deve ser considerado que o IR desempenha uma função secundária que vai além da fiscal. Pelo montante arrecadado anualmente e sua conexão com o orçamento público, ele também é dotado de extrafiscalidade, permitindo que a União aplique seus proventos para corrigir problemas na redistribuição de renda não apenas de pessoas, mas também de lugares.

Manifestando-se sobre o caráter extrafiscal do Imposto de Renda, concluiu Hugo De Brito Machado:

Com efeito, o imposto de renda é um instrumento fundamental na redistribuição das riquezas, não apenas em razão de pessoas, como também de lugares. Presta-se, outrossim, como instrumento de grande valia para incrementar o desenvolvimento econômico regional e setorial, como se pode observar pela legislação geralmente conhecida como de “incentivos fiscais”, administrados pela Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste/SUDENE, pela Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia/SUDAM e pela Superintendência do Desenvolvimento da Pesca/SUDEPE, entre outros organismos.¹⁹

Percebe-se que a extrafiscalidade do IR, assim como nos casos acima mencionados das Superintendências de Desenvolvimento, manifesta-se na Lei Roaunet, tendo que um dos mais fortes temas entre os objetivos do art. 1º é o fomento à cultura regional, destacando-se os incisos I à IV:

Art. 1º. Fica instituído o Programa Nacional de Apoio à Cultura – PRONAC, com a finalidade de captar e canalizar recursos para o setor de modo a:

- I – contribuir para facilitar, a todos, os meios para o livre acesso às fontes da cultura e o pleno exercício dos direitos culturais;
- II – promover e estimular a regionalização da produção cultural e artística brasileira, com valorização de recursos humanos e conteúdos locais;
- III – apoiar, valorizar e difundir o conjunto das manifestações culturais e seus respectivos criadores;
- IV – proteger as expressões culturais dos grupos formadores da sociedade brasileira e responsáveis pelo pluralismo da cultura nacional; (...)

Portanto, o Imposto Renda, além de seu objetivo fiscal, tem secundariamente um caráter extrafiscal, podendo a União, ente competente para instituir

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35.ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 319.

¹⁹ *Ibidem*, p. 319-320.

o tributo, aplicá-lo como instrumento de intervenção corrigindo desequilíbrios econômicos e também sociais.

Diante das informações até aqui expostas, fica claro que o sujeito ativo da obrigação tributária ora estudada é a União, ente federativo competente para tanto, como reflete a regra matriz.

Nesse sentido, com a União compondo o polo ativo da relação, o polo passivo é preenchido pelas pessoas físicas e jurídicas que preencham os requisitos do fato gerador, a seguir traçados.

Antes, contudo, é importante destacar o papel empregado pelo parágrafo único do art. 45 do CTN à fonte pagadora da renda ou dos proventos, cabendo a ela a possibilidade de reter e recolher o imposto. Para esse caso, na lição de Hugo de Brito Machado²⁰, o contribuinte (sujeito passivo) é aquele que aufera a renda ou o provento, sendo a fonte apenas o responsável por tanto.

3.1.2. Fato Gerador

Nos dizeres do art. 114 do CTN, o fato gerador “*é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência*”. Para o IR, resta clara a lei que define a obrigação tributária, destacando-se os já mencionados art. 153, inciso III, da CF/88 e o art. 43, do CTN. Contudo, há certa dificuldade em se definir a *situação* do fato gerador, especificamente o conceito de renda.

Não há um conceito uniforme para renda, existindo diversas formulações criadas por economistas e outros *experts* da área. Também a Constituição Federal, ao instituir a competência tributária da União, não estipulou um conceito a ser seguido, apenas aludindo à Renda e aos Proventos.

Contudo, a Norma Maior instituiu o Sistema Tributário Nacional, apontando os principais caminhos para a formulação da norma matriz de incidência tributária, tornando concreta a relação jurídica abstrata²¹.

Diante da liberdade relativa dada pelo texto constitucional, coube ao legislador, guiado pela norma matriz, adotar um conceito para servir de “situação” para

²⁰ *Ibidem*, p. 332.

²¹ PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas: o conceito de despesa dedutível à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. 1.ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 41-42.

a efetivação do fato gerador do Imposto de Renda, sempre levando em consideração o bom senso em não extrapolar os limites dos demais tributos, apoiando-se na Magna Carta.

Essas conclusões são apoiadas por José Artur Lima Gonçalves, estabelecendo que:

[...] está sedimentado que o conceito de renda não pode ficar – e não fica – à disposição do legislador infraconstitucional e que, por outro lado, o conceito de renda não está explicitado no texto constitucional, impõe-se deduzir um conceito de renda pressuposto pela constituição.²²

De maneira semelhante preceitua Marcelo Magalhães Peixoto:

Com efeito, o legislador infraconstitucional, ao exercer sua competência atinente ao Imposto sobre a Renda, está adstrito ao que preceitua o Texto Supremo, ou seja, não poderá, em hipótese alguma, ampliar o conceito de Renda, pois, se assim o fizer, irá incorrer em inconstitucionalidade.²³

Nesse sentido, o CTN adotou o conceito de renda como acréscimo patrimonial oriundo do capital, do trabalho, ou da união de ambos. Concomitantemente, também para os proventos houve alusão ao acréscimo patrimonial. Vejamos o art. 43, do CTN:

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

Entre os principais exemplos de renda por capital temos o recebimento de valores por aluguéis, os rendimentos de aplicações financeiras e os *royalties*. Por renda do trabalho temos os salários, soldos, honorários e comissões, entre outros. Quando a norma trata da combinação de ambas as rendas, devem ser considerados como exemplo o pró-labore ou o lucro auferido. Para os proventos de qualquer natureza, destacam-se a aposentadoria, as doações, as pensões e até os ganhos em loterias e demais prêmios, bem como os acréscimos patrimoniais não discriminados²⁴.

Ainda, tratando-se de contribuinte pessoa física, deve ser considerado aquém do acréscimo patrimonial as quantias consideradas necessárias para a mínima

²² GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a Renda – pressupostos constitucionais**. 1.ed. São Paulo: Malheiros: 1997. p. 170-171.

²³ PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Op. cit.*, p. 51.

²⁴ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 1080.

subsistência do ser humano, sendo necessário dispor de valores para alimentação, educação, saúde, moradia e outros gastos que compõem os direitos básicos do ser humano.

Conclui-se, portanto, que o fato gerador da renda não é o mero acréscimo patrimonial ou a expectativa de tanto, mas a efetiva disponibilidade do mesmo. Disso foi gerada discussão doutrinária acerca da disponibilidade econômica e jurídica como o momento do fato gerador.

Eduardo Sabbag conceitua como se segue:

a) Disponibilidade econômica: e a obtenção da faculdade de usar, gozar e dispor de dinheiro ou de coisas conversíveis. E ter o fato concretamente. A disponibilidade “financeira” não é sinônimo de disponibilidade econômica. Esta última é somente aquela que representa incorporação ao patrimônio. Nada impede, no entanto, que a lei ordinária agregue o “elemento financeiro” ao fato gerador, desde que tenha havido previa disponibilidade econômica ou jurídica.

b) Disponibilidade jurídica: e a obtenção de direitos de créditos não sujeitos a condição suspensiva, representados por títulos ou documentos de liquidez e certeza. Representa o “ter o direito, abstratamente”. O IR só pode incidir quando há acréscimo patrimonial, salientando-se que não há a necessidade de o rendimento ser efetivamente recebido pelo sujeito passivo, sendo suficiente que este tenha adquirido o direito de crédito sobre ele, ou seja, a disponibilidade jurídica. Portanto, se um comerciante vende um produto no último dia do ano, porém só recebe o pagamento no 1º dia do ano subsequente, considera-se, para fins de tributação, a data da venda, e não a do “recebimento”, pois com a venda o contribuinte adquire a disponibilidade jurídica sobre o rendimento tributável.²⁵

Luciano Amaro ponderou que o objetivo do art. 43 do CTN foi contemplar a disponibilidade, independente de ser ela econômica ou jurídica:

O CTN previu, como acabamos de ver, que tanto a disponibilidade jurídica como a econômica podem compor o fato gerador do imposto de renda. Não disse, como também vimos, o que seria a disponibilidade *jurídica* nem o que significaria disponibilidade *econômica* (o que suscita a discussão que relatamos), assim como lhe pareceu desnecessário conceituar disponibilidade. Porém, não obstante todas as discussões que pudesse haver sobre os discutidos adjetivos (*jurídico* e *econômico*), parece que o substantivo (*disponibilidade*) sempre expressou a *qualidade daquilo que é disponível*, ou o *atributo daquilo que se pode dispor*. Em suma, renda (ou proventos) de que o titular *pode dispor* (jurídica ou economicamente).²⁶

Ante todo o exposto, não há muito ganho na discussão acerca de qual espécie de disponibilidade se aplica para a definição do fato gerador do Imposto de

²⁵ *Idem*, p. 1081.

²⁶ AMARO, Luciano. **Imposto de renda: regime jurídico**. In: MARTINS, Yves Gandra da Silva (coord.). Curso de direito tributário. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p.349.

Renda, sendo suficiente a ciência de que haverá a caracterização quando ocorrer o acréscimo patrimonial com a disponibilidade de renda ou proventos.

3.1.3 Base de cálculo

Conforme estabelece o art. 44 do CTN, ao tratar do Imposto de Renda, “a base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”.

Sendo uma expressão econômica do fato gerador, a base de cálculo está contida na norma que regula a incidência do tributo, com a lei fazendo referência à realidade econômica quantificável, possibilitando que haja a identificação da espécie de obrigação tributária.²⁷

Assim, ao instituir o IR, a lei obrigatoriamente tem que definir o montante da renda ou dos proventos que servirá como base de cálculo, sobre o qual incidirá a alíquota para a apuração do valor a ser recolhido. Ricardo Mariz de Oliveira enaltece essa subordinação entre fato gerador e base de cálculo:

Segundo o ensinamento doutrinário, caso o imposto de renda incidisse sobre o fato aumento patrimonial, isto é, se o seu fato gerador fosse a ocorrência de acréscimo patrimonial, como deve ser, mas a lei não tomasse a expressão monetária do aumento ocorrido para ser a base de cálculo da respectiva obrigação, preferindo fazer a alíquota incidir sobre o valor do patrimônio do contribuinte no início ou no fim do período, deixaria de tratar-se de imposto de renda para tratar-se de imposto sobre o patrimônio.²⁸

Tratando do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), a base de cálculo é o rendimento mensal definido por lei. A Lei 11.842, de 31 de maio de 2007, alterada pela Lei 12.469, de 26 de agosto de 2011, foi responsável por traçar a base de cálculo mensal e a alíquota aplicável para o ano calendário de 2014, exercício em 2015. Vejamos:

Tabela Progressiva Mensal Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 1.787,77	-	-
De 1.787,78 até 2.679,29	7,5	134,08
De 2.679,30 até 3.572,43	15	335,03
De 3.572,44 até 4.463,81	22,5	602,96

²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Op cit.*, p. 138 – 139.

²⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. 1.ed. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 277.

Acima de 4.463,81	27,5	826,15
-------------------	------	--------

Fonte: Art. 1º, inciso VIII, Lei 11.842/2007.

Ainda que a incidência do IRPF seja mensal, é realizada anualmente a conhecida declaração do Imposto de Renda motivada pela possibilidade de deduções relativas a dependentes ou pensões alimentícias. Desse modo, com a declaração, o contribuinte será agraciado com a restituição caso tenha havido o pagamento a mais; ou deverá complementar o imposto na hipótese do recolhimento ter ocorrido a menor.²⁹

Por sua vez, a base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) tem por critério o lucro, e variará conforme o critério adotado, seja o lucro real, arbitrado ou presumido. Para os fins do presente trabalho, tendo que a Lei Rouanet prevê a isenção 4% (quatro por cento) do Imposto de Renda devido pelas Empresas tributadas mediante o lucro real, haverá foco maior no referido critério.

Na teoria proposta por Marcelo Magalhães Peixoto, o lucro contábil é a apuração mais próxima da realidade possível para uma pessoa jurídica, apoiando-se em diversos princípios de contabilidade para tanto. O lucro real parte dessa premissa, ajustando-a de acordo com as especificidades do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), previsto pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.³⁰

Dessa forma, o art. 6º do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 define o lucro real como “*o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária*”.

Ademais, o lucro real é a regra entre as pessoas jurídicas brasileiras, apesar de poder haver a opção pelos critérios do lucro presumido e arbitrado. De qualquer forma, o art. 246 do RIR/1999 define o rol de pessoas jurídicas que obrigatoriamente devem apurar seu Imposto de Renda por meio do lucro real:

Art. 246. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas (Lei nº 9.718, de 1998, art. 14):

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de vinte e quatro milhões de reais, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses;

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.* p. 327.

³⁰ PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Op. cit.*, p. 80 – 82.

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 222;

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultante de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*);

Parágrafo único. As pessoas jurídicas não enquadradas nos incisos deste artigo poderão apurar seus resultados tributáveis com base nas disposições deste Subtítulo.

Em um breve juízo acerca das demais formas de lucro, tem-se que o lucro presumido é uma opção dada às empresas que não estão no rol acima colacionado e que buscam uma forma simplificada de apuração da base de cálculos do IRPJ. A sistemática pode ser adotada por aqueles que auferiram no calendário anterior quantia igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou valor proporcional quando o ano calendário for de período inferior a 12 (doze) meses.

Cabem ser considerados os exemplos passados por Eduardo Sabbag:

– **Lucro Presumido:** trata-se de sistema opcional pela pessoa jurídica não obrigada por lei a apuração pelo lucro real. Consiste na presunção legal de que o lucro da empresa é aquele por ela estabelecido com base na aplicação de um percentual sobre a *receita bruta* desta, no respectivo período de apuração. Exemplo: percentual de 16% para prestação de serviços de transportes (exceto cargas), 8% para prestação de serviços de transportes de cargas ou 32% para prestação de serviços gerais;³¹

O terceiro critério, do lucro arbitrado, é aquele aplicado à pessoa jurídica que não pode optar pelo lucro presumido por lhe faltar algum dos requisitos, e não dispõe da escrituração contábil regular para compor o lucro real.³² O art. 530 do RIR/1999³³ apresenta as hipóteses regidas por ele.

³¹ SABBAG, Eduardo. *Op. cit.*, p. 1086.

³² MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 329.

³³ Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 47, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 1º):

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não tiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
- b) determinar o lucro real;

Como não é possível conhecer o lucro real da empresa, deverá ser aplicada porcentagem definida pelo Ministro da Fazenda para auferir o lucro arbitrado sobre a receita bruta. Caso não seja possível definir uma receita bruta, caberá à autoridade arbitrar o lucro com base em dados outros como o capital social, a folha de pagamento dos empregados e mesmos eventuais lucros líquidos anteriores.

3.1.4 Alíquotas

Acompanhando as variadas bases de cálculo existentes para os regimes jurídicos do Imposto de Renda, devemos considerar as alíquotas como complemento para a efetiva formação da obrigação tributária.

Conforme a definição de Hugo de Brito Machado:

A rigor, alíquota é a relação existente entre a expressão quantitativa, ou mensurável, do fato gerador e o valor do tributo correspondente. Entretanto, como na generalidade dos casos a expressão quantitativa do tributo é uma expressão monetária e a relação entre ela e o valor do tributo é indicada em porcentagem, costuma-se dizer que a alíquota é o percentual que, aplicado sobre a base de cálculo, nos indica o valor do imposto devido.³⁴

Para o Imposto de Renda da Pessoa Física há a previsão de quatro alíquotas e uma faixa de isenção, convencionada como alíquota zero. Percebe-se que as alíquotas para o IRPF são variáveis, tendo que a progressividade³⁵ do tributo é resultado dessa oscilação, que acompanha a base de cálculo.

De acordo com a tabela progressiva do ano-calendário de 2014, com declaração em 2015, anteriormente colacionada, as alíquotas para o IRPF são de 7,5% (sete vírgula cinco por cento), 15% (quinze por cento), 22,5% (vinte e dois vírgula cinco por cento) e 27% (vinte e sete por cento).

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

VI - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 139.

³⁵ Determina o constituinte que a tributação do Imposto sobre a Renda se faça de forma progressiva, vale dizer, quanto maior a renda, maior a alíquota do imposto. (PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas: o conceito de despesa dedutível à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. 1.ed. São Paulo: MP Editora, 2011, p. 52).

É possível observar que a progressividade do tributo, impulsionada por suas alíquotas, ainda não é suficiente para atender aos princípios da generalidade e universalidade³⁶ que permeiam o IR. Assim, julgo ser necessária a definição de mais bases de cálculo e alíquotas, em esteio ao avanço conquistado pela Lei 11.945, de 04 de junho de 2009³⁷.

Em relação ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, apesar de existirem alíquotas distintas para cada critério de lucro adotado pelas empresas, aquelas restam unidas por um mesmo traço distintivo, qual seja a proporcionalidade.

Assim, por suas alíquotas serem fixas, aliadas à variabilidade da base de cálculo a depender do lucro real, arbitrado ou presumido, é justo considerar o IRPJ um tributo proporcional³⁸.

3.2. Exclusão do crédito tributário

Após a discussão acerca dos principais aspectos teóricos do Imposto de Renda importantes para a completa compreensão da Lei de Incentivo à Cultura n° 8.313/91, é mister tratarmos da exclusão do crédito tributário, especificamente a isenção, completando o estudo do Direito Tributário aplicado.

Na lição de Hugo de Brito Machado, “*excluir o crédito significa evitar que ele se constitua*”³⁹. Por sua vez, Ricardo Alexandre conceitua que:

Excluir o crédito tributário significa impedir a sua constituição. Trata-se de situação em que, não obstante a ocorrência do fato gerador e o conseqüente nascimento da obrigação tributária, não pode haver lançamento, de forma que não surgirá crédito tributário, não existindo, portanto, obrigação de pagamento.⁴⁰

³⁶ Conforme o parágrafo segundo do art. 153 da CF/1988, o IR deve ser “*informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade*”.

Em breves linhas, a generalidade trata do sujeito passivo do imposto, considerado todo aquele que pratique o fato gerador; a progressividade solidifica a posição da alíquota na relação travada, tendo que o aumento da base de cálculo resulta no aumento da alíquota; e a universalidade remonta à base de cálculo, que deve abranger qualquer renda e provento recebido pelo contribuinte.

³⁷ A Lei 11.945/2009 foi responsável por promover importante reforma na progressividade do Imposto de Renda, ampliando o número de alíquotas existentes, antes reduzidas a apenas duas, 15% (quinze por cento) e 27,5% (vinte e sete vírgula cinco por cento).

³⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 140.

³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35.ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 232.

⁴⁰ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2013, p. 471.

Nesse sentido, o art. 175 do CTN prevê as hipóteses de exclusão de crédito, *in verbis*:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I – a isenção;

II – a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias, dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

As duas modalidades de exclusão de crédito tributário, isenção e anistia, possuem vastas semelhanças, cabendo a diferenciação entre elas com base no objeto: enquanto a isenção exclui créditos referentes a tributos, a anistia exclui aqueles referentes às penalidades pecuniárias.

Sobre a isenção e a anistia, Eduardo Sabbag afirma que ambas são:

[...] normas desonerativas de deveres patrimoniais do contribuinte, atingindo-se o tributo, no caso de uma lei isentante (isencional ou isentiva) ou a multa (no caso de uma lei anistiadora). Em palavras simples “isenta-se o tributo”, “anistia-se a multa”.⁴¹

Independente da modalidade, o cumprimento das obrigações acessórias será mantido. Para o caso do Imposto de Renda, por exemplo, apesar de haver isenção aos incentivadores da produção cultural na forma da Lei 8.313/91, mantêm-se a obrigação anual de apresentar a declaração pertinente.

O constituinte originário, por meio do art. 150, parágrafo 6º da CF/1988, determinou que qualquer exclusão de crédito tributário, seja por isenção ou anistia, “*só poderá ser concedido mediante lei específica*”, editada pelo mesmo ente competente pela instituição da obrigação tributária⁴².

3.2.1. Isenção

A isenção não é apenas modalidade de exclusão do crédito tributário, possuindo também função política para a Administração Pública ao figurar como uma das hipóteses de incentivos fiscais utilizados para atingir os fins político-sociais desejados.

Na doutrina de Kiyoshi Harada, defende-se que, via de regra, a isenção é concedida por razões político-sociais, desde que embasadas em legítimo interesse

⁴¹ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 881

⁴² SABBAG, Eduardo. *Op. cit.*, p. 882.

público, havendo inclusive a possibilidade de se restringir a sua aplicação de acordo com o local, os sujeitos e até o objeto do imposto⁴³.

Conforme anteriormente esclarecido, por força do art. 150, parágrafo 6º da CF/1988, confirmado pelo art. 96, inciso IV, do CTN⁴⁴, a isenção só pode ser instituída pelo ente federativo que possui a competência sobre o tributo, cabendo a ele empregar os valores arrecadados de acordo com o interesse público.

Nesse sentido, Eduardo Sabbag destacou que:

[...] é este interesse público que servirá para guiar a lei isentante em direção ao princípio da capacidade contributiva, buscando-se o atingimento, no plano imediato, de seu mister extrafiscal, e, no plano mediato, da justiça fiscal, que lhe é imanente.⁴⁵

Da mesma forma, assevera Aliomar Balleiro que a isenção “*não é privilégio de classe ou de pessoas, mas uma política de aplicação da regra da capacidade contributiva ou de incentivos de determinadas atividades, que o Estado visa incrementar pela convivência pública*”⁴⁶.

Ademais, adotando-se a doutrina de Hugo de Brito Machado, as isenções podem ser classificadas em categorias de acordo com a forma de concessão, a natureza, o prazo, a área, os tributos que alcança e os elementos que se relaciona⁴⁷.

Para os fins da Lei de Incentivo à Cultura (Lei 8.313/91), tem-se que a isenção prevista é: absoluta, quanto à forma de concessão, sendo que o benefício é estipulado por lei que não carece de autorização administrativa para efetivação; quanto à natureza, condicionada por conta da necessidade de patrocínio ou doação de quantia pelo contribuinte isento a projeto cultural autorizado a captar pelo MinC (Ministério da Cultura); quanto ao prazo, é certa, tendo vigência apenas para as deduções no ano-calendário do investimento; quanto à área, é ampla, considerando que uma das finalidades da Lei é estimular a produção cultural em todo o País; quanto ao seu alcance, recai especificamente sobre o Imposto de Renda; por último, quanto ao elemento que se

⁴³ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 19.ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 525.

⁴⁴ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

⁴⁵ SABBAG, Eduardo. *Op. cit.*, p. 888.

⁴⁶ BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 931.

⁴⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 238.

relaciona, é mista, possuindo relação de conexão como fato gerador (objetiva) e o contribuinte (subjativa), causando a alteração da porcentagem a ser deduzida.

3.2.2. Isenção X Não Incidência X Imunidade

Há na doutrina severa cisão em torno da incidência (ou não) da norma tributária em virtude da isenção.

Para os doutrinadores clássicos:

[...] a isenção é mera dispensa legal de pagamento de tributo devido, verificando-se uma situação na qual já legítima incidência, porquanto se deu um fato gerador, e o legislador, por expressa disposição legal, optou por dispensar o pagamento do imposto.⁴⁸

Em contrapartida, a doutrina moderna, com proeminência de Hugo de Brito Machado, conclui que a isenção reria a função de suspender a incidência da norma tributária, sustando seu nascimento. Para o mencionado doutrinador:

Embora tributaristas de renome sustentem que a isenção é a dispensa legal de tributo devido, pressupondo, assim, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, na verdade ela *exclui* o próprio fato gerador. A lei isentiva retira uma parcela da hipótese de incidência da lei de tributação. Isenção, portanto, não é propriamente *dispensa* do tributo devido.⁴⁹

Acerca do embate de correntes, o Supremo Tribunal Federal já manifestou seu alinhamento à doutrina clássica, reconhecendo a aplicação da isenção como dispensa legal ao tributo devido. Vejamos trecho do julgado:

EMENTA: ICM. ISENÇÃO. (...) A expressão “incidirá” pressupõe que o Estado-membro, como decorre do *caput* desse artigo 23, tenha instituído, por lei estadual, esse imposto, e nada impede, evidentemente, que ele conceda, também, por lei estadual, *isenção*, que, aliás, pressupõe a incidência, uma vez que ela – no entendimento que é o acolhido por este Tribunal – se caracteriza como a dispensa legal do pagamento de tributo devido.⁵⁰

Por oportuno, coaduno com a posição tomada pela STF, com a isenção pressupondo a incidência da obrigação tributária.

⁴⁸ COELHO, José Washington. **Código Tributário Nacional interpretado**. In: SABBAG, Eduardo. *Op. cit.*, p. 886.

⁴⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 232.

⁵⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 113.711/SP. Relator: Min. Moreira Alves. 1ª Turma. Data de Julgamento: 26/08/1987.

Não se deve confundir, contudo, a posição defendida pela doutrina moderna sobre a não incidência e a isenção como uma afirmação de que os conceitos são utilizados como sinônimos.

Enquanto a norma de isenção abre exceção, deixando de tributar fato gerador que, em situação diversa, seria plenamente tributado; a situação de não incidência é criada por não se configurar o suporte fático necessário, com a lei definindo o que será tributado e, por exclusão, inferindo o que não incide.

Ao diferenciar os institutos, afirma Hugo de Brito Machado que:

A regra jurídica de isenção não configura uma dispensa legal de tributo devido, mas uma exceção à regra jurídica de tributação. E exatamente por constituir uma exceção é que ela deve ser interpretada literalmente (CTN, art. 111). Já, a *não incidência* é tudo o que está fora da hipótese de incidência. Não foi abrangido por esta. Resulta da própria regra jurídica de tributação que, definindo a hipótese em que o tributo é devido, por exclusão define aquelas em que não o é.⁵¹

Assim, distingue-se a isenção da não incidência, pois no caso desta última não há fato gerador, não há incidência e não surge, portanto, obrigação tributária. Para a isenção, há o fato gerador e há a incidência, inexistindo, contudo, a constituição de crédito tributário que possa ser cobrado do contribuinte em favor do ente competente.

Da mesma forma, a isenção não se confunde com as hipóteses de imunidade tributária, apesar da CF/88 por diversas vezes utilizar os termos como sinônimos⁵²⁵³.

A norma responsável por instituir a imunidade tem cunho constitucional, atuando em patamar de igualdade com as normas que tratam da competência tributária.

Assim, analisando o Sistema Financeiro Nacional de maneira integral, tem-se que o Legislador originário foi bastante consciente ao não tributar certos fatos, garantindo-lhes verdadeira situação de não-incidência de ordem constitucional.

Preconiza Eduardo Sabbag que a norma imunitória:

[...] determina até onde o poder tributário pode agir, estipulando os contornos da competência tributária das entidades políticas e, também, revela um direito subjetivo de todos aqueles que se mostram como destinatários de seus efeitos, de forma direta ou indireta.⁵⁴

⁵¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 233.

⁵² Segundo Hugo de Brito Machado (*op. cit.*, p. 234): “Ainda que na Constituição esteja escrito que determinada situação é de *isenção*, na verdade de isenção não se cuida, mas de *imunidade*”.

⁵³ Entre os diversos exemplos da situação mencionada temos o art. 184, §5º e o art. 195, §7º.

⁵⁴ SABBAG, Eduardo. *Op. cit.*, p. 285.

De modo similar àquele defendido nesse trabalho, Misabel Derzi aproxima a imunidade a não incidência, afirmando que a “*a imunidade é forma qualificada de não incidência que decorre da supressão da competência impositiva sobre certos pressupostos da Constituição*”⁵⁵.

Assim também o faz Hugo de Brito Machado, afirmando que:

É possível dizer-se que a imunidade é uma forma qualificada de *não incidência*. Realmente, se há imunidade, a lei tributária *não incide*, porque é impedida de fazê-lo pela norma superior, vale dizer, pela norma da Constituição.⁵⁶

Portanto, é hialino o ponto de diferenciação central entre a norma de isenção e a de imunidade, sendo tal a posição hierárquica entre as mesmas. Ao passo que a norma de isenção é infraconstitucional, amoldando-se pelos padrões impostos pela Carta Magna, a norma de imunidade é a expressão pura do poder legislativo originário, conectando-se diretamente à divisão da competência tributária dos órgãos da administração pública direta.

3.2.3. Isenção Fiscal e a Responsabilidade Social das Empresas

Conforme pode ser observado pelo ANEXO I deste trabalho, a pessoa jurídica é a principal incentivadora dos projetos e programas culturais beneficiados pela mecânica da Lei 8.313/91, responsável por contribuição de R\$ 1.211.883.859,63 (um bilhão duzentos e onze milhões oitocentos e oitenta e três mil oitocentos e cinquenta e nove reais e sessenta e três centavos) no ano de 2012.

Dessa forma, diante do proeminente papel da pessoa jurídica, aliada ao crescente tema da responsabilidade social, questão que juntamente com o marketing social vem guiando a atuação das empresas e grandes corporações no mercado, deve ser estudada a relação entre tal tema e a isenção.

O conceito aplicado para a função social das empresas vem se tornando cada vez mais elástico no panorama atual, indo além da tradicional produção de serviços e bens voltados à satisfação do mercado existente para se relacionar à livre iniciativa e dignidade da pessoa humana em busca de promover o melhor desempenho social, ambiental e cultural.

⁵⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 1.ed. São Paulo: RT, 1988, p. 206.

⁵⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 234.

Assim, tem-se a maximização da visão funcional de Asquini⁵⁷, tendo que as empresas deverão organizar a produção de bens e serviços visando atividades empreendedoras e com reflexo social potencializado.⁵⁸

Diante desse cenário, as empresas cada vez mais buscam restar associadas a projetos e programas que possibilitem alcançar suas metas de responsabilidade social, encontrando nos incentivos fiscais, estando entre eles a isenção da Lei Roanet, uma motivação para seu cumprimento.

De acordo com Lourival José de Oliveira e Isadora Minotto Gomes Schwertner:

A responsabilidade social constitui-se em ações transformadoras financiadas e desenvolvidas pelas entidades empresariais como forma de promover a inserção social, bem como de intervenção direta da empresa no contexto socioeconômico, visando auxiliar na solução de problemas sociais.⁵⁹

Nas palavras de Adriana Estigara:

Assim, a responsabilidade social pode consistir numa postura resultante dos incentivos fiscais, previstos pela lei, em prol de ações voltadas à melhoria das condições ambientais, da atenção para com o consumidor, com o meio ambiente etc. E isso porque a empresa se utiliza sim, muitas vezes e em diversas situações, de incentivos fiscais para a realização de ações de responsabilidade social.⁶⁰

Tem-se que o Estado, por meio dos incentivos fiscais concedidos, deixa de arrecadar quantias mediante a aplicação, pelas empresas, desses valores que seriam utilizados para pagar os tributos em atividades voltadas à responsabilidade social, tornando investimentos na cultura e no meio ambiente, por exemplo, mais atrativos aos interessados.

⁵⁷ Alberto Asquini, renomado doutrinador italiano, é responsável pela teoria do Direito Empresarial que prevê quatro perfis para as empresas, sendo eles: subjetivo (conceitua Empresa como a figura do empresário), funcional (Empresa seria uma atividade voltada para a produção de bens e serviços para abastecer a demanda do mercado), objetivo (retira o conceito de Empresa do conjunto de bens que exercerão a atividade empresarial) e cooperativo (conjunto de pessoas unidas em prol de uma finalidade econômica comum a todos).

⁵⁸ ESTIGARA, Adriana; PEREIRA, Reni; e LEWIS, Sandra A. Lopes Barbon. **Responsabilidade social e incentivos fiscais**. São Paulo: Atlas, 2009, p. 66.

⁵⁹ OLIVEIRA, Lourival José de; SCHWERTNER, Isadora Minotto Gomes. **Breve análise de práticas de responsabilidade social empresarial e a concessão de incentivos governamentais em âmbito federal**. Teresina, 2007. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/9864/breve-analise-das-praticas-de-responsabilidade-social-empresarial-e-a-concessao-de-incentivos-governamentais-em-ambito-federal#ixzz30zYR6NWw>>. Acesso em 24 abr 2014.

⁶⁰ ESTIGARA, Adriana; PEREIRA, Reni; e LEWIS, Sandra A. Lopes Barbon. *Op. cit.*, p. 69.

Portanto, conclui Adriana Estigara que o sentido da renúncia fiscal promovida pelos incentivos fiscais é:

[...] direcionar o contribuinte a uma conduta socialmente responsável. Com isso, o contribuinte passa a auxiliar o Estado e o Terceiro Setor na execução de políticas públicas de promoção dos direitos econômicos, sociais e culturais, imprescindíveis para a obtenção do desenvolvimento sustentável.⁶¹

Tratando da isenção ao Imposto de Renda da Lei 8.313/91, nessa lógica, ainda que a União não recolha a quantia isenta, sabe-se que a finalidade extrafiscal do tributo será alcançada, havendo o benefício a diversos projetos culturais, permitindo o crescimento dos índices sociais de bem-estar.

⁶¹ ESTIGARA, Adriana; PEREIRA, Reni; e LEWIS, Sandra A. Lopes Barbon. *Op. cit.*, p. 71.

4 O IMPACTO DO IMPOSTO DE RENDA NA PRODUÇÃO CINEMATOGRAFICA NACIONAL POR FORÇA DA LEI 8.313/91

Uma vez equipado com o histórico evolucionar do mecenato, o procedimento previsto pela Lei Rouanet para o incentivo cultural pela iniciativa privada e os conhecimentos teóricos sobre o Imposto de Renda e a isenção como incentivo fiscal e forma de exclusão do crédito tributário, faz-se mandatório esclarecer o efetivo impacto causado pelo Imposto de Renda na produção cinematográfica nacional.

Utilizando os dados fornecidos pelo Ministério da Cultura referentes às arrecadações nos anos de 2012 e 2013, refinados mediante os anexos I e II, compreende-se que a indústria cinematográfica é beneficiada pelos incentivos da Lei 8.313/91 não apenas através da produção de filmes de curta e média metragem.

Por mais óbvia que seja a captação de benefícios para os projetos de literal produção cinematográfica, a maior parte dos investimentos acaba indo para planos e programas que visam a difusão do cinema, como festivais, premiações e programas que resultem na integração do hábito de ir ao cinema .

Há a expectativa de que, no mesmo padrão norte-americano e europeu, a indústria cinematográfica brasileira tenha condições de se sustentar por seus próprios meios, uma vez propagada a qualidade de seus filmes e produtos, gerando renda com a venda de ingressos.

Assim, busca-se reverter o quadro atual descrito por Cristiane Garcia Olivieiri:

Ao contrário, no Brasil, mesmo as produções mais vinculadas à indústria cultural e auto-suficientes no mercado americano, como por exemplo, o cinema e os espetáculos musicais dependem de alguma forma de financiamento para serem realizadas, não encontrando sustentabilidade no público pagante.⁶²

Continua a autora:

⁶² OLIVIERI, Cristiane Garcia. **Cultura neoliberal: leis de incentivo como política pública de cultura**. 1.ed. São Paulo: Escrituras, 2004, p. 28.

Contudo, produções destinadas a um público maior e com certa longevidade de consumo, em sua maior parte, também não auferem receita que custeie a produção. Os valores razoáveis para a obra ou para o ingresso ficam aquém do necessário para os custos envolvidos.⁶³

Dessa forma, o investimento de quantias visando a isenção do Imposto de Renda admite que a indústria cinematográfica não apenas produza mais filmes, como também realize programas de qualificação de seus profissionais, tendo por exemplo o projeto “Clube do Filme”, que em 2012 captou R\$ 20.059,61 (vinte mil e cinquenta e nove reais e sessenta e um centavos); celebre os destaques da indústria, como o “Festival do Rio 2012”, que captou R\$ 1.509.500,00 (um milhão quinhentos e nove mil e quinhentos reais); apresente novos talentos e promova oportunidades para que iniciantes sejam introduzidos ao mercado, tendo por exemplo o “17º Festival Brasileiro de Cinema Universitário” e os R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) por ele captados; e garanta a proteção da história cultural do Brasil, destacando o “Programa de Restauo de Filmes da Cinemateca Brasileira”, que recebeu investimentos de R\$ 700.000,00 (setecentos mil reais).

Assim, resta hialino o impacto positivo trazido pelo Imposto de Renda, possibilitando oportunidades de crescimento e expressão cultural para que cineastas e outros envolvidos nessa área possam contribuir para o acesso à cultura e o enriquecimento do nosso País, solidificando o acesso à cultura introduzido pelo art. 215 da Constituição Federal.

Ainda, em breves linhas, deve ser destacado que o Imposto de Renda ultrapassa os limites da Lei 8.313/91 para os incentivos fiscais à produção cinematográfica, sendo possível a sua utilização para a captação de fundos mediante os procedimentos previstos na Lei 8.685, de 20 de julho de 1993, conhecida como Lei do Audiovisual.

Em esteio ao que anteriormente foi preconizado no capítulo 2 deste trabalho, a Lei do Audiovisual permite a doação, patrocínio ou investimento de quantias pela iniciativa privada como fomento à produção cinematográfica de filmes de longa metragem, possuindo procedimentos e mecanismos fiscais próprios que vão além do escopo deste trabalho.

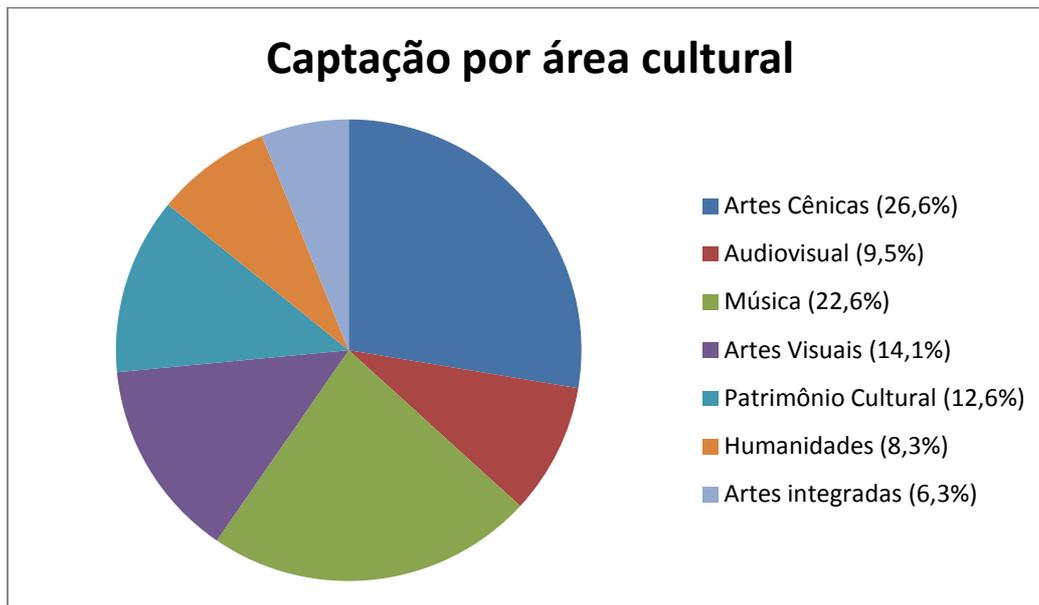
⁶³ *Idem*

De qualquer forma, não há dúvidas de que a combinação dos procedimentos dessas duas leis, ambas fazendo uso do Imposto de Renda, resulta no crescimento do cinema.

Superada tal questão, deve ser notado que o procedimento adotado pela Lei 8.313/91 tem sido bem sucedido como mecanismo para captar os investimentos, provando ser capaz de alcançar e controlar altas quantias. Prova disso foi o ano de 2012, no qual foram captados R\$ 1.230.140.075,39 (um bilhão duzentos e trinta milhões cento e quarenta mil e setenta e cinco reais e trinta e nove centavos) de 8.658 (oito mil seiscentos e cinquenta e oito) investidores.

Para o audiovisual, categoria da Lei em que se inclui o cinema e suas atividades correlacionadas, como rádio, televisão a cabo e produção de vídeo games, foram 386 (trezentos e oitenta e seis) projetos que captaram R\$ 116.435.526,58 (cento e dezesseis milhões quatrocentos e trinta e cinco mil quinhentos e vinte e seis reais e cinquenta e oito centavos), o que representa 9,5% (nove vírgula cinco por cento) do montante geral.

Vejam os seguintes gráficos representativos da captação por seguimento durante o ano de 2012:



Fonte: Ministério da Cultura⁶⁴

⁶⁴ BRASIL, Ministério da Cultura. Disponível em: <<http://sistemas.cultura.gov.br/salicnet/Salicnet/Salicnet.php>> Acessado em 02 mai 2014.

Os números apresentados deixam concluir que o setor de Audiovisual, apesar de não figurar entre os de maior arrecadação, ainda assim tem sua parte de investidores interessados, possibilitando a continuidade de projetos em andamento e o fomento a novas expressões.

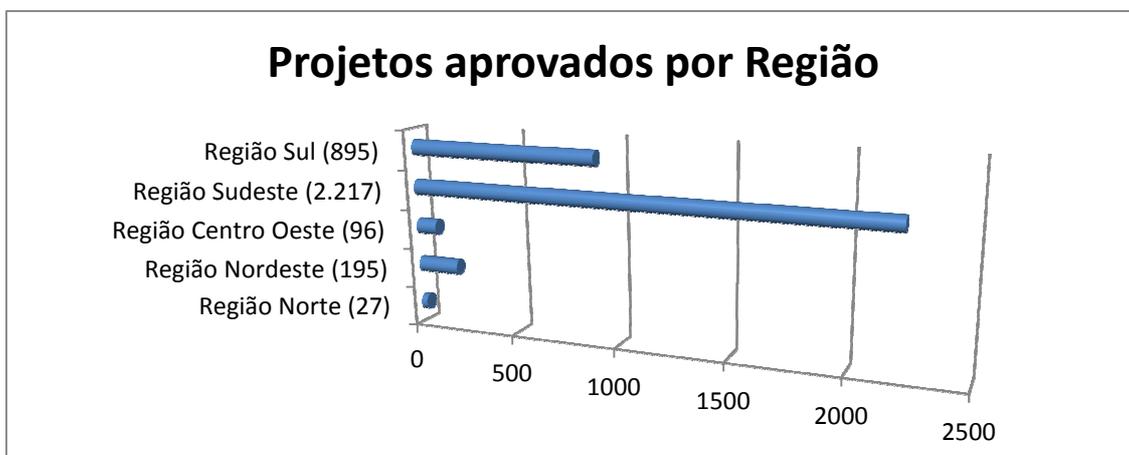
Ante o exposto, são muitos os benefícios no âmbito geral instrumentalizados pela Lei Rouanet e seus mecanismos de incentivo à cultura por meio da concessão de incentivos fiscais em retorno aos investimentos da iniciativa privada.

Entretanto, também devem ser considerados os aspectos negativos da Lei 8.313/91 ao cinema, deixando expostas falhas resultantes de seu nascimento. É importante, também, considerar que esses aspectos negativos são gerais a todos os setores contemplados pela Lei, resvalando no Audiovisual, como será a seguir esclarecido.

Ao passo que há o aumento de oportunidades, buscando alcançar o cumprimento ao direito constitucional de acesso à cultura, a Lei Rouanet agravou a regionalização da produção cultural.

De acordo com os dados publicados pelo Ministério da Cultura em 2014, referentes à captação durante o ano de 2013, dos 3.409 (três mil quatrocentos e nove) projetos aprovados pelo PRONAC, 2.217 (dois mil duzentos e dezessete) deles são oriundos da região Sudeste, representando 65% (sessenta e cinco por cento) do número total. Essa porcentagem sobe para 91,2% (noventa e um vírgula dois por cento) quando acrescidos os 895 (oitocentos e noventa e cinco) projetos da região Sul.

Vejamos quadro relativo aos projetos aprovados para captar quantias em 2013 de acordo com informações do Ministério da Cultura⁶⁵:



⁶⁵ BRASIL, Ministério da Cultura. Disponível em: <<http://sistemas.cultura.gov.br/salinet/Salinet/Salinet.php>> Acessado em 02 mai 2014.

Fica livre de equívocos, assim, que o objetivo de descentralização da produção cultural associado à regionalização propostos pelo art. 1º da Lei 8.313/91 não foi alcançado, sendo esta a principal deficiência do diploma.

Tratando-se de deficiência geral da Lei, a questão da concentração de investimentos numa mesma região afeta também os projetos relacionados à indústria cinematográfica. Considerando as porcentagens apresentadas de que 9,5% dos investimentos captados são para o setor audiovisual e que 91,2% dos projetos captadores se encontra nas regiões Sul e Sudeste, fica clara a deficiência sofrida pelos proponentes dos demais estados fora desse eixo.

Apesar do aspecto tributário da Lei funcionar, com a aplicação de isenção parcial do Imposto de Renda referente aos valores doados ou patrocinados, a concentração de projetos numa mesma região é preocupante.

Nesse sentido, compactuo com Carlos Alberto Dória quando este afirma que:

[...] o valor médio dos projetos incentivados este em torno de R\$ 688 mil. Portanto, para incentivar um projeto à base de pequenas contribuições um produtor precisa convencer vários empresários da excelência da sua proposta. Já aquele que tem acesso a alguma das 320 empresas “top” do eixo Rio-São Paulo facilmente pode ter seu projeto incentivado por um só empresário. É por isso que de 4.000 autores-peregrinos só uns 600 conseguem bater nas portas certas.⁶⁶

Vale ser ressaltado que o cenário traçado pelo colunista é referente ao ano de 2002, o que representa a manutenção da hegemonia do Sudeste⁶⁷, como mencionado pelo “Eixo Rio-São Paulo”, sobre a produção cultural.

Essa hegemonia tem como principal causa o mesmo mecanismo que traz os benefícios outrora mencionados: a participação do setor privado.

A postura tomada pelo Estado em se distanciar da produção cultural, por um lado, possibilita que a iniciativa privada possa contribuir com a construção de projetos culturais que não seriam produzidos. Por outro, os investimentos privados vem acompanhados por interesses econômicos que acabam por sujeitar a cultura às leis de mercado.

⁶⁶ DÓRIA, Carlos Alberto. **É chato dizer, mas a Lei Rouanet fracassou**. São Paulo, 2002. Disponível em: < <http://p.php.uol.com.br/tropico/html/textos/1411,1.shl>>. Acesso em: 20 abr. 2014.

⁶⁷ Cientes de seu papel como atuais aglutinadores dos maiores projetos culturais no País, os estados do Rio de Janeiro e São Paulo continuam a criar mecanismos para atrair investidores. Exemplo disso é a Lei de Incentivo do Estado de Rio de Janeiro que utiliza o ICMS em moldes próximos ao IR e a Lei Rouanet.

A fim de esclarecer, não entendo como um problema a produção cultural ser vista como ramo econômico, tanto é que a proposta do FICART, que nunca foi concretizada, aliando as atividades culturais à Comissão de Valores Mobiliários, parece ser uma rota a ser seguida para fortificar a economia nacional.

Contudo, por conta do afastamento do Poder Público sob a prerrogativa de buscar evitar a ingerência sobre os meios de cultura, os interesses comerciais motivados pelo marketing social agravam a concentração de renda, prejudicando a regionalização visualizada pela Lei Rouanet.

O marketing social, por sua vez, pode ser observado quando comparados aos dados relativos às doações e patrocínios investidos pelas pessoas jurídicas. No ano de 2013, das 3.412 (três mil quatrocentos e doze) empresas que investiram em projetos, 92,9% (noventa e dois vírgula nove por cento) o fizeram como patrocínio, garantindo maior visibilidade de sua ação perante o mercado de consumo.

Também é por conta dessas ações que projetos teoricamente menores, mas com impacto significativo numa localidade, deixam de alcançar o apoio necessário. É exemplo disso a manutenção ou construção de salas de cinema em municípios com menos de cem mil habitantes. Por se tratar de uma diminuta parcela do mercado consumidor, tais projetos não são atrativos. Tanto o é que combinando os anos de 2012 e 2013 apenas um projeto foi aprovado, no município de Urussanga/SC, arrecadando R\$ 58. 855,80 (cinquenta e oito mil oitocentos e cinquenta e cinco reais e oitenta centavos).

Apresentados os principais argumentos positivos e negativos a respeito da Lei 8.313/91, discutindo também a influência do Imposto de Renda na produção cinematográfica, é possível concluir que o mencionado diploma, apesar de possuir procedimentos viáveis e já efetivamente testados, falha por conta distanciamento dado pelo Estado, resultando no controle pelo Setor Privado dos bens de produção cultural.

Sendo um sistema interligado, essa condição finda na falha em se alcançar um dos mais importantes objetivos do PRONAC, qual seja, a descentralização além da região Sudeste, com a valorização das diferentes culturas regionais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de uma análise inicial sobre o procedimento dos incentivos fiscais à produção cinematográfica nacional por meio do abatimento de parcela do Imposto sobre Renda e Proventos previsto pela Lei 8.313/91, apresentou-se o Programa Nacional de Apoio à Cultura (PRONAC) e seus mecanismos de incentivo, quais sejam o Fundo Nacional da Cultura (FNC), o Fundo de Investimento Cultural e Artístico (FICART) e os incentivos a projetos culturais.

Em seguida, foi exposto todo o procedimento para que interessados possam apresentar proposta que será analisada por setor do Ministério da Cultura, passando por longo processo administrativo até que haja a aprovação de projeto, possibilitando a captação de recursos de pessoas físicas e jurídicas interessadas, que em retorno terão abatimento de parcela do Imposto de Renda devido, de acordo com as porcentagens previstas no Decreto nº 5.761/06 e nas Leis 8.313/91 e 9.532/97.

Também houve a apresentação dos conceitos e principais embates doutrinários acerca do Imposto de Renda e da Isenção. Sobre o Imposto de Renda, foi evidenciada a sua evidente função extrafiscal, permitindo Governo Federal a sua aplicação para sanar discrepâncias entre áreas do País. Em acréscimo, foram prestados esclarecimentos acerca do conceito de renda, o fato gerador do IR, os sujeitos da relação de obrigação tributária, a base de cálculo e as alíquotas existentes.

Igualmente, foram exibidas informações importantes em torno da Isenção, modalidade de exclusão tributária aplicável aos tributos, diferenciando de outros institutos relativos ao crédito tributário, como a não incidência e a imunidade.

Aplicando todas essas conclusões específicas, foi possível tecer análise sobre as quantias e quantidades acerca dos incentivos captados do Setor Privado para a produção cultural no País nos anos de 2012 e 2013.

Dessa forma, conclui-se que a produção cinematografia nacional sofreu impacto positivo pela Lei 8.313/91 por haver a produção de filmes de curta e média metragem. Porém, mais importante, pode haver a confirmação de que a indústria foi

ainda mais impactada por conta dos diversos projetos acerca de atividades estruturais ao cinema nacional, como concursos entre universitários, festivais e programas de qualificação da mão de obra que atende os cineastas e produtores, entre outros.

Ainda, foi possível observar a importância de projetos que buscam incentivar e integrar à sociedade brasileira o hábito de ir ao cinema e compor consumidores da sétima arte, caminhando em direção da formação de uma indústria capaz de se sustentar majoritariamente dos insumos da venda de ingressos.

Por outro lado, também foi concluído que a preponderante presença do Setor Privado, aliada à posição de isolamento do Estado como mera figura que cuida em promover o procedimento necessário à relação entre proponentes e incentivadores, acaba por tolher a possibilidade de descentralização da produção cultural, estendendo as oportunidades de produzir filmes, bem como as demais áreas culturais além do eixo Sudeste-Sul, responsável por mais de 90% (noventa por cento) dos projetos aprovados em 2013.

A principal impressão deixada pelos mecanismos de incentivo à produção cinematográfica é de que a Lei Rouanet estabeleceu procedimentos sólidos para a captação de valores pelos investidores, com estrutura fiscal balanceada que a permite ser interessante aos investidores sem se tornar extremamente onerosa aos cofres públicos, bem como faz uso da função extrafiscal do Imposto de Renda como ferramenta para que o Estado, por meio das ações da iniciativa privada, possa atingir o objetivo de aumento o acesso à cultura para toda sua população. Isso dito, a Lei acaba por impossibilitar o alcance de seu objetivo de fomentar a regionalização da cultura diante do afastamento do Poder Público, sujeitando o processo de captação pelos proponentes às leis de mercado impostas pelos incentivadores.

Ante todo o exposto, feito o sopesamento dessas observações finais, entendemos que a Lei de Incentivo à Cultura é um primeiro acerto em direção ao direito constitucional de acesso à cultura, não podendo, contudo, ser tida como um modelo a ser seguido, devendo ocorrer mudanças profundas na posição de afastamento tomada pelo Estado.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2013;

AMARO, Luciano. **Imposto de renda: regime jurídico**. In: MARTINS, Yves Gandra da Silva (coord.). Curso de direito tributário. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2006;

AQUINO, Rubem Santos Leão de. **História das sociedades: das sociedades modernas às sociedades atuais**. Rio de Janeiro: Ao Livro Técnico, 2007;

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007;

BARBALHO, Alexandre. **Políticas Culturais no Brasil: identidade e diversidade sem diferença**. Salvador, 2007, p. 10. Disponível em: <<http://www.cult.ufba.br/enecult2007/AlexandreBarbalho.pdf>>. Acesso em: 13 abr. 2014;

BRASIL. Ministério da Cultura. <www.cultura.gov.br>. Acesso em: 10 mar. 2014;

_____: Ministério da Fazenda. <www.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em: 13 mar. 2014

_____: Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988;

_____: **Código Tributário Nacional – CTN** (1966). Lei nº 5.176, 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. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 27 out. 1966;

_____: **Decreto-Lei nº 5.761, de 27 de abril de 2006**. Regulamenta a Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991, estabelece sistemática de execução do Programa Nacional de Apoio à Cultura – PRONAC e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 28 de abr 2006

_____: **Lei Federal nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991**. Restabelece princípios da Lei nº 7.505, de 2 de julho de 1986, institui o Programa Nacional de Apoio à Cultura – PRONAC e dá outras Providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 24 dez 1991;

_____: **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário nº 113.711/SP. Relator: Min. Moreira Alves. 1ª Turma. Data de Julgamento: 26/08/1987.

- COELHO, José Washington. **Código Tributário Nacional interpretado**. In: SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2011;
- DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 1.ed. São Paulo: RT, 1988, p. 206;
- DÓRIA, Carlos Alberto. **É chato dizer, mas a Lei Rouanet fracassou**. São Paulo, 2002. Disponível em: < <http://p.php.uol.com.br/tropico/html/textos/1411,1.shl>>. Acesso em: 20 abr. 2014;
- ESTIGARA, Adriana; PEREIRA, Reni; e LEWIS, Sandra A. Lopes Barbon. **Responsabilidade social e incentivos fiscais**. São Paulo: Atlas, 2009, p. 108 – 109.
- GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a Renda – pressupostos constitucionais**. 1.ed. São Paulo: Malheiros, 1997;
- HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 19.ed. São Paulo: Atlas, 2013;
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35.ed. São Paulo: Malheiros, 2014;
- OLIVEIRA, Lourival José de; SCHWERTNER, Isadora Minotto Gomes. **Breve análise de práticas de responsabilidade social empresarial e a concessão de incentivos governamentais em âmbito federal**. Teresina, 2007. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/9864/breve-analise-das-praticas-de-responsabilidade-social-empresarial-e-a-concessao-de-incentivos-governamentais-em-ambito-federal#ixzz30zYR6NWw>>. Acesso em 24 abr 2014;
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. 1.ed. São Paulo: Quartier Latin, 2008;
- OLIVIERI, Cristiane Garcia. **Cultura neoliberal: leis de incentivo como política pública de cultura**. 1.ed. São Paulo: Escrituras, 2004;
- PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas: o conceito de despesa dedutível à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. 1.ed. São Paulo: Malheiros, 2011;
- REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 27.ed. São Paulo: Saraiva, 2007;
- RODRIGUES, Maria Cecília Prates. **Ação social das empresas privadas: como avaliar resultados?** Rio de Janeiro: FGV, 2005;
- SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ANEXO I

**DADOS RELATIVOS À CAPTAÇÃO PARA O INCENTIVO À CULTURA
DURANTE O ANO DE 2013**

Valor Aprovado

	VALOR CAPTADO
2013	R\$ 1.246.321.825,47

Proponentes Pessoas Físicas

		VALOR AUTORIZADO	VALOR CAPTADO
Total	495 Projetos de Pessoas Físicas com captação	117.970.281,19	2.754.932,14

Proponentes Pessoas Jurídicas

		VALOR AUTORIZADO	VALOR CAPTADO
Total	2.918 Projetos de Pessoas Jurídicas com captação	4.185.784.201,70	1.203.566.893,22

Incentivadores Pessoas Físicas

		Valor Investido	Doação	Patrocínio
Total	7.731 Pessoas Físicas	23.485.067,45	13.224.366,80	10.260.700,65

Incentivadores Pessoa Jurídica

		Valor Investido	Doação	Patrocínio
Total	3.412 Pessoas Jurídicas	1.222.716.999,65	86.362.529,84	1.136.354.469,81

Quantidade de Projetos por estados

Região	Estado	Qtde
Norte	Acre	1
Norte	Amapá	-
Norte	Amazonas	9
Norte	Pará	9

Norte	Rondônia	4
Norte	Roraima	1
Norte	Tocantins	3
Nordeste	Alagoas	200
Nordeste	Bahia	53
Nordeste	Ceará	54
Nordeste	Maranhão	3
Nordeste	Paraíba	4
Nordeste	Pernambuco	59
Nordeste	Piauí	8
Nordeste	Rio Grande do Norte	9
Nordeste	Sergipe	5
Centro Oeste	Goiás	32
Centro Oeste	Distrito Federal	46
Centro Oeste	Mato Grosso	13
Centro Oeste	Mato Grosso do Sul	5
Sudeste	Espírito Santo	21
Sudeste	Minas Gerais	427
Sudeste	Rio de Janeiro	634
Sudeste	São Paulo	1.135
Sul	Paraná	269
Sul	Rio Grande do Sul	380
Sul	Santa Catarina	246

ANEXO II

**DADOS RELATIVOS À CAPTAÇÃO PARA O INCENTIVO À CULTURA
DURANTE O ANO DE 2012**

Valor Aprovado

	VALOR CAPTADO
2012	R\$ 1.230.140.075,39

Proponentes Pessoas Físicas

		VALOR AUTORIZADO	VALOR CAPTADO
Total	489 Projetos de Pessoas Físicas com captação	97.440.360,26	40.874.112,14

Proponentes Pessoas Jurídicas

		VALOR AUTORIZADO	VALOR CAPTADO
Total	2.909 Projetos de Pessoas Jurídicas com captação	3.915.693.741,75	1.189.265.963,25

Incentivadores Pessoas Físicas

		Valor Investido	Doação	Patrocínio
Total	5.565 Pessoas Físicas	18.256.215,76	3.718.139,06	14.538.076,70

Incentivadores Pessoa Jurídica

		Valor Investido	Doação	Patrocínio
Total	3.093 Pessoas Jurídicas	1.211.883.859,63	35.934.329,35	1.175.949.530,28

Quantidade de Projetos com Valor Captado

Área	Segmento	Qtde
Artes Cênicas	Ações de capacitação e treinamento de pessoal	22
Artes Cênicas	Artes Integradas	19
Artes Cênicas	Circo	52

Artes Cênicas	Dança	200
Artes Cênicas	Ópera	10
Artes Cênicas	Mímica	1
Artes Cênicas	Teatro	702
Artes Integradas	Artes Integradas	192
Artes Integradas	Equipamentos culturais multifuncionais	12
Artes Integradas	Restauração/Bolsas	11
Artes Integradas	Carnaval	19
Artes Integradas	Multimídia	1
Artes Visuais	Artes Integradas	12
Artes Visuais	Artes Plásticas	2
Artes Visuais	Exposição de Artes	111
Artes Visuais	Filatelia	3
Artes Visuais	Fotografia	30
Artes Visuais	Gráficas	4
Artes Visuais	Design	1
Artes Visuais	Gravura	4
Artes Visuais	Exposição itinerante	3
Artes Visuais	Plásticas	38
Artes Visuais	Moda	1
Artes Visuais	Projeto de fomento à cadeia produtiva arte visual	1
Artes Visuais	Projeto educativo de artes visuais	2
Audiovisual	Difusão	62
Audiovisual	Difusão de Acervo Audiovisual	108
Audiovisual	Exibição Cinematográfica	17
Audiovisual	Formação Audiovisual	9
Audiovisual	Formação/Pesquisa e informação	9
Audiovisual	Infra-estrutura Técnica Audiovisual	2
Audiovisual	Jogos eletrônicos	3
Audiovisual	Manutenção de salas de cinema < 100 mil hab.	1
Audiovisual	Multimídia	7
Audiovisual	Preservação/Restauração da Memória Cinematográfica	5
Audiovisual	Produção Cinematográfica	77
Audiovisual	Produção Cinematográfica de curta metragem	27
Audiovisual	Produção Cinematográfica de média metragem	31
Audiovisual	Produção de obras seriadas	5
Audiovisual	Produção Radiofônica	3
Audiovisual	Produção Televisiva	4
Audiovisual	Produção Videofonográfica de curta metragem	1
Audiovisual	Produção Videofonográfica de média metragem	5
Audiovisual	Projetos Audiovisuais Transmidiáticos	4
Audiovisual	Rádio/Tvs Educativa	2
Audiovisual	Rádios e TVs Educativas não comerciais	2
Audiovisual	Restauração de Acervo Audiovisual	1
Humanidades	Acervo Bibliográfico	17

Humanidades	Ações de formação e capacitação	17
Humanidades	Aquisição equip p/manutenção de acervos bibliográficos	1
Humanidades	Arquivo	3
Humanidades	Artes Integradas	17
Humanidades	Biblioteca	7
Humanidades	Edição de Livros	254
Humanidades	Evento Literário	51
Humanidades	Eventos e ações de incentivo à leitura	2
Humanidades	Filosofia	4
Humanidades	Livros de valor Artístico	58
Humanidades	Livros de valor Humanístico	78
Humanidades	Livros de valor Literário	21
Humanidades	Obras de Referência	16
Humanidades	Periódicos	11
Humanidades	Periódicos e outras publicações	4
Humanidades	Treina pessoal p manutenção de acervos bibliográficos	1
Música	Áreas Integradas	26
Música	Artes Integradas	22
Música	Música Erudita	259
Música	Música Instrumental	372
Música	Música Popular	188
Patrimônio Cultural	Acervo	15
Patrimônio Cultural	Acervos Museológicos	10
Patrimônio Cultural	Ações de capacitação	6
Patrimônio Cultural	Aquisição de equipamentos p/ manutenção de acervos	1
Patrimônio Cultural	Arquitetônico	84
Patrimônio Cultural	Artes Integradas	3
Patrimônio Cultural	Artesanato/Folclore	14
Patrimônio Cultural	Construção de salas de teatro município < 100 mil hab.	1
Patrimônio Cultural	Cultura Afro Brasileira	3
Patrimônio Cultural	Cultura Indígena	4
Patrimônio Cultural	História	8
Patrimônio Cultural	Manutenção centro comunitário c/sl teatro < 100 mil hab.	3
Patrimônio Cultural	Manutenção de salas de Teatro < 100 mil hab.	2
Patrimônio Cultural	Museu	28
Patrimônio Cultural	Preservação de Acervos	3
Patrimônio Cultural	Preservação de Acervos Museológicos	7
Patrimônio Cultural	Preservação de Patrimônio imaterial	5
Patrimônio Cultural	Preservação de Patrimônio Material	6
Patrimônio Cultural	Preservação de Patrimônio Museológico	16