

# Imposto de Renda e Premiação Cultural: Incidência, não Incidência ou Isenção?

## *Income Tax and Cultural Awards: Incidence, Non-incidence, or Exemption?*

Raissa Carly Fernandes Macêdo Osterno

Advogada. Doutoranda em Direito pela Universidade Federal do Ceará – UFC.

Mestra em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC.

Professora da Faculdade Luciano Feijão – FLF. *E-mail:* raissaosterno@yahoo.com.br.

Hugo de Brito Machado Segundo

Advogado. Professor Associado da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará.

Professor do Centro Universitário Christus. Membro do ICET – Instituto Cearense de

Estudos Tributários e do IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário.

*Visiting Scholar* da Wirtschaftsuniversität, Viena, Áustria (2012/2013 – 2015/2016 – 2018).

*E-mail:* hugo.segundo@gmail.com.

Artur Kennedy Aragão Paiva

Advogado. Mestre em Direito Constitucional. Membro do IBDCULT – Instituto Brasileiro

de Direitos Culturais. Membro do GEPDC – Grupo de Estudos e Pesquisas em

Direitos Culturais da Universidade de Fortaleza. *E-mail:* arturpaiva.adv@hotmail.com.

Recebido em: 16-10-2024 – Aprovado em: 1º-12-2024

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.59.21.2025.2630>

### *Resumo*

A Emenda Constitucional n. 71/2012 introduziu o Sistema Nacional de Cultura, estabelecendo, dentre os seus princípios, o fomento à produção, difusão e circulação de conhecimento e bens culturais. Após mais de uma década de carência de regulamentação do fomento à cultura, a Lei n. 14.903/2024 (Marco Regulatório do Fomento à Cultura) trouxe maior segurança jurídica para essa área. No entanto, persistem dúvidas sobre a tributação das premiações culturais, especialmente quanto à incidência do Imposto de Renda, o que gera insegurança para gestores e agentes culturais. A pesquisa objetiva analisar se o acréscimo patrimonial promovido pela premiação cultural aos agentes culturais configura (ou não) fato gerador do imposto de renda, ou estaria diante de alguma hipótese de isenção legalmente prevista sobre a natureza da renda ou sobre o sujeito passivo do tributo. A metodologia inclui pesquisa básica, qualitativa e exploratória, com base em análise bibliográfica e documental, confrontando o Direito Tributário com os Direitos Culturais. Ao final da presente reflexão, conclui-se que, em face da natureza jurídica de doação sem encargo, própria das premiações culturais, o repasse financeiro configura transferência patrimonial, sendo eminentemente não contrapres-

tacional, não devendo ser considerado como renda, proventos de qualquer natureza, receita ou rendimento para fins tributários, não sendo, portanto, fato gerador de Imposto de Renda.

*Palavras-chave:* fomento à cultura, premiação cultural, Imposto de Renda, isenção tributária, incidência tributária.

### *Abstract*

The Constitutional Amendment No. 71/2012 introduced the National Culture System, establishing, among its principles, the promotion of the production, dissemination, and circulation of knowledge and cultural assets. After more than a decade lacking regulation on cultural funding, Law No. 14.903/2024 (Regulatory Framework for Cultural Funding) has provided greater legal certainty in this area. However, uncertainties remain regarding the taxation of cultural awards, particularly concerning the incidence of income tax, creating insecurity for managers and cultural agents. This research aims to analyze whether the patrimonial increase resulting from cultural awards to cultural agents constitutes a taxable event for income tax purposes or whether it falls under a legally established exemption based on the nature of the income or the taxpayer. The methodology includes basic, qualitative, and exploratory research based on bibliographic and documentary analysis, comparing Tax Law and Cultural Rights. At the conclusion of this study, it is determined that, given the legal nature of cultural awards as unconditional donations, the financial transfer constitutes a patrimonial transfer that is inherently non-compensatory. Therefore, it should not be considered as income, earnings of any kind, revenue, or proceeds for tax purposes and, consequently, does not constitute a taxable event for income tax purposes.

*Keywords:* cultural funding, cultural awards, Income Tax, tax exemption, tax incidence.

## **1. Introdução**

A Emenda Constitucional n. 71, de 29 de novembro de 2012, acrescentou o art. 216-A no texto da Constituição Federal de 1988, instituindo o Sistema Nacional de Cultura. Dentre os princípios expressos no § 1º do referido dispositivo, destaca-se aquele previsto no seu inciso III, qual seja, o *fomento à produção, difusão e circulação de conhecimento e bens culturais*.

Passaram-se mais de 11 anos para que o fomento à cultura tivesse o seu marco regulatório geral aprovado com *status* legal, o qual foi estabelecido por meio da Lei n. 14.903, de 27 de junho de 2024.

Dentre outras disposições, o Marco Regulatório do Fomento à Cultura disciplinou o denominado *regime próprio de fomento à cultura*, estabelecendo seus instrumentos de execução com e sem repasse de recursos pela Administração Pública.

Esse regime próprio tem como pretensão principal dar subsídios jurídicos idôneos para melhor execução das políticas de fomento à cultura por parte dos

---

OSTERNO, Raissa Carly Fernandes Macêdo; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; PAIVA, Artur Kennedy Aragão.

Imposto de Renda e Premiação Cultural: Incidência, não Incidência ou Isenção?

Revista Direito Tributário Atual v. 59. ano 43. p. 468-488. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2025.

gestores públicos, que por muitos anos tiveram que desenvolver ações de fomento utilizando instrumentos de legislações externas ao campo estritamente cultural, como a Lei de Licitações e Contratos Administrativos, por exemplo.

Apesar do importante passo em prol da segurança jurídica, ainda são identificados pontos sensíveis que merecem aprofundamento, reflexão e entendimento da doutrina e da Administração Pública. Dentre esses pontos, destaca-se a tributação incidente sobre a premiação cultural, sobre a qual pairam muitas imprecisões, múltiplas orientações e inquietações dos atores envolvidos no fomento à cultura, principalmente gestores e agentes culturais.

Isso porque, desde a entrada em vigor da Lei Complementar n. 195, de 8 de julho de 2022 (Lei Paulo Gustavo), mais precisamente no § 3º do art. 18, estabeleceu-se que as premiações culturais teriam natureza jurídica de *doação sem encargo, sem estabelecimento de obrigações futuras*. Tal prescrição foi ratificada expressamente pelo art. 22 da Lei n. 14.903/2024 (Marco Regulatório de Fomento à Cultura), assentando de forma mais ampla a natureza jurídica da premiação cultural.

Diante desse cenário, questiona-se: o acréscimo patrimonial promovido pela premiação cultural aos agentes culturais configura (ou não) fato gerador do imposto de renda, ou ter-se-ia alguma hipótese de isenção legalmente prevista sobre a natureza da renda ou sobre o sujeito passivo do tributo?

Levantou-se como hipótese de pesquisa à problemática apresentada a suspeita de que, em face da natureza jurídica das premiações culturais prevista na legislação (doação sem encargo), seria o caso de incidência do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doações (ITCM), de competência dos Estados, não havendo incidência do Imposto de Renda sobre a referida premiação cultural.

A presente reflexão nos parece de grande relevância, notadamente pelo fato de que as legislações atinentes ao tema são muito recentes, carecendo de maturação acadêmica e coerência orgânica entre campos distintos do ordenamento jurídico (Direito Tributário e Direitos Culturais). Ademais, a doutrina culturalista não se debruçou estritamente sobre essa questão, prevalecendo o (questionável) entendimento da PGFN sobre o assunto.

Do ponto de vista metodológico, a presente pesquisa pode ser classificada: (a) quanto à natureza: *básica*, pois objetiva gerar conhecimento novo para o avanço da ciência jurídica, buscando gerar verdades, ainda que temporárias e relativas, de interesses mais amplos; (b) quanto à abordagem: *qualitativa*, pois baseia-se na interpretação dos fenômenos observados e no significado que carregam, dada a realidade em que estão inseridos; (c) quanto aos objetivos: *exploratória*, com vistas a facilitar a familiaridade com o problema objeto da pesquisa, permitindo a construção de hipóteses ou tornar a questão mais clara; (d) quanto aos procedimentos: trata-se de pesquisa *bibliográfica e documental*, com fulcro na bibliografia doutrinária dos Direitos Culturais em cotejo com o Direito Tributário, bem como na legislação vigente e pareceres jurídicos da Administração Pública.

No tópico 2 é abordado o Fomento à Cultura enquanto princípio do Sistema Nacional de Cultura, com enfoque em sua base constitucional, antecedentes normativos e percalços encontrados para sua adequada efetivação. Trata-se de um tópico propedêutico, essencial para contextualizar o leitor acerca das normas constitucionais e infraconstitucionais peculiares ao fomento cultural, revelando o seu status de direitos humanos e direitos fundamentais, além do cenário de insegurança jurídica brasileira observado ao longo dos anos, que enseja a problemática proposta no presente artigo.

No terceiro tópico, faz-se uma reflexão sobre a *premiação cultural* enquanto legítima modalidade de fomento direito à cultura, destacando seu objeto, natureza jurídica e o cenário de insegurança tributária. Essa análise pretende aprofundar as particularidades jurídicas da premiação cultural, evitando-se a confusão desse instituto com outras modalidades de premiação, delimitando-se seu espectro conceitual e vagueza normativo-tributária.

No quarto e último capítulo, são abordadas as ponderações doutrinárias sobre o conceito de renda e proventos de qualquer natureza, com vistas a identificar se o acréscimo gerado pela premiação cultural ao patrimônio do agente cultural seria fato gerador do Imposto de Renda, ou estar-se-ia diante de hipótese de isenção legalmente prevista sobre a natureza da renda ou sobre o sujeito passivo do tributo.

## **2. Fomento à cultura – base constitucional, antecedentes normativos e percalços**

A Constituição Federal de 1988, no Capítulo I (Dos Princípios Gerais da Atividade Econômica) do Título VII (Da Ordem Econômica e Financeira), prescreve em seu art. 174 que o Estado, como agente normativo e regulador da atividade econômica, “exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado”<sup>1</sup>.

O vocábulo “incentivo”, ligado a uma das funções do estado no âmbito da atividade econômica, previsto no dispositivo constitucional citado, é compreendido pela doutrina como fundamento da atividade pública de fomento, enquanto instrumento de intervenção estatal na ordem econômica<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidente da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 12 jun. 2024.

<sup>2</sup> OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. *Curso de direito administrativo*. 12. ed., rev., atual., ampl. Rio de Janeiro: Método, 2024.

Mas qual seria a acepção jurídica mais adequada para a expressão “fomento”, enquanto atividade estatal? A doutrina administrativista traz algumas noções.

Marçal Justen Filho<sup>3</sup> o define como “intervenção no domínio econômico orientada a incentivar positivamente ou negativamente condutas dos sujeitos privados mediante a outorga de benefícios diferenciados, inclusive mediante a aplicação de recursos financeiros, visando a promover o desenvolvimento econômico e social”.

Por sua vez, Rafael Carvalho Rezende Oliveira<sup>4</sup> assinala que o fomento seria definido como “incentivos estatais, positivos ou negativos, que induzem ou condicionam a prática de atividades desenvolvidas em determinados setores econômicos e sociais, com o intuito de satisfazer o interesse público”.

Observa-se, com base na concepção doutrinária apresentada, que o fomento consubstancia uma atividade estatal positiva (estímulo) ou negativa (repressão), incidente sobre práticas já desenvolvidas pela sociedade civil, com o intuito de satisfazer o interesse público, promovendo o desenvolvimento econômico e social.

Trata-se de um dos meios de intervenção indireta do Estado na ordem econômica e social<sup>5</sup>. Isto é, ao promover o fomento, o Estado não atua como produtor de bens e serviços. Na verdade, identifica práticas da própria sociedade que sejam relevantes, para serem estimuladas, ou perniciosas, para serem desencorajadas.

A atividade estatal de fomento, intimamente relacionada com a ideia de “função promocional do direito” apontada por Norberto Bobbio<sup>6</sup>, possui especial pertinência no âmbito dos direitos culturais<sup>7</sup>.

Tal relevância decorre, dentre outros fatores, do status de direitos humanos e direitos fundamentais atribuídos aos direitos culturais, decorrente das prescri-

<sup>3</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 15. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2024, p. 527.

<sup>4</sup> OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. *Curso de direito administrativo*. 12. ed., rev., atual., ampl. Rio de Janeiro: Método, 2024, p. 580.

<sup>5</sup> Rafael Carvalho Rezende Oliveira aponta que, além do fomento, existem outros meios de intervenção indireta do Estado na economia, quais sejam: planejamento e disciplina; regulação (Estado Regulador); repressão ao abuso do poder econômico (Direito da Concorrência ou Antitruste); e exploração direta da atividade econômica (Estado Empresário). Em: OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. *Curso de direito administrativo*. 12. ed., rev., atual., ampl. Rio de Janeiro: Método, 2024, p. 557.

<sup>6</sup> BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Barueri, SP: Manole, 2007.

<sup>7</sup> Os direitos culturais são definidos por Francisco Humberto Cunha Filho como “aqueles relacionados às artes, à memória coletiva e ao fluxo dos saberes que asseguram a seus titulares o conhecimento e uso do passado, interferência ativa no presente e possibilidade de previsão e decisão referentes ao futuro, visando sempre à dignidade da pessoa humana”. Em: CUNHA FILHO, Francisco Humberto. *Teoria dos direitos culturais: fundamentos e finalidades*. São Paulo: Edições Sesc São Paulo, 2018.

ções encartadas nos arts. 22 e 27 da Declaração Universal dos Direitos Humanos<sup>8</sup> e dos arts. 5º, IX e 215 da Constituição Federal de 1988<sup>9</sup>.

Ademais, entre os princípios constitucionais culturais apontados por Humberto Cunha Filho pela técnica da dedução ou inferência do texto da Constituição Federal de 1988, tem-se o *princípio da atuação do Estado no setor cultural como suporte logístico*<sup>10</sup>.

Tal princípio, nas palavras do jurista cearense, estabelece que “as iniciativas das práticas culturais devem ser essencialmente da sociedade e dos indivíduos, cabendo ao Estado dar o suporte necessário por meio de uma atuação que possibilite a infraestrutura necessária ao desabrochar dessas iniciativas”<sup>11</sup>.

Evidencia-se, à luz do referido princípio, em cotejo com o art. 5º, IX e art. 215 da Constituição Federal de 1988 (citados anteriormente), que o Estado deve atuar como incentivador, apoiador e fomentador das iniciativas culturais desenvolvidas pela sociedade civil.

Assim, a produção cultural compete precipuamente à sociedade civil e não ao Estado, o qual, com fulcro no referido princípio constitucional, tem o dever de estimular a atividade cultural através de um suporte logístico, sem interferir no conteúdo artístico-cultural.

Destaque-se que a restrição à ingerência do Estado no conteúdo das atividades culturais tem íntima relação com o direito fundamental de liberdade de ex-

<sup>8</sup> DUDH, art. 22. Toda a pessoa, como membro da sociedade, tem direito à segurança social; e pode legitimamente exigir a satisfação dos direitos econômicos, sociais e culturais indispensáveis, graças ao esforço nacional e à cooperação internacional, de harmonia com a organização e os recursos de cada país; DUDH, art. 27. 1. Toda a pessoa tem o direito de tomar parte livremente na vida cultural da comunidade, de fruir as artes e de participar no progresso científico e nos benefícios que deste resultam. 2. Todos têm direito à protecção dos interesses morais e materiais ligados a qualquer produção científica, literária ou artística da sua autoria. Em: ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. *Declaração Universal dos Direitos Humanos*, 1948. Disponível em: <https://www.ohchr.org/en/human-rights/universal-declaration/translations/portuguese?LangID=por>. Acesso em: 29 jun. 2024.

<sup>9</sup> CF/1988, art. 5º [...] IX – é livre a expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independentemente de censura ou licença; CF/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: BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidente da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 12 jun. 2024.

<sup>10</sup> Além do princípio da atuação do Estado no setor cultural como suporte logístico, Cunha Filho identifica outros, quais sejam: princípio do pluralismo cultural; princípio da participação popular na concepção e gestão de políticas culturais; princípio do respeito à memória coletiva; princípio da universalidade. Em: CUNHA FILHO, Francisco Humberto. *Teoria dos direitos culturais: fundamentos e finalidades*. São Paulo: Edições Sesc São Paulo, 2018, p. 67.

<sup>11</sup> CUNHA FILHO, Francisco Humberto. *Teoria dos direitos culturais: fundamentos e finalidades*. São Paulo: Edições Sesc São Paulo, 2018, p. 68.

pressão artística<sup>12</sup>, vedando-se a adoção de uma cultura oficial ou de predileção estatal, o que configuraria um inconstitucional dirigismo cultural.

O dever estatal de fomento à cultura foi reafirmado constitucionalmente através da Emenda Constitucional n. 71, de 29 de novembro de 2012<sup>13</sup>, que acrescentou o art. 216-A no texto da Constituição Federal de 1988. Tal dispositivo, que instituiu as bases constitucionais do Sistema Nacional de Cultura (SNC), estabeleceu no inciso III de seu § 1º o “fomento à produção, difusão e circulação de conhecimento e bens culturais”<sup>14</sup> como um dos princípios do SNC.

Observa-se que desde sua redação original, a Constituição Federal de 1988 prescreve o dever estatal de fomento à cultura. No entanto, o legislador ordinário não correspondeu à urgência que o constituinte originário deu à matéria. Na verdade, somente após 35 anos da publicação da Constituição Federal de 1988 é que foi estabelecido o Marco Regulatório do Fomento à Cultura, através da promulgação da Lei n. 14.903, em 27 de junho de 2024<sup>15</sup>, trazendo uma disciplina jurídica mais sistemática e orgânica para o fomento à cultura.

Antes do mencionado marco regulatório, o que se observa ao longo dos anos são algumas leis e atos normativos infralegais esparsos na esfera federal, bem como algumas iniciativas normativas dos demais entes federados tratando sobre a matéria<sup>16</sup>.

No âmbito da União Federal, pode-se citar algumas normas importantes que traçam o panorama observado desde a promulgação da Constituição Federal de 1988 até a publicação do Marco Regulatório do Fomento à Cultura (Lei n. 14.903/2024), quais sejam: (a) Lei n. 8.313/1991 (Lei Rouanet); (b) Lei n. 8.685/1993 (Lei do Audiovisual); (c) Lei n. 9.637/1998 (Lei das Organizações Sociais); (d) Lei n. 9.790/1999 (Lei das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público); (e) Lei n. 11.437/2006 (Lei do Fundo Setorial do Audiovisual); (f) Lei n. 13.018/2014

<sup>12</sup> CF/1988, art. 5º, IX.

<sup>13</sup> BRASIL. Emenda Constitucional n. 71, de 29 de novembro de 2012. *Acrescenta o art. 216-A à Constituição Federal para instituir o Sistema Nacional de Cultura*. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 30 nov. 2012. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc71.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc71.htm). Acesso em: 08 jun. 2024.

<sup>14</sup> BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidente da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 12 jun. 2024.

<sup>15</sup> BRASIL. Lei n. 14.903, de 27 de junho de 2024. *Estabelece o marco regulatório do fomento à cultura, no âmbito da administração pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios*. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 28 jun. 2024. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2023-2026/2024/lei/L14903.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2024/lei/L14903.htm). Acesso em: 10 jun. 2024.

<sup>16</sup> Como exemplos de iniciativas normativas dos demais entes federados sobre a matéria, cita-se a Lei Estadual n. 18.012, de 1º de abril de 2022, publicada pelo Estado do Ceará, que institui sua Lei Orgânica da Cultura, a qual, dentre outros pontos, traz disciplina jurídica sobre fomento à cultura, apontando sua classificação e diferentes modalidades, além de estabelecer um regime jurídico próprio para operacionalização administrativa dos procedimentos internos e externos.

(Lei da Política Nacional Cultura Viva); (g) Lei n. 13.019/2014 (Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil); e (h) Decreto Federal n. 11.453/2023 (Mecanismos de Fomento do Sistema de Financiamento à Cultura)<sup>17</sup>.

Observando o referido cenário, verifica-se que a administração pública responsável pela política cultural ficou por décadas em um contexto jurídico paradoxal. Isso porque, por um lado, recebia o comando constitucional para realizar o fomento à cultura<sup>18</sup>, mas por outro lado, não tinha à disposição instrumentos jurídicos seguros e incontestáveis perante os órgãos de controle, para operacionalização do fomento (principalmente o direto).

Como consequência, os gestores mais sensíveis ao mandamento constitucional tinham que utilizar procedimentos, por assim dizer, juridicamente controversos, para instrumentalização do fomento. Como exemplo, tem-se o uso do procedimento de “credenciamento”, decorrente inicialmente de uma interpretação extensiva do *caput* do art. 25 da Lei n. 8.666/1993<sup>19</sup>, e que atualmente está disciplinado expressamente no art. 79 da Lei n. 14.133/2021 – Nova Lei de Licitações e Contratos Administrativos<sup>20</sup>.

Observa-se que, até a entrada em vigor da Lei n. 14.903/2024, tinha-se uma grande lacuna normativa atinente ao fomento cultural, que se estendeu por longos anos e gerou muita insegurança jurídica sobre o assunto. Como consequência, verifica-se a redução da eficácia do art. 215 da Constituição Federal, gestores públicos culturais inseridos em um cenário de temor e incertezas, além de um setor cultural tolhido de sua potencialidade.

Uma vez apresentada a base constitucional, os antecedentes normativos e os percalços do fomento cultural no Brasil, passa-se à análise da definição doutrinária e legal do referido instituto, além da sua classificação e diferentes modalidades, com vistas a revelar o objeto e a natureza jurídica da premiação cultural en-

<sup>17</sup> Ericka Gavinho D'Icarahy menciona também a Lei n. 8.666/1993 (Lei de Licitações e Contratos Administrativos) como outra norma apta a viabilizar o fomento direto à cultura. De fato, a referida norma tem sido bastante utilizada por gestores públicos de cultura para instrumentalizar o fomento direto, mas como se entende que o objeto da Lei de Licitações e Contratos Administrativos não se harmoniza plenamente com a natureza jurídica do fomento à cultura, prefere-se não incluir na lista. Em: D'ICARAHY, Ericka Gavinho. *Fomento à cultura no Brasil: perspectivas para a prestação de contas pelo objeto*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.

<sup>18</sup> CF/1988, art. 215.

<sup>19</sup> BRASIL. Lei n. 8.666, de 21 de junho de 1993. *Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências*. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 22 jun. 1993. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18666cons.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%208.666%2C%20DE%2021%20JUNHO%20DE%201993&text=Regulamenta%20o%20art.%2037%2C%20inciso,P%20C3%ABlica%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAsncias](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18666cons.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%208.666%2C%20DE%2021%20JUNHO%20DE%201993&text=Regulamenta%20o%20art.%2037%2C%20inciso,P%20C3%ABlica%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAsncias). Acesso em: 08 jun. 2024.

<sup>20</sup> BRASIL. Lei n. 14.133, de 1º de abril de 2021. *Dispõe sobre licitações e contratos administrativos*. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 1º abr. 2021. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2021/lei/14133.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/14133.htm). Acesso em: 07 out. 2024.

quanto autêntica modalidade de fomento direto à cultura. É o que será discutido no próximo tópico.

### 3. Premiação cultural – objeto, natureza jurídica e insegurança tributária

A doutrina culturalista classifica o fomento à cultura em “direto” e “indireto”. O fomento direto seria aquele em que o Estado aporta recursos públicos diretamente para os agentes culturais, sem passar por uma seleção prévia do mercado. Por outro lado, o fomento indireto seria aquele desenvolvido nas políticas de incentivo fiscal, em que os contribuintes (pessoas físicas e jurídicas) investem um percentual do imposto devido em projetos culturais, que devem ser previamente chancelados pelo órgão fomentador<sup>21</sup>.

A referida categorização foi contemplada expressamente no texto do Decreto n. 11.453/2023, que foi o primeiro ato normativo, embora infralegal, que disciplinou os mecanismos de fomento do sistema de financiamento à cultura antes da Lei n. 14.903/2024 (Marco Regulatório do Fomento à Cultura).

Considerando o recorte temático proposto na presente reflexão acadêmica, dar-se-á ênfase às modalidades de fomento direto à cultura, com enfoque na *premiação cultural*, com vistas a identificar sua natureza jurídica e, por consequência, verificar a tributação aplicável.

De fato, o art. 8º do Decreto Federal n. 11.453/2023 prescreve as diferentes modalidades de aplicação dos mecanismos de fomento direto, destacando a *concessão de premiação cultural* no inciso IV<sup>22</sup>. Posteriormente, doravante em nível legal, o Marco Regulatório do Fomento à Cultura, instituído por meio da Lei n. 14.903, de 27 de junho de 2024, ao tratar dos instrumentos de execução do regime próprio de fomento à cultura, estabeleceu o termo de premiação cultural na alínea *b* do inciso I do art. 4º<sup>23</sup>.

Da leitura dos referidos dispositivos, observa-se a legitimidade jurídica da *premiação cultural*, cuja concessão é tratada como modalidade de aplicação dos recursos dos mecanismos de fomento direto pelo Decreto Federal n. 11.453/2023, e cujo termo é considerado instrumento de execução do regime próprio de fomento à cultura, com repasse de recursos pela administração pública, nos termos da Lei n. 14.903/2024.

<sup>21</sup> D'ICARAHY, Ericka Gavinho. *Fomento à cultura no Brasil: perspectivas para a prestação de contas pelo objeto*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.

<sup>22</sup> BRASIL. Decreto n. 11.453, de 23 de março de 2023. *Dispõe sobre os mecanismos de fomento do sistema de financiamento à cultura*. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 23 mar. 2023. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2023-2026/2023/decreto/D11453.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/decreto/D11453.htm). Acesso em: 07 out. 2024.

<sup>23</sup> BRASIL. Lei n. 14.903, de 27 de junho de 2024. *Estabelece o marco regulatório do fomento à cultura, no âmbito da administração pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios*. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 28 jun. 2024. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2023-2026/2024/lei/L14903.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2024/lei/L14903.htm). Acesso em: 10 jun. 2024.

De fato, cada modalidade de fomento direto (fomento à execução de ações culturais, apoio a espaços culturais, concessão de bolsas culturais, e concessão de premiação cultural) possui um *objeto* próprio e distinto, não havendo confusão entre si. No que se refere à premiação cultural, nos termos do art. 41 do Decreto Federal n. 11.453/2023<sup>24</sup> e do art. 22 da Lei n. 14.903/2024<sup>25</sup>, essa tem como objeto “reconhecer relevante contribuição de agentes culturais ou iniciativas culturais para a realidade municipal, estadual, distrital ou nacional da cultura”.

Isto é, nos termos da legislação, quando a Administração promove a premiação, está reconhecendo (no presente) algo já feito (no passado) pelo agente ou iniciativa cultural, não devendo estabelecer nenhuma obrigação posterior (no futuro) no termo de premiação firmado.

Tal dinâmica possui reflexo direto na *natureza jurídica* do instituto em análise. Isso porque, nos expressos termos do Decreto Federal n. 11.453/2023 e da Lei n. 14.903/2024, a natureza jurídica da premiação é de *doação sem encargo*. Nesse sentido, destaca-se o § 2º do art. 9º<sup>26</sup>; *caput* do art. 41<sup>27</sup>; e parágrafo único do art. 42<sup>28</sup>

<sup>24</sup> BRASIL. Decreto n. 11.453, de 23 de março de 2023. *Dispõe sobre os mecanismos de fomento do sistema de financiamento à cultura*. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 23 mar. 2023. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2023-2026/2023/decreto/D11453.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/decreto/D11453.htm). Acesso em: 07 out. 2024.

<sup>25</sup> BRASIL. Lei n. 14.903, de 27 de junho de 2024. *Estabelece o marco regulatório do fomento à cultura, no âmbito da administração pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios*. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 28 jun. 2024. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2023-2026/2024/lei/L14903.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2024/lei/L14903.htm). Acesso em: 10 jun. 2024.

<sup>26</sup> Art. 9º Os chamamentos públicos das políticas culturais de fomento observarão o disposto nesta Seção, exceto na hipótese de haver previsão de outro procedimento específico em regime jurídico aplicável ao instrumento escolhido pela administração pública. [...] § 2º O disposto nesta Seção aplica-se às modalidades de concessão de bolsas culturais e de concessão de premiação cultural somente no que for compatível com a natureza jurídica de doação. Em: BRASIL. Decreto n. 11.453, de 23 de março de 2023. *Dispõe sobre os mecanismos de fomento do sistema de financiamento à cultura*. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 23 mar. 2023. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2023-2026/2023/decreto/D11453.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/decreto/D11453.htm). Acesso em: 07 out. 2024.

<sup>27</sup> Art. 41. A modalidade de concessão de premiação cultural visa reconhecer relevante contribuição de agentes culturais ou iniciativas culturais para a realidade municipal, estadual, distrital ou nacional da cultura, com natureza jurídica de doação sem encargo, sem estabelecimento de obrigações futuras. Em: BRASIL. Decreto n. 11.453, de 23 de março de 2023. *Dispõe sobre os mecanismos de fomento do sistema de financiamento à cultura*. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 23 mar. 2023. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2023-2026/2023/decreto/D11453.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/decreto/D11453.htm). Acesso em: 07 out. 2024.

<sup>28</sup> Art. 42. O agente cultural premiado firmará recibo do pagamento direto realizado pela administração pública. Parágrafo único. As regras relativas à execução de recursos e à prestação de contas não se aplicam à modalidade de concessão de premiação cultural, dada a natureza jurídica de doação sem encargo. Em: BRASIL. Decreto n. 11.453, de 23 de março de 2023. *Dispõe sobre os mecanismos de fomento do sistema de financiamento à cultura*. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 23 mar. 2023. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2023-2026/2023/decreto/D11453.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/decreto/D11453.htm). Acesso em: 07 out. 2024.

do Decreto Federal n. 11.453/2023, bem como o *caput* do art. 22<sup>29</sup> da Lei n. 14.903/2024.

Ademais, cumpre ressaltar que a Lei Complementar n. 195/2022 (Lei Paulo Gustavo) também estabelece a natureza jurídica de doação e a vedação de contrapartidas obrigatórias na hipótese de premiação, conforme prescrito no § 3º do art. 18 da referida Lei Complementar<sup>30</sup>.

Frise-se que a expressão *sem encargo*, que qualifica a natureza jurídica em análise, reforça tão somente a vedação do estabelecimento de obrigações futuras ao agente ou iniciativa no âmbito da premiação cultural.

Uma vez anotada a natureza jurídica do instituto examinado, pode-se perquirir seus corolários tributários e confrontá-los com as prescrições normativas, minutas dos chamamentos públicos e pareceres jurídicos da Administração Pública, para adequada compreensão sobre a legítima tributação que deve incidir sobre a premiação cultural.

Merece destaque o fato de que tanto o Decreto Federal n. 11.453/2023, no § 2º do seu art. 41, como a Lei n. 14.903/2024, no § 2º do seu art. 22, ao tratarem da premiação cultural, estabelecem que “o edital de chamamento público conterà seção informativa sobre incidência tributária, conforme legislação aplicável no ente federativo”.

Tal prescrição revela a vagueza e a indefinição normativa, no âmbito da legislação federal, acerca da tributação que deve incidir sobre a premiação, deixando a cargo dos entes federativos a incumbência de disciplinarem o assunto no bojo dos seus chamamentos públicos.

<sup>29</sup> Art. 22. O termo de premiação cultural, com natureza jurídica de doação sem encargo, sem estabelecimento de obrigações futuras, visa a reconhecer relevante contribuição de agentes culturais para a cultura nos âmbitos nacional, estadual, distrital ou municipal. Em: BRASIL. Lei n. 14.903, de 27 de junho de 2024. *Estabelece o marco regulatório do fomento à cultura, no âmbito da administração pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios*. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 28 jun. 2024. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2023-2026/2024/lei/L14903.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2024/lei/L14903.htm). Acesso em: 10 jun. 2024.

<sup>30</sup> Art. 18. Os entes da Federação poderão, na implementação desta Lei Complementar, conceder premiações em reconhecimento a personalidades ou a iniciativas que contribuam para a cultura do respectivo ente da Federação. § 1º As premiações de que trata o *caput* deste artigo devem ser implementadas por meio de pagamento direto, mediante recibo. § 2º A inscrição de candidato em chamamento público da modalidade de premiação pode ser realizada pelo próprio interessado ou por terceiro que o indicar. § 3º O pagamento direto de que trata o § 1º deste artigo tem natureza jurídica de doação e será realizado sem a previsão de contrapartidas obrigatórias. Em: BRASIL. Lei Complementar n. 195, de 8 de julho de 2022. *Dispõe sobre apoio financeiro da União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para garantir ações emergenciais direcionadas ao setor cultural; altera a Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), para não contabilizar na meta de resultado primário as transferências federais aos demais entes da Federação para enfrentamento das consequências sociais e econômicas no setor cultural decorrentes de calamidades públicas ou pandemias; e altera a Lei n. 8.313, de 23 de dezembro de 1991, para atribuir outras fontes de recursos ao Fundo Nacional da Cultura (FNC)*. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 8 jul. 2022. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp195.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp195.htm). Acesso em: 07 out. 2024.

Como consequência, vislumbra-se um cenário de profunda insegurança jurídico-tributária. Nesse sentido, Cecília Rabelo, ao tratar dos desafios enfrentados pelos entes federados para adequada aplicação dos recursos da Lei Paulo Gustavo, retrata bem essa conjuntura juridicamente instável:

“Não obstante, nem o Decreto do fomento cultural, nem a LAB ou, agora, a LPG têm disposições expressas acerca de quais são os tributos incidentes sobre o repasse de recurso do Poder público para a sociedade civil a título de fomento cultural. E, no âmbito da maratona LPG, a tributação da premiação cultural virou um ponto de destaque, e debate, pelos gestores e agentes culturais.”<sup>31</sup>

Ao desenvolver considerações tributárias acerca do Fomento Cultural, André Brayner é bastante enfático ao afirmar que “fomento cultural não é prestação de serviço”<sup>32</sup>. Tal constatação é fundamental para a compreensão da natureza jurídica dos instrumentos de execução do regime próprio de fomento à cultura entre os agentes culturais e a Administração Pública e, por consequência, da tributação incidente.

No âmbito da premiação cultural, a afirmação de que o fomento cultural não é prestação de serviço é ainda mais oportuna, notadamente pelas expressas prescrições normativas de que a concessão de premiação cultural tem natureza jurídica de doação sem encargo, bem como pela vedação do estabelecimento de obrigações futuras aos agentes culturais premiados, conforme *caput* do art. 41 do Decreto Federal n. 11.453/2023<sup>33</sup> e *caput* do art. 22 da Lei n. 14.903/2024<sup>34</sup>.

Não há dúvida de que, ao ser premiado no contexto jurídico do fomento cultural, o agente não está sendo remunerado por um serviço prestado (ou a ser prestado). Na verdade, está recebendo uma doação em reconhecimento da sua relevante contribuição para a realidade municipal, estadual, distrital ou nacional da cultura.

<sup>31</sup> RABELO, Cecília Nunes. Lei Paulo Gustavo e a tributação no fomento cultural. *IBDCULT*, 2023. Disponível em: <https://www.ibdcult.org/post/lei-paulo-gustavo-e-a-tributa%C3%A7%C3%A3o-no-fomento-cultural>. Publicado em 19 jul. de 2023. Acesso em: 17 set. 2024.

<sup>32</sup> BRAYNER, André Vitorino Alencar. Considerações tributárias sobre o Fomento Cultural por meio de patrocínio. *IBDCULT*, 2022. Disponível em: <https://www.ibdcult.org/post/considera%C3%A7%C3%B5es-tribut%C3%A1rias-sobre-o-fomento-cultural-por-meio-de-patroc%C3%ADnio>. Publicado em 13 fev. 2022. Acesso em: 17 set. 2024.

<sup>33</sup> BRASIL. Decreto n. 11.453, de 23 de março de 2023. *Dispõe sobre os mecanismos de fomento do sistema de financiamento à cultura*. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 23 mar. 2023. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2023-2026/2023/decreto/D11453.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/decreto/D11453.htm). Acesso em: 07 out. 2024.

<sup>34</sup> BRASIL. Lei n. 14.903, de 27 de junho de 2024. *Estabelece o marco regulatório do fomento à cultura, no âmbito da administração pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios*. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 28 jun. 2024. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2023-2026/2024/lei/L14903.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2024/lei/L14903.htm). Acesso em: 10 jun. 2024.

Apesar da clareza das referidas regras acerca da natureza jurídica da premiação, diante da abertura normativa deixada pelo Decreto Federal n. 11.453/2023 e da Lei n. 14.903/2024, de que a incidência tributária deve constar em seção informativa do edital de chamamento público, conforme legislação aplicável no ente federativo, o que se observa é uma multiplicidade de preceitos tributários, muitas vezes contraditórios, nos editais publicados pela Administração Pública.

Considerando que a legislação federal foi unívoca ao tratar da natureza jurídica da premiação cultural, não nos parece razoável que sua incidência tributária seja relegada ao terreno da instabilidade jurídica, notadamente pelo fato de que, por exemplo, uma premiação cultural feita no Município de Oiapoque/AP tem a mesma natureza de outra feita no Município de Chuí/RS.

Tal conjuntura é juridicamente sensível, outrossim, por conta do princípio tributário da *isonomia*, estabelecido no inciso II do art. 150 da CF/1988, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos<sup>35</sup>.

Assim, em busca de subsídios jurídicos consistentes para a adequada compreensão das implicações tributárias da premiação cultural, passa-se à análise das normas, reflexões doutrinárias, pareceres administrativos e jurisprudência aplicada à matéria, objeto do próximo tópico.

#### **4. Fato gerador do Imposto de Renda e premiação cultural: incidência, não incidência ou isenção?**

Conforme aponta Machado Segundo<sup>36</sup>, a Constituição Federal não cria tributos. Na verdade, confere aos entes federativos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) *competência* para tal criação.

Tal competência representa o denominado *poder de tributar* que, nos termos da Constituição Federal, é repartido entre as *peças políticas* que formam a Federação. Poder esse que, originariamente, é *uno* por vontade do povo (Estado Democrático de Direito)<sup>37</sup>.

No intuito de reduzir a vaguidade e/ou ambiguidade do texto constitucional, juntamente com outras normas gerais de Direito Tributário constantes em Leis

<sup>35</sup> BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidente da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 12 jun. 2024.

<sup>36</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. 14 ed., rev., atual. e ampl. Barueri: Atlas, 2024, p. 231.

<sup>37</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 71.

Complementares, o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece as diretrizes gerais a serem seguidas pela legislação dos entes federativos. Isto é, o CTN também não cria tributos, na verdade, estabelece “normas sobre normas de tributação”<sup>38</sup>.

Os entes federativos, ao exercerem suas competências tributárias, instituem tributos por meio de lei (em regra, *ordinária*), que define todos os elementos essenciais da relação jurídica tributária, como o sujeito ativo, o sujeito passivo, o fato gerador, a base de cálculo e a alíquota<sup>39</sup>. Esse delineamento legal é fundamental para assegurar a segurança jurídica no sistema tributário, respeitando as balizas constitucionais que também incluem limitações ao poder de tributar.

Nesse contexto, a doutrina distingue a *imunidade* da *não incidência* e da *isenção*, conceitos que influenciam diretamente na definição das competências tributárias e no alcance da tributação. A *imunidade*, prevista na Constituição, estabelece uma limitação absoluta à tributação de determinados fatos ou sujeitos, sendo qualquer tentativa de cobrança inconstitucional. Já a *não incidência* ocorre quando determinada situação não foi descrita pela lei como hipótese de incidência tributária, refletindo uma exclusão natural e lógica do campo de tributação. Por outro lado, a isenção, diferentemente das anteriores, é uma concessão legal que permite ao ente tributante dispensar o pagamento de tributo em situações específicas, podendo ser revogada por ato legislativo<sup>40</sup>.

Dentre os impostos de competência da União Federal, para fins do recorte temático proposto no presente artigo, destaca-se o *imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza*, previsto no inciso III do art. 153 da CF/1988<sup>41</sup>.

Quanto ao Imposto de Renda, o art. 43 do CTN estabelece o seu *fato gerador* como sendo a *aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de*: (a) *renda*; ou (b) *proventos de qualquer natureza*<sup>42</sup>. Ademais, as acepções dos vocábulos “renda” e “proventos de qualquer natureza” são objeto de demarcação normativa pelos próprios incisos do referido dispositivo.

Assim, nos termos do inciso I do art. 43, *renda* seria o “produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. Por sua vez, com base no inciso II do

<sup>38</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. 14. ed., rev., atual. e ampl. Barueri: Atlas, 2024, p. 231.

<sup>39</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. 14. ed., rev., atual. e ampl. Barueri: Atlas, 2024, p. 231.

<sup>40</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. 14. ed., rev., atual. e ampl. Barueri: Atlas, 2024.

<sup>41</sup> BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidente da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 12 jun. 2024.

<sup>42</sup> BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios*. Brasília, DF: Presidente da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 25 set. 2024.

mesmo dispositivo, os chamados *proventos de qualquer natureza* seriam compreendidos como os “acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”<sup>43</sup>. Em outras palavras, nos estritos termos do CTN, os proventos de qualquer natureza seriam os acréscimos patrimoniais que não se enquadrariam no delineamento conceitual de renda.

Ao abordar as teorias doutrinárias sobre o conceito de renda, Ricardo Mariz de Oliveira<sup>44</sup> aponta que, em síntese, têm-se duas principais correntes. A primeira, denominada pelo autor como “renda-produto”, defende que renda seria o produto ou resultado de uma fonte econômica específica, de onde ela se origina. A segunda vertente doutrinária, chamada de “renda-acréscimo”, considera renda o acréscimo patrimonial, que pode ser proveniente de qualquer fonte, interna ou externa ao patrimônio, sem que seja necessário haver participação direta deste na obtenção do acréscimo.

Tais correntes procuram extrair o conceito de renda no campo extrajurídico, mais relacionado com o mundo econômico e financeiro. Por outro lado, surgiria uma terceira concepção doutrinária, exclusivamente jurídica, denominada de “legalista” ou “renda-definição legal”, para a qual renda seria o que a legislação estabelecer que é<sup>45</sup>.

O “conceito legalista de renda” é criticado sob o argumento de que implicaria negar a utilidade da discriminação constitucional das competências impositivas e a própria supremacia constitucional, ao conferir ampla liberdade do legislador ordinário para definir o que se deve entender como renda. Ademais, diante dos limites semânticos do enunciado normativo da Constituição, o legislador ordinário não poderia estabelecer fórmulas que pliquem a tributação do que não é renda ou proventos de qualquer natureza<sup>46</sup>.

Uma vez afastada a perspectiva legalista de renda, cumpre verificar se a Constituição Federal de 1988 e/ou o CTN adotou(aram) a concepção de “renda-produto” ou de “renda-acréscimo”.

Sobre esse ponto, após profunda reflexão acerca dos enunciados normativos do art. 153, III, da CF/1988 e do art. 43 do CTN, bem como das meditações doutrinárias de Rubens Gomes de Sousa e Gilberto de Ulhôa Canto (coautores do

<sup>43</sup> BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios*. Brasília, DF: Presidente da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 25 set. 2024.

<sup>44</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda* (2020). v. I e II (Portuguese Edition). IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Edição do Kindle, p. 290.

<sup>45</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda* (2020). v. I e II (Portuguese Edition). IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Edição do Kindle, p. 291.

<sup>46</sup> MACHADO, Hugo de Brito. O conceito legalista de renda. *Revista CEJ*, v. 13, n. 47, p. 05-09, 11. Disponível em: <https://revistacej.cjf.jus.br/cej/index.php/revcej/article/view/1306/1292>. Acesso em: 28 set. 2024.

projeto de lei que se transformou no CTN), além da inclusão dos §§ 1º e 2º no referido dispositivo do CTN por meio da Lei Complementar n. 104/2001, Ricardo Mariz de Oliveira considera que as leis fundamentais do imposto de renda ficaram em um “terreno híbrido” em que as duas teorias teriam sido acolhidas<sup>47</sup>.

Mais precisamente, notadamente por conta da redação dos dois parágrafos do art. 43 do CTN, incluídos pela Lei Complementar n. 104/2001, que utilizam as expressões “receita” e “rendimento”, o CTN teria adotado principalmente a concepção de “renda-produto” e apenas parcialmente a ideia da “renda-acrécimo”, limitando-o aos casos em que a renda provém de receitas ou rendimentos, excluindo meras transferências patrimoniais<sup>48</sup>.

Assim, fazendo-se uma leitura meticulosa do art. 43 do CTN<sup>49</sup> à luz das ponderações doutrinárias apontadas, pode-se verificar que o fato gerador do imposto em análise seria a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, enquanto produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, com base no inciso I do art. 43, que tem nítida relação com a corrente da “renda-produto”.

Por outro lado, com base no inciso II do referido dispositivo, também seria fato gerador do Imposto de Renda a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de proventos de qualquer natureza, que seriam os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso I, mas que por força dos §§ 1º e 2º, devem ser decorrentes de *receitas ou rendimentos*, adotando apenas parcialmente a vertente da “renda-acrécimo”. Isso porque nem todo “acrécimo patrimonial” decorre de receitas ou rendimentos, a exemplo das *transferências patrimoniais*.

Ricardo Mariz de Oliveira argumenta que as transferências patrimoniais, embora promovam acréscimo patrimonial, não poderiam ser consideradas nem receitas nem rendimentos. Isso porque, as receitas seriam uma das prestações de um negócio jurídico bilateral (ou multilateral)<sup>50</sup>. Mais precisamente, seria uma contraprestação ao fornecimento de alguma utilidade por uma ou mais partes, como por exemplo: venda, empréstimo, aluguel etc.

Por outro lado, as transferências patrimoniais, diferentemente das receitas e rendas, que resultam de contraprestações derivadas do patrimônio ou da atividade de seu titular, são gratuitas e advêm de terceiros, sem que haja qualquer con-

<sup>47</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda* (2020). v. I e II (Portuguese Edition). IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Edição do Kindle, p. 331.

<sup>48</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda* (2020). v. I e II (Portuguese Edition). IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Edição do Kindle, p. 332.

<sup>49</sup> BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios*. Brasília, DF: Presidente da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 25 set. 2024.

<sup>50</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda* (2020). v. I e II (Portuguese Edition). IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Edição do Kindle, p. 279.

tribuição do patrimônio ou de seu titular para sua geração. Assim, as transferências patrimoniais são aportes destinados a gerar novos frutos, enquanto as receitas e rendas representam frutos do próprio patrimônio<sup>51</sup>.

Dentre as transferências patrimoniais, para fins da presente reflexão acadêmica, destacam-se as “doações”, uma vez que representam exatamente a natureza jurídica das premiações culturais ora discutidas, nos termos do art. 19, § 3º, da Lei Complementar n. 195/2022, do *caput* do art. 41 do Decreto Federal n. 11.453/2023 e do *caput* do art. 22 da Lei n. 14.903/2024, citados anteriormente.

De fato, do mesmo modo que as demais transferências patrimoniais, as doações também não deveriam se inserir no perímetro normativo do Imposto de Renda, uma vez que não consubstanciam renda e/ou proventos de qualquer natureza, tampouco receitas e/ou rendimentos. Destarte, estar-se-ia diante de uma hipótese de *não incidência* do Imposto de Renda, e não de imunidade e/ou isenção tributária.

Nesse sentido, é pertinente consignar a prescrição do art. 538 do Código Civil Brasileiro, que estabelece que doação equivale ao “contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra”<sup>52</sup>. Observa-se que, de acordo com a lei civil, as doações não decorrem de qualquer atividade do donatário e/ou da aplicação de seu patrimônio, sendo, portanto, essencialmente *não contraprestacionais*. Tal atributo é evidenciado ainda mais na premiação cultural, uma vez que se trata de doação *sem encargo*, isto é, sem o estabelecimento de obrigações futuras.

Observa-se que, independentemente da categoria de beneficiário da premiação cultural (se pessoa física ou pessoa jurídica), sua natureza jurídica seria sempre de doação sem encargo, não sendo hipótese de incidência (e não isenção) de imposto de renda.

No entanto, com base no Parecer SEI n. 3702/2023/MF da Coordenação-Geral de Assuntos Tributários da Procuradoria-Geral Adjunta Tributária da PGFN<sup>53</sup>, prevalece o entendimento da Administração Pública de que o art. 18 da Lei Complementar n. 195/2022, ao atribuir às premiações culturais a natureza jurídica de doação sem encargo, inaugurou no ordenamento jurídico uma nova hipótese de *isenção* do imposto de renda *pessoa física*, consistente na doação em dinheiro pelo poder público a título de premiação cultural.

<sup>51</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda* (2020). v. I e II (Portuguese Edition). IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Edição do Kindle, p. 279.

<sup>52</sup> BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. *Institui o Código Civil*. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406compilada.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm). Acesso em: 08 jun. 2024.

<sup>53</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. *Parecer SEI n. 3702/2023/MF*. Disponível em: [https://www.gov.br/cultura/pt-br/assuntos/lei-paulo-gustavo/copy2\\_of\\_Parecer3702.2023PGFN.pdf](https://www.gov.br/cultura/pt-br/assuntos/lei-paulo-gustavo/copy2_of_Parecer3702.2023PGFN.pdf). Acesso em: 08 out. 2024.

Assim, nos termos do parecer supra referido, haveria incidência, isenção ou não incidência do Imposto de Renda sobre a premiação cultural, a depender se o beneficiário for: (a) pessoa física: haveria *isenção* do imposto de renda, com fundamento no inciso XVI do art. 6º da Lei n. 7.713/1998 c/c o art. 18 da Lei Complementar n. 195, de 2022; (b) pessoa jurídica optante pelo lucro real: *não irá compor a receita tributável*, se preenchidas todas as condicionantes previstas nas alíneas *a* e *b* do § 2º do art. 38 do Decreto-lei n. 1.598, de 1977, o valor recebido até 31 de dezembro de 2023. Após essa data, considerando a revogação do art. 38 do Decreto-lei n. 1.598, de 1977, pela Medida Provisória n. 1.185, de 2023, e admitindo-se a hipótese de sua efetiva conversão em Lei, tais valores integrarão o resultado não operacional da empresa e serão tributados pelo IRPJ; (c) pessoa jurídica optante pelo lucro presumido: *o valor da doação deverá ser acrescido à base de cálculo do IRPJ*, sendo tributado como “demais receitas”, o que encontra fundamento legal nos arts. 591, 595 e 599 do RIR; (d) pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional: compreende-se pela *não incidência* do imposto de renda, ao entendimento de que os valores recebidos do poder público por doação a título de premiação cultural não integram a base de cálculo para a determinação do valor dos tributos devidos, pois as doações sem encargo não se amoldam ao conceito de receita bruta, tal como definido na Lei Complementar n. 123, de 2006<sup>54</sup>.

Vale destacar que o referido parecer é datado de 20 de novembro de 2023, portanto, anterior à entrada em vigor do Marco Regulatório do Fomento à Cultura (Lei n. 14.903/2024). Por esse motivo, utiliza como fundamento para a mencionada “isenção” do Imposto de Renda apenas o art. 18 da Lei Complementar n. 195/2022 (Lei Paulo Gustavo), que até então, era a única norma com *status* legal que estabelecia a natureza jurídica de doação sem encargo da premiação cultural. Com a entrada em vigor da Lei n. 14.903/2024, em 27 de junho de 2024, acredita-se que o mencionado parecer da PGFN será atualizado para ampliar a denominada “isenção” para todas as premiações culturais realizadas no âmbito do fomento à cultura, para além da Lei Paulo Gustavo.

Em que pese o entendimento atualmente consolidado pela PGFN, considerando que as doações representam verdadeiras transferências patrimoniais, de caráter não contraprestacional, não se amoldando ao conceito de renda, proventos de qualquer natureza, receitas e/ou rendimentos, com fulcro na orientação doutrinária defendida por Ricardo Mariz de Oliveira<sup>55</sup>, compreende-se que as

<sup>54</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. *Parecer SEI n. 3702/2023/MF*. Disponível em: [https://www.gov.br/cultura/pt-br/assuntos/lei-paulo-gustavo/copy2\\_of\\_Parecer3702.2023PGFN.pdf](https://www.gov.br/cultura/pt-br/assuntos/lei-paulo-gustavo/copy2_of_Parecer3702.2023PGFN.pdf). Acesso em: 08 out. 2024.

<sup>55</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda* (2020). v. I e II (Portuguese Edition). IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Edição do Kindle.

premiações culturais não deveriam sofrer tributação de Imposto de Renda por configuração de *não incidência*, não sendo caso de *isenção*.

## 5. Conclusão

Conclui-se que o Fomento à Cultura, consagrado como princípio constitucional pelo Sistema Nacional de Cultura, enfrenta desafios significativos em sua efetivação, devido a lacunas normativas e à falta de instrumentos jurídicos específicos, que apenas recentemente começaram a ser abordados de maneira mais consistente com o Marco Regulatório do Fomento à Cultura.

No que concerne à premiação cultural, reconhecida como legítima modalidade de fomento, sua natureza jurídica de doação sem encargo tem suscitado controvérsias no campo tributário. As reflexões doutrinárias e legislativas acerca da tributação dessas premiações indicam um cenário de insegurança jurídica, especialmente quanto à aplicação do Imposto de Renda.

Com base na análise realizada, entende-se que as premiações culturais, por configurarem transferências patrimoniais não contraprestacionais, não se enquadram no conceito de renda ou proventos de qualquer natureza, sendo, portanto, hipótese de não incidência do Imposto de Renda.

Essa compreensão difere do posicionamento atualmente consolidado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), o que reforça a necessidade de um aprofundamento acadêmico e jurídico sobre o tema para garantir maior segurança aos agentes culturais e gestores públicos.

## Referências

- BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Barueri, SP: Manole, 2007.
- BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios*. Brasília, DF: Presidente da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 25 set. 2024.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidente da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 12 jun. 2024.
- BRASIL. Lei n. 7.713, de 22 de dezembro de 1988. *Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências*. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 23 dez. 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/17713.htm#:~:text=L7713&text=LEI%20N%C2%BA%207.713%2C%20DE%2022%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201988.&text=Altera%20a%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20do%20imposto%20de%20renda%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/17713.htm#:~:text=L7713&text=LEI%20N%C2%BA%207.713%2C%20DE%2022%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201988.&text=Altera%20a%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20do%20imposto%20de%20renda%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs). Acesso em: 08 out. 2024.

- BRASIL. Lei n. 8.666, de 21 de junho de 1993. *Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências*. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 22 jun. 1993. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8666cons.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%208.666%2C%20DE%2021%20DE%20JUNHO%20DE%201993&text=Regulamenta%20o%20art.%2037%2C%20inciso,P%C3%BAblica%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAsncias](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%208.666%2C%20DE%2021%20DE%20JUNHO%20DE%201993&text=Regulamenta%20o%20art.%2037%2C%20inciso,P%C3%BAblica%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAsncias). Acesso em: 08 jun. 2024.
- BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. *Institui o Código Civil*. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10406compilada.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm). Acesso em: 08 jun. 2024.
- BRASIL. Emenda Constitucional n. 71, de 29 de novembro de 2012. *Acrescenta o art. 216-A à Constituição Federal para instituir o Sistema Nacional de Cultura*. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 30 nov. 2012. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc71.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc71.htm). Acesso em: 08 jun. 2024.
- BRASIL. Lei n. 14.133, de 1º de abril de 2021. *Dispõe sobre licitações e contratos administrativos*. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 1º abr. 2021. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2021/lei/l14133.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/l14133.htm). Acesso em: 07 out. 2024.
- BRASIL. Lei Complementar n. 195, de 8 de julho de 2022. *Dispõe sobre apoio financeiro da União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para garantir ações emergenciais direcionadas ao setor cultural; altera a Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), para não contabilizar na meta de resultado primário as transferências federais aos demais entes da Federação para enfrentamento das consequências sociais e econômicas no setor cultural decorrentes de calamidades públicas ou pandemias; e altera a Lei n. 8.313, de 23 de dezembro de 1991, para atribuir outras fontes de recursos ao Fundo Nacional da Cultura (FNC)*. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 8 jul. 2022. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp195.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp195.htm). Acesso em: 07 out. 2024.
- BRASIL. Decreto n. 11.453, de 23 de março de 2023. *Dispõe sobre os mecanismos de fomento do sistema de financiamento à cultura*. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 23 mar. 2023. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2023-2026/2023/decreto/D11453.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/decreto/D11453.htm). Acesso em: 07 out. 2024.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. *Parecer SEI n. 3702/2023/MF*. Disponível em: [https://www.gov.br/cultura/pt-br/assuntos/lei-paulo-gustavo/copy2\\_of\\_Parecer3702.2023PGFN.pdf](https://www.gov.br/cultura/pt-br/assuntos/lei-paulo-gustavo/copy2_of_Parecer3702.2023PGFN.pdf). Acesso em: 08 out. 2024.
- BRASIL. Lei n. 14.903, de 27 de junho de 2024. *Estabelece o marco regulatório do fomento à cultura, no âmbito da administração pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios*. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 28 jun.

2024. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2023-2026/2024/lei/L14903.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2024/lei/L14903.htm). Acesso em: 10 jun. 2024.
- BRAYNER, André Vitorino Alencar. *Considerações tributárias sobre o Fomento Cultural por meio de patrocínio*. IBDCULT, 2022. Disponível em: <https://www.ibdcult.org/post/considera%C3%A7%C3%B5es-tribut%C3%A1rias-sobre-o-fomento-cultural-por-meio-de-patroc%C3%ADnio>. Publicado em 13 fev. 2022. Acesso em: 17 set. 2024.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.
- CUNHA FILHO, Francisco Humberto. *Teoria dos direitos culturais: fundamentos e finalidades*. São Paulo: Edições Sesc São Paulo, 2018.
- D'ICARAHY, Ericka Gavinho. *Fomento à cultura no Brasil: perspectivas para a prestação de contas pelo objeto*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.
- JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 15. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2024.
- MACHADO, Hugo de Brito. O conceito legalista de renda. *Revista CEJ*, v. 13, n. 47, p. 05-09, 11. Disponível em: <https://revistacej.cjf.jus.br/cej/index.php/revcej/article/view/1306/1292>. Acesso em: 28 set. 2024.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. 14 ed., rev., atual. e ampl. Barueri: Atlas, 2024.
- OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. *Curso de direito administrativo*. 12. ed., rev., atual., ampl. Rio de Janeiro: Método, 2024.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda (2020)*. v. I e II (Portuguese Edition). IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Edição do Kindle.
- ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. *Declaração Universal dos Direitos Humanos, 1948*. Disponível em: <https://www.ohchr.org/en/human-rights/universal-declaration/translations/portuguese?LangID=por>. Acesso em: 29 jun. 2024.
- RABELO, Cecília Nunes. Lei Paulo Gustavo e a tributação no fomento cultural. *IBDCULT*, 2023. Disponível em: <https://www.ibdcult.org/post/lei-paulo-gustavo-e-a-tributa%C3%A7%C3%A3o-no-fomento-cultural>. Publicado em 19 jul. 2023. Acesso em: 17 set. 2024.