

COLEÇÃO
SUSTENTABILIDADE
ECONÔMICA DAS
ORGANIZAÇÕES DA
SOCIEDADE CIVIL

Fortalecimento da sociedade civil: redução de barreiras tributárias às doações



PELO IMPACTO DO INVESTIMENTO SOCIAL

 FGV DIREITO SP



Fortalecimento da sociedade civil: redução de barreiras tributárias às doações

COORDENAÇÃO

Aline Gonçalves de Souza,
Aline Viotto e Eduardo Pannunzio

AUTORES

Eduardo Pannunzio
Mariana Vilella
Pedro Andrade Costa de Carvalho
Rafael Oliva
Valéria Trezza

REALIZAÇÃO



PARCERIA



APOIO



COLEÇÃO
SUSTENTABILIDADE
ECONÔMICA DAS
ORGANIZAÇÕES DA
SOCIEDADE CIVIL

Fortalecimento da **sociedade civil:** **redução de barreiras** **tributárias às doações**

SÃO PAULO, 2019

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Fortalecimento da sociedade civil : redução de barreiras tributárias às doações / [coordenação Aline Gonçalves de Souza, Aline Viotto e Eduardo Pannunzio]. -- São Paulo : GIFE : FGV DIREITO SP, 2019. -- (Coleção sustentabilidade econômica das organizações da sociedade civil ; 1)

Bibliografia.

ISBN 978-85-88462-38-0 (obra completa)

ISBN 978-85-88462-39-7

1. Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação Quaisquer Bens ou Direito - Brasil
 2. Jurisprudência
 3. Organizações da sociedade civil
 4. Sociedade civil
 5. Sustentabilidade econômica
 6. Tributos - Brasil
 7. Tribunais superiores
- I. Souza, Aline Gonçalves de. II. Viotto, Aline.
III. Pannunzio, Eduardo. IV. Série.

19-28578

CDD-060

Índices para catálogo sistemático:

1. Sustentabilidade econômica das organizações da sociedade civil 060

EXPEDIENTE

CONSELHO DE GOVERNANÇA

Americo Mattar – *Fundação Telefônica Vivo*

Atila Roque – *Fundação Ford*

Fábio Deboni – *Instituto Sabin*

Giuliana Ortega – *Instituto C&A*

Guilherme Coelho – *Instituto República*

Inês Lafer – *Fundação Betty e Jacob Lafer*

Leandro Pinheiro – *Fundação FEAC*

Luis Fernando Guggenberger – *Instituto Vedacit*

Maria Alice Setubal – *Fundação Tide Setubal (Presidente)*

Maria de Lourdes Nunes – *Fundação Grupo Boticário*

Mônica Pinto – *Fundação Roberto Marinho*

Virgílio Viana – *Fundação Amazonas Sustentável*

CONSELHO FISCAL

Andrea dos Santos Regina – *Serasa Experian*

Cibele Demetrio Zdradek – *Instituto Grupo Boticário*

Odair Barros da Silva – *Fundação Telefônica Vivo*

SECRETÁRIO-GERAL

José Marcelo Zacchi

SUPERVISÃO: José Marcelo Zacchi e Oscar Vilhena Vieira

COORDENAÇÃO: Aline Gonçalves de Souza, Aline Viotto e Eduardo Pannunzio

AUTORES: Eduardo Pannunzio, Mariana Vilella, Pedro Andrade Costa de Carvalho, Rafael Oliva e Valéria Trezza

EDITOR: Pedro Salomon B. Mouallem

APOIO TÉCNICO: Ana Claudia Andreotti e Letícia de Oliveira

PROJETO GRÁFICO E DIAGRAMAÇÃO: Luciano Schinke

REVISÃO: Patrícia Calazans

AGRADECIMENTOS

Agradecemos a toda equipe da FGV Direito SP e do Grupo de Institutos Fundações e Empresas - GIFE e aos autores das pesquisas presentes nesta publicação: Eduardo Pannunzio, Mariana Vilella, Pedro Andrade Costa de Carvalho, Rafael Oliva e Valéria Trezza.

Agradecemos a todos/as que contribuíram com sugestões e comentários sobre as pesquisas, principalmente aqueles/as que participaram dos encontros do Grupo Sustenta OSC e das reuniões do OSC em Pauta.

Agradecemos aos idealizadores do projeto Sustentabilidade Econômica das Organizações da Sociedade Civil: Andre Degenszajn, Aline Gonçalves de Souza, Iara Rolnik e Mariana Levy.

Agradecemos ao Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, parceiro deste projeto.

Por fim, agradecemos aos financiadores que tornaram possível esta iniciativa:

Instituto Arapyáú

Instituto C&A

Instituto de Cidadania Empresarial - ICE

Fundação Lemann

União Europeia

SUMÁRIO

Apresentação	09
A tributação de doações no Brasil e no mundo	11
CAPÍTULO 1 – A experiência internacional na tributação de doações para Organizações da Sociedade Civil	25
CAPÍTULO 2 – O imposto sobre doações nos estados brasileiros e Distrito Federal: panorama legal	39
CAPÍTULO 3 – A jurisprudência dos Tribunais Superiores	67
CAPÍTULO 4 – Arrecadação do ITCMD no Brasil e doações a Osc: informações disponíveis	101
CONCLUSÃO – Recomendações para aperfeiçoamento da legislação	121
Notas	135
Referências bibliográficas	171
Apêndices	177

APRESENTAÇÃO

O presente livro integra a coleção Sustentabilidade Econômica das Organizações da Sociedade Civil e apresenta os resultados das pesquisas desenvolvidas no âmbito do projeto de mesmo título, desenvolvido pelo Grupo de Institutos, Fundações e Empresas (GIFE) em parceria com a Coordenadoria de Pesquisa Jurídica Aplicada da FGV Direito SP e com o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea). O projeto conta com o apoio financeiro da União Europeia (no âmbito do programa EuropeAid/150217/DD/ACT/BR), do Instituto C&A, do Instituto Arapyaú, do Instituto de Cidadania Empresarial (ICE) e da Fundação Lemann.

Com duração de três anos (2017-2019), o projeto tem como foco investigar quatro subtemas relacionados à sustentabilidade econômica das Organizações da Sociedade Civil (OSCs): (i) a implementação da Lei nº 13.019/2014 (Novo Marco Regulatório das OSCs), (ii) as barreiras tributárias a doações às organizações (ITCMD – Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação), (iii) os incentivos a doações de pessoas físicas às organizações, além dos (iv) fundos patrimoniais.

A premissa que norteia as ações do projeto é a de que, nas últimas décadas, o protagonismo assumido pelas OSCs na garantia e afirmação de direitos não foi acompanhado por avanços correspondentes dos mecanismos de financiamento à disposição dessas entidades. Ao contrário, nesse período, as Organizações da Sociedade Civil têm experimentado ameaças à sua sustentabilidade em razão da baixa capacidade de geração de recursos próprios, da fragilidade dos mecanismos de financiamento e do cenário de insegurança jurídica na relação com o Estado. Esse cenário agravou-se nos últimos anos com a redução dos financiamentos internacionais e, no plano doméstico, em virtude da escassez de recursos públicos e privados.

Diante desse cenário, o projeto e, em especial, este livro, como um de seus resultados, buscam contribuir para o aperfeiçoamento do ambiente regulatório do país de forma a estimular o repasse de recursos, especialmente privados, para as OSCs. O trabalho realizado tem o intuito de produzir diagnósticos e sugerir propostas para a superação do desafio da sustentabilidade econômica. O presente volume é o primeiro da coleção e apresenta subsídios para a eliminação das barreiras tributárias às doações a organizações por meio do aperfeiçoamento da legislação do ITCMD.

Dessa forma, pretende-se contribuir para a sustentabilidade das próprias organizações e para a continuidade de suas ações no monitoramento e aprimoramento das instituições estatais, na promoção da participação ativa da cidadania, bem como na garantia e ampliação de direitos. O fortalecimento das organizações é um objetivo que interessa a toda a sociedade, pois, em última instância, colabora para a consolidação e o aprofundamento da própria democracia. Esperamos que essa publicação possa subsidiar os próximos passos nessa trilha.

BOA LEITURA!

José Marcelo Zacchi e Oscar Vilhena Vieira

A tributação de doações no Brasil e no mundo

Eduardo Pannunzio

1. TRIBUTAÇÃO DE DOAÇÕES A OSC: UMA SURPRESA DA CONSTITUIÇÃO DE 1988

Durante a maior parte da história republicana brasileira,¹ a doação de recursos financeiros² não foi objeto de tributação. Embora a primeira Constituição da República (1891) tenha conferido aos estados a prerrogativa de decretar impostos sobre a transmissão de “propriedade”,³ indistintamente considerada, a partir da Constituição de 1934, essa competência, no caso da transmissão *inter vivos* (o que inclui a doação), passou a ser restrita à “propriedade imobiliária”.⁴ Já o imposto sobre as transmissões *causa mortis* (heranças), então também sob atribuição dos estados, não estava constitucionalmente limitado aos bens imóveis.

Em 1961, com a Emenda Constitucional (EC) nº 5, o imposto sobre transmissão *inter vivos* foi transferido para a alçada dos municípios, mas permaneceu restrito aos bens imóveis.⁵ Alguns anos mais tarde, já no período militar, a EC nº 18/1965 reaglutinou os dois tributos (sobre doações e heranças) em um único “imposto sobre a transmissão, a qualquer título”, de competência dos estados, restringindo-o igualmente aos “bens imóveis”⁶ – sistemática que seria repetida pela Constituição de 1967,⁷ inclusive após a revisão proporcionada pela EC nº 1/1969.⁸

Não é à toa, portanto, que o Código Tributário Nacional (CTN), editado em 1966 e vigente até hoje, faça referência apenas ao “Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a Eles Relativos”.⁹ Simplesmente inexistia, à época de sua edição, base constitucional para cogitar-se de imposto sobre a transmissão de bens móveis.

Essa situação persistiu até 1988, quando a atual Constituição deu nova configuração ao imposto sobre transferência de propriedade. O texto não apenas passou a fazer expressa referência à “doação”,¹⁰ como deixou claro que o tributo – de competência dos estados e do Distrito Federal (DF) – incide sobre a transmissão de “quaisquer bens ou direitos”.¹¹

Se, de um lado, a Constituição de 1988 ampliou o escopo da competência dos estados e do DF para tributar as transferências a título *gratuito* (heranças e doações) – que passou a englobar também bens móveis (art. 155, I)¹² –, de outro, remeteu aos municípios a prerrogativa de instituir impostos sobre a “transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato *oneroso*” (isto é, que constitua compra e venda, permuta, dação

em pagamento etc.),¹³ mantendo-a, nesse caso, limitada aos bens imóveis (art. 156, II).¹⁴ Forneceu, assim, os fundamentos para o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) estadual e para o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) municipal, respectivamente.

A Constituição determina que, em relação aos impostos nela previstos, caberia à lei complementar definir os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.¹⁵ Especificamente em relação ao ITCMD, o texto constitucional determinou que ficaria também a cargo da lei complementar a definição da competência para sua instituição se (i) o doador (no caso de doação) tiver domicílio ou residência no exterior, bem como se (ii) o *de cuius* (no caso de herança) possuir bens, for residente ou domiciliado ou tiver o seu inventário processado no exterior.¹⁶

Até hoje, contudo, tendo decorrido mais de 30 anos da promulgação da Constituição de 1988, essa lei complementar não foi editada. De fato, o CTN foi recepcionado pelo presente texto constitucional com a estatura de lei complementar,¹⁷ o que poderia, a princípio, solucionar essa ausência. No entanto, como já destacado acima, ele não trata de tributação da transmissão de bens imóveis, razão pela qual a lacuna persiste.¹⁸

Isso não impediu que os estados e o Distrito Federal, agindo com base no art. 24, § 3º, da Constituição¹⁹ e no art. 34, § 3º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT),^{20,21} criassem leis instituindo o ITCMD, inclusive sobre a doação de bens móveis. Vale dizer que as legislações assim criadas não costumam diferenciar as doações feitas no interesse de particulares (entre amigos ou de um pai ao filho, a título de “adiantamento da legítima”, por exemplo) daquelas em que o interesse prevaiente é público. Essa distinção também não se fez presente em discussões do Senado Federal nos trabalhos legislativos que resultaram na Resolução nº 9/1992, que define a alíquota máxima do ITCMD em todo o território nacional.²²

Como resultado, a partir da Constituição de 1988, a doação de recursos financeiros a Organizações da Sociedade Civil (OSCs) passou a ser tributada pelo ITCMD. A única potencial exceção refere-se às doações para OSCs de assistência social ou educação, que desfrutaram de imunidade constitucional de impostos.²³ Mesmo nesses casos, porém, o benefício frequentemente está atrelado a entraves burocráticos criados pelos estados, além de não desonerar a doação nas situações em que o contribuinte do imposto é o doador, e não o donatário (OSC).²⁴

Essa situação acaba por minar recursos que foram destinados ao cumprimento de uma causa e constitui aparente desestímulo à transferência da riqueza privada para iniciativas e organizações de interesse público.²⁵ Isso é especialmente problemático no Brasil, onde a cultura de doação ainda é relativamente incipiente. Se o país quiser alterar essa realidade, criando condições para a sustentabilidade das OSCs, esse é um dos obstáculos – se não o maior deles – que precisa ser removido prioritariamente. Os capítulos apresentados neste livro têm justamente o objetivo comum de produzir elementos (dados e análises) que possam contribuir para superar esse desafio.

Não se trata de tarefa fácil. No campo jurídico, ainda impressiona a escassez de produção científica a respeito do ITCMD. Evidência maior dessa situação é o fato de possivelmente existir uma única monografia ampla sobre o tema publicada após o advento da Constituição de 1988: a obra *Impostos sobre transmissão causa mortis e doação – ITCMD*, de autoria de Regina Celi Pedrotti Vespero Fernandes.²⁶ A literatura jurídica disponível consiste, fundamentalmente, de capítulos de livros ou artigos dispersos. Essa “falta de debates” sobre o ITCMD é notada também por Eduardo Maneira e Alexandre Teixeira Jorge ao argumentarem que o imposto possui “importância secundária para as administrações estaduais”, sendo “ofuscado pelo ICMS [Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços], que enseja uma arrecadação muito mais vantajosa”.²⁷

A reduzida importância do ITCMD como objeto de reflexão frente ao ICMS pode ser facilmente constatada também pelos resultados obtidos nas buscas junto a acervos acadêmicos. No acervo da FGV,²⁸ por exemplo, a busca pelo termo ITCMD junto a livros, revistas acadêmicas e dissertações/teses devolve 140 ocorrências, nas diversas áreas do conhecimento. Já a busca pelo termo ICMS apresenta 109.238 ocorrências, ou seja, 780 vezes mais.²⁹

Como a presente obra demonstra, é fundamental aumentar e qualificar este debate no Brasil, fomentando o desenvolvimento e implementação de propostas que melhorem o arcabouço regulatório do ITCMD. Na sequência, é apresentado um panorama da presente pesquisa globalmente considerada. Os pontos aqui destacados e outros são desenvolvidos em profundidade nos capítulos adiante. A organização do livro encontra-se ao final desta introdução.

2. PANORAMA DA PESQUISA

De acordo com a *Pesquisa Doação Brasil*, realizada em 2015 pelo Instituto para o Desenvolvimento do Investimento Social (Idis),³⁰ 77% dos entrevistados fizeram algum tipo de doação naquele ano: de tempo, de bens ou propriamente de dinheiro. Ocorre que, além de essas doações serem geralmente casuísticas, pouco estratégicas e isoladas, a soma das contribuições individuais ainda é relativamente pequena frente à riqueza nacional. O Idis estima que, juntos, os brasileiros tenham doado R\$ 13,7 bilhões em 2015, o equivalente a 0,23% do PIB nacional. Esse percentual é três vezes maior no Reino Unido (0,73% do PIB) e sete vezes maior nos Estados Unidos (1,67% do PIB).

Mobilizar poupança privada para causas e organizações de interesse público não é, portanto, um desafio trivial no Brasil. Nesse cenário, era de se esperar que a legislação oferecesse fortes incentivos para doações com esse perfil. Entretanto, não apenas isso não ocorre – como demonstra outra pesquisa realizada no âmbito do projeto “Sustentabilidade Econômica das Organizações da Sociedade Civil”³¹ –, como o ordenamento jurídico brasileiro impõe uma espécie de “pedágio” a esse tipo de iniciativa: o ITCMD.

2.1. O DUPLO EQUÍVOCO DA TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA DE HERANÇAS E DOAÇÕES

O pesquisador Pedro Andrade Costa de Carvalho montou e disponibilizou uma base de dados com informações sobre a tributação de heranças e doações de 75 países,³² lastreado em fontes secundárias, conforme indicado no Capítulo 1. Os países foram selecionados de acordo com a disponibilidade de dados, contemplando todos os continentes.

Verificou-se que, desses 75 países, 30 (40%) tributam heranças e doações.^{33,34} Essa tributação, ademais, costuma ser bastante onerosa. No tocante a doações, a alíquota *mínima* média é de 6,9%, enquanto a alíquota *máxima* média chega a 28,6%, havendo países em que a alíquota máxima pode atingir 50% (Alemanha), 55% (Japão) ou até 60% (França).

Isso não é desprovido de propósito. Conforme apontam Diogo de Santana e coautores:

A tributação de heranças e doações é uma forma eficiente de atender a critérios clássicos de justiça tributária. De um lado, é um dos tributos cujos efeitos não atingem diretamente a produção e comércio de bens e mercadorias, tendo efeito nulo ou muito baixo sobre preços e sobre a competitividade global da economia. Ao mesmo tempo, é uma ferramenta para garantir o princípio da justiça contributiva, pois tem como fato gerador a transmissão de patrimônios acumulados ou de bens e direitos que se deseja dispor gratuitamente, incidindo essencialmente sobre patrimônios mais elevados.³⁵

Nesse quadro, é impressionante constatar que, no Brasil, a alíquota *máxima* do ITCMD brasileiro é de apenas 8%,³⁶ existindo estados em que ela não ultrapassa 2%.^{37,38} Uma das razões para a baixa tributação sobre a transferência patrimonial no Brasil é o seu “custo político”, na medida em que ela é facilmente percebida pelos contribuintes, conforme esclarece Marcos Aurélio Pereira Valadão.³⁹

O Brasil, porém, não destoa da experiência internacional apenas no que se refere às alíquotas do ITCMD. A pesquisa de Pedro Carvalho demonstra que, entre os 30 países que tributam doações, a quase integralidade deles estabelece tratamento diferenciado quando se trata de doações a OSCs, seja na forma de isenção (24 países), seja na forma de redução de alíquota (dois países). Em realidade, no âmbito da amostra considerada, foi possível constatar que o Brasil conta com a companhia de tão somente dois países quando se trata de tributar doações a OSCs: Coreia do Sul e Croácia.⁴⁰

Mesmo quando a análise se concentra em nossos vizinhos da América do Sul, o resultado não se altera. Dos nove países sul-americanos com população de mais de 1 milhão de habitantes,⁴¹ sem considerar o Brasil, apenas quatro tributam doações: Argentina, Bolívia, Chile e Venezuela. Ao menos os três últimos, porém, preveem isenção quando as doações se destinam a OSCs.

A experiência internacional sugere, portanto, um duplo equívoco na sistemática brasileira de tributação de heranças e doações: tri-

butamos *pouco* quem deveria ser tributado (contribuintes com maior poder aquisitivo, no caso de heranças e doações de interesse privado)⁴² e *muito* quem simplesmente não deveria sofrer tributação (OSC, no caso de doações).

2.2. CUSTOS DE CONFORMIDADE EM UM AMBIENTE JURÍDICO CONFUSO E COMPLEXO

Para além de contrastar com a prática mundial, o ITCMD brasileiro é sujeito a uma disciplina legal um tanto confusa. Como se trata de um imposto de competência estadual, as diversas legislações variam muito conforme o estado⁴³ – fenômeno favorecido pela ausência, até hoje, de uma lei complementar que ofereça parâmetros mínimos a serem observados em todo o território nacional.

A pesquisadora Mariana Vilella estruturou e analisou duas outras bases de dados públicas: uma contendo as leis, decretos e demais atos normativos relativos ao ITCMD de cada um dos 26 estados e do Distrito Federal; e outra que sistematiza, na forma de matriz, as principais informações a respeito dessa legislação.⁴⁴ Um aspecto detalhado no Capítulo 2, em que os achados dessa pesquisa são apresentados, refere-se às alíquotas, que flutuam de 2% a 8% do valor da doação. Dos 27 entes tributantes, 14 possuem alíquota fixa – na maioria dos casos, de 4% –, enquanto 13 trabalham com alíquotas variáveis (que chegam a 8% em oito estados).

A pesquisadora também verificou que em todos os entes, com exceção do Rio Grande do Sul, o contribuinte do ITCMD é o donatário, ou seja, a OSC que recebe o recurso. No entanto, dez estados possuem regra de inversão do contribuinte quando o donatário não tiver domicílio em seu território. Nessas hipóteses, o contribuinte passa a ser o doador. Para além de penalizar aquele que abriu mão de parte de seu patrimônio em prol de uma iniciativa de interesse público, a regra cria um ambiente de relativa complexidade e incerteza. A cada doação recebida, a OSC precisa examinar a legislação do estado do doador – que é a legislação aplicável⁴⁵ – para verificar não apenas a alíquota, mas também quem deve recolher o imposto. Isso gera dispêndio de tempo e de recursos, pois possivelmente a OSC precisará contar com o apoio de um especialista.

É certo que há previsões favoráveis. Por exemplo, 17 estados dispensam o imposto sobre doações até determinado valor⁴⁶, e nove estados (um terço do total) possuem algum tipo de isenção para OSC. No entanto, essas isenções estão normalmente atreladas a áreas específicas de atuação, como cultura (sete estados), esporte ou meio ambiente (quatro estados) e direitos humanos (três estados). Além disso, muitas vezes a isenção – e até mesmo a imunidade, no caso de OSC de assistência social e educação – está condicionada ao cumprimento de procedimentos excessivamente burocráticos e mesmo de constitucionalidade controversa.

Um exemplo disso é o caso do Rio de Janeiro. Em 2017, a lei fluminense do ITCMD foi alterada e passou a isentar as doações a OSCs que mantenham atividades em áreas de interesse público – algo claramente positivo. No entanto, não foi editada regulamentação específica para essa isenção, que permaneceu atrelada ao mesmo processo administrativo de “reconhecimento” aplicável a outros benefícios fiscais.⁴⁷

Esse processo se desenvolve em meio físico (e não eletrônico) e, embora trate de uma isenção relacionada às características do contribuinte (ou seja, de “caráter subjetivo”, no jargão jurídico), deve ser percorrido a cada nova doação que a OSC receber. Não é necessário grande esforço para perceber o entrave que isso representa, por exemplo, às OSCs que não estejam estabelecidas nesse estado ou que recebam doações com frequência. Em poucas palavras, o próprio processo administrativo acaba se tornando um entrave ao exercício dessas isenções, de modo que o propósito da legislação estadual (estimular esse tipo de doação) é obstado pelos mecanismos que deveriam cumpri-lo.

Outro exemplo pode ser apontado na experiência de São Paulo. Embora o estado conceda isenção às OSCs que atuem nas áreas de cultura, direitos humanos e meio ambiente – possuindo, portanto, uma legislação relativamente avançada em um contexto nacional em que a regra é a tributação –, condiciona o benefício a um verdadeiro périplo burocrático anual por dois guichês, um da Secretaria de Estado temática, outro da Secretaria de Estado da Fazenda, envolvendo, em parte, a apresentação dos mesmos documentos a uma e outra.

Em suma, é difícil e penoso para uma OSC assegurar-se de estar cumprindo rigorosamente as normas sobre ITCMD. Isso ocorre tanto em relação àquelas que desejam recolher o imposto, quanto às

que são beneficiadas pela imunidade constitucional ou algum tipo de isenção, sobretudo no caso de doações interestaduais. Nesse ambiente de permanente insegurança jurídica, os custos de se atender a todos os complexos parâmetros legais tornam-se demasiadamente elevados.

Aliás, a confusão em torno do ITCMD é tanta que, entre juristas, não há consenso sequer em relação ao seu fato gerador, ou seja, ao evento concreto que dá origem à obrigação de recolher o imposto.

A maioria dos autores concorda, em linha com a tradição jurídica brasileira, que se trata da *transferência* patrimonial decorrente de doação⁴⁸ – o que ocorre no momento da entrega,⁴⁹ em se tratando de bens móveis,⁵⁰ ou do registro do título no Registro de Imóveis, no caso de bens imóveis.⁵¹ No entanto, Angelina Mariz de Oliveira defende que a Constituição de 1988 criou nova hipótese: a celebração do negócio jurídico doação.⁵² Afinal, o já mencionado art. 155, I, do texto constitucional refere-se ao imposto sobre “transmissão *causa mortis* e doação”, e não, por exemplo, à “transmissão *inter vivos* a título de doação”.⁵³

Mariz de Oliveira enfatiza que as legislações estaduais não são uniformes em relação a esse aspecto. Há aquelas que estabelecem a transmissão como fato gerador do ITCMD (Pará, Rio de Janeiro ou São Paulo, por exemplo) e as que optam pelo contrato de doação (como Maranhão, Minas Gerais, Santa Catarina ou Tocantins).⁵⁴

Não se trata de discussão sem maior relevância. Caso se entenda que o fato gerador do ITCMD é a celebração do contrato de doação, o imposto seria devido ainda que o acordo fosse posteriormente revogado. Além disso, como esclarece Mariz de Oliveira, “(...) para cada contrato de doação existirá uma única base de cálculo, equivalente ao valor do bem doado, mesmo que sua entrega seja realizada em parcelas sucessivas.”⁵⁵

Essa e outras potenciais polêmicas poderiam ser eliminadas, ou ao menos suavizadas, com a edição da lei complementar antevista pela Constituição. Até lá, eventuais controvérsias continuarão a ser solucionadas pelo Judiciário. É o que ocorre, a título ilustrativo, com a questão em torno da competência dos estados para tributar doações do exterior, em vista da previsão do art. 155, § 1º, III, “a”, do texto constitucional.

No Capítulo 3, a pesquisadora Valéria Trezza bem define os contornos do problema, referindo-se ao fato de que as legislações de 22 estados preveem a incidência do imposto quando o domicílio do doador for em outro país:

Essa disposição legal tem sido questionada nos tribunais. Em São Paulo, por exemplo, a jurisprudência do Tribunal de Justiça vai no sentido de considerar indevida a cobrança do ITCMD nesses casos. Já no Rio de Janeiro, a questão foi decidida pelo Órgão Especial do Tribunal de Justiça, pronunciando-se pela constitucionalidade da lei carioca. A decisão, de 01/02/2016, possui efeitos expansivos para além das partes do processo, atingindo o próprio órgão e demais órgãos fracionários do tribunal. O argumento é no sentido de que não pode o legislador federal negar vigência a dispositivo da Constituição em razão da não edição da lei complementar.

Esse exemplo denota que a ausência de uniformidade em matéria de ITCMD é encontrada não apenas na legislação, mas até mesmo na jurisprudência dos tribunais estaduais. No caso referido, enquanto o Tribunal de Justiça (TJ) de São Paulo entende inconstitucional a tributação de doações do exterior (até que seja editada lei complementar), o TJ do Rio de Janeiro estabelece interpretação diametralmente oposta: uma OSC sediada em São Paulo que recebe doação estrangeira não se vê compelida a recolher o imposto; o mesmo não ocorre com uma OSC cuja sede situa-se no estado do Rio de Janeiro.

Essa questão, vale dizer, encontra-se agora pendente de decisão final pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no âmbito do Recurso Especial nº 851.108, objeto de repercussão geral em 2015.⁵⁶

2.3. A POLÍTICA DO PERDE-PERDE: ARRECADAÇÃO DO ITCMD SOBRE DOAÇÕES A PESSOAS JURÍDICAS

Se toda a parafernália jurídica armada em torno do ITCMD fosse responsável por uma parcela relevante da receita tributária, talvez pudesse fazer algum sentido. No entanto, isso está longe de ocorrer.

Como demonstrado pelo pesquisador Rafael Oliva,⁵⁷ os recursos arrecadados com ITCMD – considerando tanto heranças quanto doações – correspondem a uma parcela muito pequena da receita dos estados: na maioria dos casos, a menos de 1% da receita corrente líquida. Embora os dados disponíveis sobre arrecadação do imposto não permitam aprofundar essa análise para verificar quanto desse montan-

te advém especificamente de doações a OSCs, o pesquisador valeu-se da Lei de Acesso à Informação (LAI) (Lei nº 12.527/2011) para obter números que dão uma ideia de grandeza a respeito.

O estado de São Paulo é o maior arrecadador de ITCMD do país. Em 2016, por exemplo, arrecadou aproximadamente um terço (R\$ 2,3 bilhões) do total nacional (R\$ 7,3 bilhões). Segregando-se esse valor pelo fato gerador do imposto, verificou-se que 48% (R\$ 1,1 bilhão) originaram-se de heranças, e 52% (R\$ 1,2 bilhão), de doações. O dado mais espantoso, porém, vem a seguir: do total de ITCMD obtido com doações, apenas uma ínfima parte – R\$ 23,6 milhões, o equivalente a 1% do total arrecadado com ITCMD ou a 0,0168% da receita corrente líquida do estado – refere-se a doações a pessoas jurídicas. Note-se que esse número possivelmente abrange também o imposto arrecadado com doações a pessoas jurídicas com fins lucrativos (empresas). Nesse sentido, é provável que o ITCMD resultante de doações a OSCs seja ainda menos significativo.

Esse mesmo perfil reflete-se em outras unidades da federação. Com base em dados de dez estados que disponibilizaram o valor de ITCMD arrecadado de doações de pessoas jurídicas em 2016 e de seis estados que fizeram o mesmo em relação a 2017, o capítulo 4 apresenta as seguintes constatações:

Um aspecto importante a destacar é que a participação desse componente na arrecadação global do ITCMD é, em todos os casos, irrisória. Pernambuco e [Rio] Grande do Norte são os estados em que se observa percentual mais elevado, mesmo assim não alcançando 4% das respectivas arrecadações estaduais com o ITCMD.

Quando se compara o valor do ITCMD arrecadado com doações a pessoas jurídicas à receita corrente líquida dos estados, fica ainda mais claro como a contribuição desse subitem específico na composição dos recursos à disposição do poder público estadual é de fato muito pequena.

(...) **em nenhum dos casos** para os quais se pôde *[sic]* obter informações a contribuição do ITCMD arrecadado com doações a pessoas jurídicas **ultrapassa 0,021% da receita corrente líquida das UF**. (Grifos no original)

Disso pode-se concluir que o ganho obtido com o ITCMD sobre doações a OSCs dificilmente justifica o custo de administração e fiscalização do imposto. Se, além disso, considerarmos o entrave que ele representa à mobilização de poupança privada para causas de interesse público – algo que, por definição, deveria interessar às OSCs, aos governos e à própria sociedade –, o despropósito do ITCMD sobre esse tipo de operação torna-se evidente.

Enfim, essas e outras questões são apresentadas nos capítulos a seguir, que apresentam em mais detalhes os resultados da pesquisa. Espera-se que este livro possa subsidiar o debate público em torno do tratamento jurídico dado ao ITCMD no país e, assim, auxiliar no aprimoramento legislativo do campo, tarefa bastante premente no caso brasileiro.

3. ORGANIZAÇÃO DO LIVRO

Os capítulos desta obra devem ser lidos como partes de uma única e ampla pesquisa, que se desdobrou em duas frentes distintas e complementares: uma focada na análise da estrutura *normativa* e outra na análise *econômica* da tributação das doações a OSCs.

Na frente normativa, encontram-se: o **Capítulo 1**, que faz um mapeamento dos estudos relacionados à tributação de doações para OSC na experiência internacional, a fim de contrastar a prática brasileira com a de outros países, conduzido pelo pesquisador Pedro Andrade Costa de Carvalho; o **Capítulo 2**, que se volta à seleção, sistematização, análise e comparação das normas estaduais sobre ITCMD, com o propósito de fornecer um retrato da disciplina do assunto nos 26 estados e no DF, conduzido pela pesquisadora Mariana Vilella;⁵⁸ e o **Capítulo 3**, que sistematiza a jurisprudência do STF e do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre a tributação de doações a OSCs, conduzido pela pesquisadora Valéria Trezza.⁵⁹

Na frente econômica, apresentada no **Capítulo 4**, o pesquisador Rafael Oliva mergulha nos dados relativos à arrecadação do ITCMD em todo o Brasil, buscando traçar o perfil e composição dessa receita. Como será visto, essa é uma informação valiosa não apenas para verificar se a tributação de doações a OSCs justifica-se ao menos do ponto de vista econômico para os governos, mas também para fundamentar

eventuais propostas de aperfeiçoamento que impliquem renúncia tributária, haja vista as exigências de responsabilidade fiscal. O capítulo ainda apresenta uma revisão bibliográfica nacional de abordagem especificamente econômica.

A pesquisa, como um todo, beneficiou-se de diversos momentos de debate com acadêmicos, profissionais e lideranças da sociedade civil em reuniões e eventos promovidos pela FGV Direito SP, pelo GIFE ou por terceiros.⁶⁰ Uma síntese do relatório da pesquisa foi também objeto de discussão em evento específico realizado na FGV Direito SP em 27 de março de 2019,⁶¹ inspirando vários ajustes e aperfeiçoamentos. Foi com base nos achados das pesquisas parciais e na interlocução com essa comunidade de atores comprometidos com a consolidação de um ambiente legal saudável para as OSCs no Brasil que se desenvolveram as recomendações de aperfeiçoamento da legislação contempladas na **Conclusão** deste livro.⁶²

Eduardo Pannunzio

Doutor pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, é pesquisador líder do projeto “Sustentabilidade Econômica das Organizações da Sociedade Civil” na FGV Direito SP.

CAPÍTULO 1

A experiência internacional na tributação de doações para Organizações da Sociedade Civil

Pedro Andrade Costa de Carvalho

1. INTRODUÇÃO

O presente capítulo volta-se a mapear os estudos relacionados à tributação de doações para Organizações da Sociedade Civil (OSCs) na experiência internacional, para sistematizá-los de modo a orientar, como fonte comparativa, outras pesquisas sobre o tema, bem como propostas de alterações do regime jurídico brasileiro do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD).

O levantamento desses estudos visa, portanto, fornecer instrumentos de comparação da legislação nacional à luz da experiência de outros países. A partir de seus achados, proposições de alteração do arcabouço jurídico brasileiro poderão ser elaboradas de maneira coerente com as práticas internacionais e em sintonia com a realidade brasileira.

2. METODOLOGIA

O mapeamento internacional da tributação sobre doações para OSC foi desenvolvido por meio da coleta de informações em fontes secundárias.¹ Para maior confiabilidade, foi realizada a técnica da triangulação, em que os dados foram checados em mais de uma fonte.²

A pesquisa foi pautada por três questionamentos considerados fundamentais para compreender o cenário internacional envolvendo doações a OSCs: (i) Existem distinções na materialidade de tributos incidentes sobre doações e heranças?; (ii) Em que medida as doações são tributadas no exterior?; (iii) Quanto às doações, existem regimes jurídicos diferenciados para OSC? Se sim, existem eventuais requisitos e condições para habilitação?

A partir desses questionamentos, foram sistematizados dados disponíveis³ de 75 países em jurisdições diferentes para compor um banco de informações, conforme Apêndice ao final desta publicação.

O banco de informações foi organizado nos seguintes grupos de macrovariáveis: (i) regime tributário de doação; (ii) regime tributário de heranças; (iii) existência de eventual regime tributário diferenciado de doações para OSC; e (iv) doações/heranças consideradas como receita tributável pelo imposto de renda.⁴

Além da análise individual, desenvolvida por país, houve a análise segregada, em que foram selecionados três grupos, considerando localização geográfica, contexto socioeconômico, semelhanças com o Brasil e disponibilidade de informações, entendidos como relevantes para análise comparada do levantamento.⁵

O mapeamento realizado não pretende esgotar o estudo da temática, mas contribuir para uma visão geral do cenário internacional e oferecer subsídios para as proposições de alteração da legislação brasileira do ITCMD. Com isso, espera-se fomentar o desenvolvimento de cenário legal mais propício ao direcionamento de recursos privados para as OSCs.

3. ANÁLISE GERAL

Esta seção compreenderá a análise da legislação tributária dos 75 países cujos dados foram encontrados. Inicialmente, é relevante apontar que este imposto incide, via de regra, sobre a transmissão sucessória (herança), sendo que a inclusão da doação como hipótese de incidência do imposto estabelece um obstáculo à elisão fiscal que poderia ocorrer em casos de doação de bens e direitos de um indivíduo, ainda em vida, para seus sucessores, de modo a contornar a incidência do imposto.

3.1. REGIME JURÍDICO

No levantamento realizado, foram identificados 30 países⁶ que instituíram hipótese tributária específica para doações, sendo interessante notar que todos eles também instituíram tributação sobre herança.^{7,8}

No entanto, verificou-se que a Lituânia e Montenegro fogem à tendência mundial e, embora tenham instituído tributo sobre herança, não possuem hipótese tributária específica que englobe doações. Em sentido semelhante, Islândia e Guatemala também possuem tributo sobre herança, mas as doações estão sujeitas a outros tipos de tributos, como o imposto de valor agregado (Value-added Tax – VAT), no caso da Guatemala, e o imposto de renda local, no caso da Islândia. Essas informações estão reunidas na Tabela 1, abaixo:

TABELA 1 - SÍNTESE DE TRIBUTAÇÃO SOBRE DOAÇÃO X HERANÇA

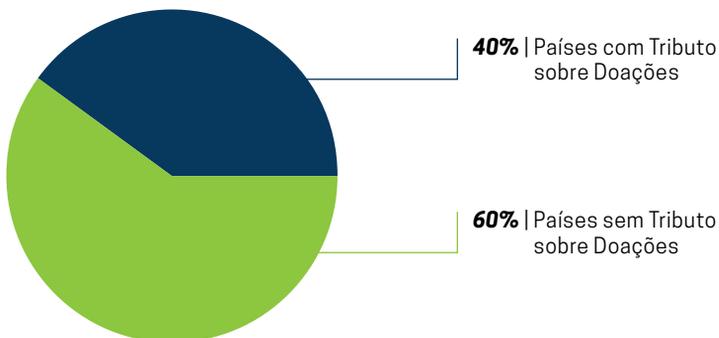
Status	Países
<i>Países que instituíram tributo sobre doações e tributo sobre heranças</i>	África do Sul, Alemanha, Argentina, Bélgica, Bulgária, Croácia, Dinamarca, Eslovênia, Espanha, Estados Unidos, Filipinas, Finlândia, França, Grécia, Holanda, Hungria, Irlanda, Itália, Japão, Luxemburgo, Polônia, Portugal, Reino Unido, Sérvia, Turquia, Venezuela, Bolívia, Suíça, Chile, Coreia do Sul
<i>Países que instituíram tributo sobre heranças e não instituíram tributo sobre doações</i>	Lituânia, Islândia, Guatemala, Montenegro
<i>Países que instituíram tributo sobre doações e não instituíram tributo sobre heranças</i>	-

Fonte: **elaboração própria.**

Constatou-se, ainda, que, do universo de 75 países analisados, 45 não possuem tributo sobre doações em vigor.⁹ O Gráfico 1, a seguir, mostra o percentual de países analisados em relação à tributação de doações:

Apesar de não ser o foco desta pesquisa,¹⁰ foi identificado que, dos 45 países que não possuem tributo sobre doações, 12 deles¹¹ consideram a receita advinda de doações e heranças como sujeitas ao respectivo tributo sobre a renda.¹²

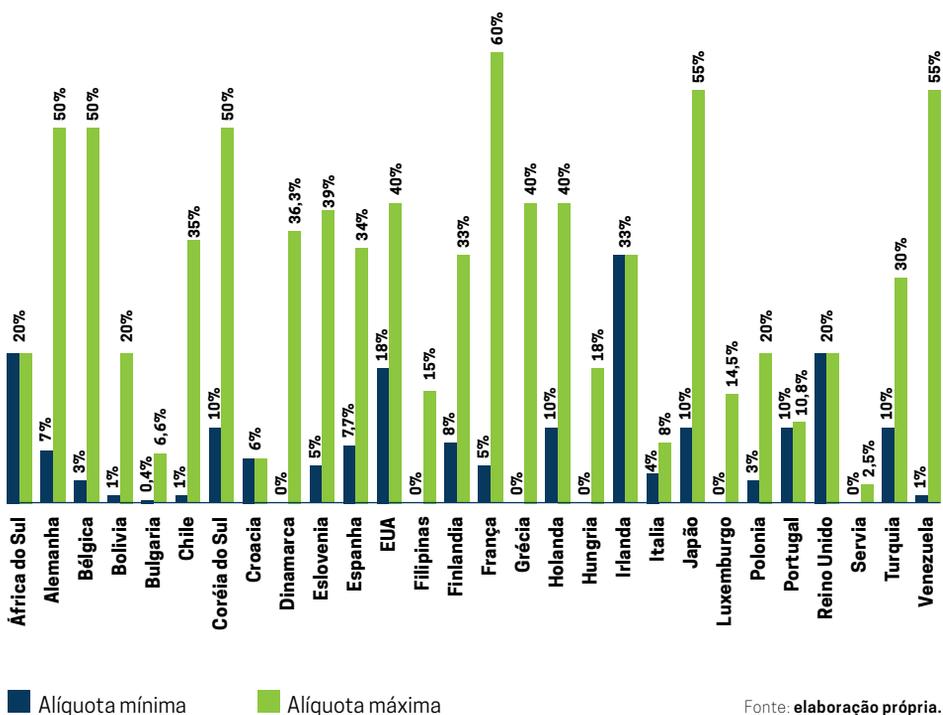
GRÁFICO 1 - TRIBUTAÇÃO DE DOAÇÕES (75 PAÍSES ANALISADOS)



3.2. ALÍQUOTAS

Quanto à carga tributária sobre doações, identificou-se que 23 desses países¹³ estabelecem alíquotas progressivas de acordo com critérios como grau de parentesco, valor do bem doado e finalidade da doação. O Gráfico 2, abaixo, sintetiza as alíquotas máximas e mínimas¹⁴ identificadas de países que possuem tributação sobre doações.

GRÁFICO 2 - TRIBUTO SOBRE DOAÇÕES: COMPARATIVO DE ALÍQUOTAS



Observou-se, ainda, que a alíquota média mínima dos países que tributam a doação é de 6,9%, ao passo que a alíquota média máxima é de 28,6%.¹⁵ Para fins de comparação, a legislação brasileira¹⁶ estabelece que a alíquota máxima do ITCMD é de 8%.

Além disso, foi identificado que nos 30 países analisados que possuem tributo sobre doações, a medida de valor da transação ocorrida fornece a base de cálculo do tributo. No entanto, cada país apresenta

suas particularidades. A definição legal e a fórmula de cálculo do valor de mercado de bens doados, por exemplo, variam em cada experiência nacional. Nesse sentido, é recomendável a complementação do levantamento aqui realizado com outras fontes, para análises que considerem a base de cálculo tributária como elemento essencial.

3.3. REGIME JURÍDICO DIFERENCIADO PARA OSC

Uma vez expostos os aspectos gerais do regime jurídico do tributo sobre doações, é possível contextualizar melhor os regimes jurídicos diferenciados aplicáveis às doações para OSC. Dos 30 países¹⁷ que tributam doações, 26 deles¹⁸ preveem regime jurídico diferenciado para OSC.

Não foram identificados regimes diferenciados na Coreia do Sul e na Croácia. Nessa última, constatou-se referência expressa à tributação de doações a OSCs. Com relação aos dois países restantes (Suíça e Argentina), uma vez que a tributação sobre doações é de competência local (e, por isso, foram considerados como países que possuem tributo sobre doações), não foi possível o levantamento de dados dos regimes jurídicos tributários em cada província (Argentina) ou cantão (Suíça).

É relevante apontar que foram consideradas como regime tributário diferenciado (RTD) as hipóteses de diminuição ou extinção da carga tributária incidente sobre as doações recebidas por OSC,¹⁹ por meio de hipótese de isenção (24 países²⁰) ou de redução de alíquota (Grécia e Luxemburgo). A Tabela 2, a seguir, sintetiza essa informação:

TABELA 2 - HIPÓTESES DE RTD PARA DOAÇÕES A OSCS

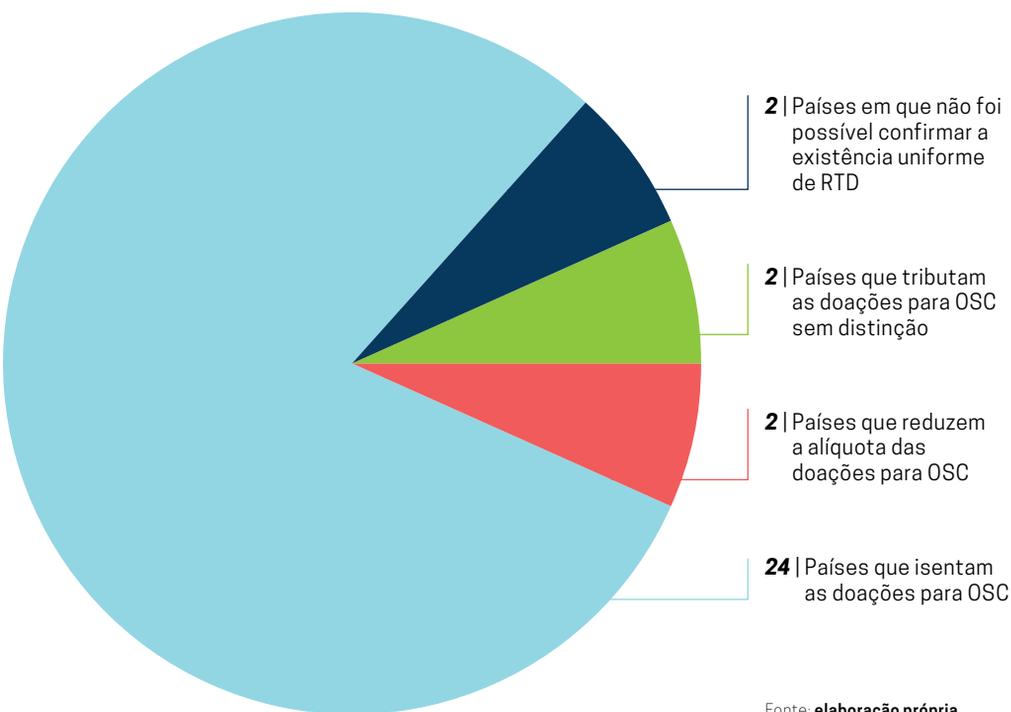
<i>Regime diferenciado – redução de alíquota</i>	2 países
<i>Regime diferenciado – isenção</i>	24 países

Fonte: **elaboração própria.**

Com relação à representação gráfica a seguir, Gráfico 3, do conjunto total de 30 países em que há tributação sobre doações, em dois deles não foi possível confirmar a existência uniforme de RTD;²¹ em outros dois, verificou-se que há tributação de doações para OSC.²² No conjunto

restante de 26 países, dois apresentam a hipótese de redução de alíquota para tais doações e 24 estabelecem a hipótese de isenção do tributo.

GRÁFICO 3 - TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DAS DOAÇÕES PARA OSC EM 30 PAÍSES



Fonte: elaboração própria.

Foi constatado também que o tratamento fiscal diferenciado para OSC é condicionado à obtenção de algum tipo de certificação oficial de interesse público em 14 desses países.²³ Vale dizer que a análise relativa à condição de certificação oficial levou em consideração apenas a hipótese em que o documento é exigido para fins de aproveitamento do regime tributário diferenciado. Outros certificados que sejam necessários para regularidade das OSCs, mas não relacionados aos aspectos tributários do tema, não foram considerados na base de dados.

A análise segregada dos dados, feita a seguir, visa agrupar determinadas informações de acordo com a realidade de cada país analisado e possibilita melhor contextualização e comparação no tema.

4. ANÁLISE SEGMENTADA

A análise segregada dos dados foi realizada a partir de três grupos distintos de países: (i) países sul-americanos com mais de 1 milhão de habitantes; (ii) países-membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE); e (iii) países que compõem o BRICS.²⁴ Nessa análise, foram considerados os principais dados de cada país que integra os grupos, de modo que outras informações não abrangidas pelo recorte proposto não foram selecionadas nesta etapa. Além disso, tendo em vista o escopo do levantamento internacional, o Brasil não está considerado nas análises segregadas apresentadas abaixo.

4.1. PAÍSES SUL-AMERICANOS

Foram analisados todos os países sul-americanos com mais de 1 milhão de habitantes²⁵ dentro do universo de 75 jurisdições que compõem a amostragem do levantamento.

Foram nove países analisados. Destes, quatro (Argentina, Venezuela, Bolívia e Chile) possuem hipótese tributária específica sobre doações em nível federal ou local; dois (Equador e Colômbia) tributam as receitas de doações e heranças pelo respectivo imposto de renda; e três países não possuem tributação sobre doações (Peru, Uruguai e Paraguai).

TABELA 3 - PAÍSES SUL-AMERICANOS ANALISADOS
REGIME JURÍDICO GERAL (TOTAL: 9 PAÍSES)

<i>Países com tributo sobre doações</i>	4 (44%)
<i>Países com tributação sobre doações pelo imposto de renda</i>	2 (22%)
<i>Países sem tributação sobre doações</i>	3 (33%)

Fonte: **elaboração própria.**

Considerando os países que possuem tributo específico para doações, foi identificado que Venezuela, Bolívia e Chile pos-

suem previsão para isenção das operações destinadas a OSCs e, destes, apenas o Chile condiciona o aproveitamento do benefício fiscal à certificação oficial prévia. A situação da Argentina deve ser reiterada: sua tributação sobre doações é feita em nível local, isto é, em cada província. Por esse motivo, não foi possível confirmar a existência de regime jurídico diferenciado para OSC em todas as legislações provinciais argentinas.

Entre esses países, o caso da Venezuela é interessante. Embora não estabeleça a necessidade de obtenção de certificação oficial, o regime tributário venezuelano determina que a isenção tributária deva ser realizada a cada operação, oportunidade em que as autoridades fiscais deverão confirmar a aplicabilidade do benefício à OSC considerando seu objetivo à luz das hipóteses legais.

4.2. PAÍSES-MEMBROS DA OCDE

Em razão da existência e disponibilidade de dados, foi possível realizar o levantamento e análise de todos os 35 países-membros²⁶ da OCDE. Entre os países analisados, constatou-se que 22 deles²⁷ possuem tributo específico sobre doações, quatro determinam a tributação de doações pelo respectivo imposto de renda nacional (República Tcheca, Áustria, México e Islândia), e outros nove²⁸ não possuem qualquer espécie tributária incidente sobre doações atualmente em vigor. A Tabela 4, abaixo, resume essa informação:

TABELA 4 - PAÍSES OCDE - REGIME JURÍDICO GERAL

(TOTAL: 35 PAÍSES)

<i>Países com tributo sobre doações</i>	22 (62%)
<i>Países com tributação sobre doações pelo imposto de renda</i>	4 (12%)
<i>Países sem tributação sobre doações</i>	9 (26%)

Fonte: **elaboração própria.**

É interessante notar que entre os 21 países que possuem tributo sobre doações em nível federal,²⁹ apenas na Coreia do Sul não foi identificado regime jurídico diferenciado para OSC. Entre os países que possuem regime diferenciado (20 países), conforme sintetizado na Tabela 5, a seguir, 18 preveem hipótese de isenção e os outros dois países (Grécia e Luxemburgo) disciplinam hipótese de redução de alíquotas para doações a OSCs. Quanto a eventuais condicionantes para gozo do regime tributário diferenciado, constatou-se que 11 países determinam a necessidade de obtenção de certificação de interesse público.

TABELA 5 - PAÍSES OCDE - REGIME TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO
(TOTAL: 20 PAÍSES)

<i>Regime diferenciado – redução de alíquota</i>	2 (10%)
<i>Regime diferenciado – isenção</i>	18 (90%)

Fonte: **elaboração própria.**

Finalmente, tendo em vista as políticas e orientações expedidas pela OCDE, de adoção voluntária ou compulsória pelos países-membros, vale observar que não foi identificada qualquer orientação ou recomendação relacionada à tributação de doações para OSC.

4.3. BRICS

No que se relaciona ao bloco BRICS, verificou-se que apenas a África do Sul possui espécie tributária específica para doações, além de disciplinar um regime tributário diferenciado de doações para OSC, condicionado à obtenção de certificado oficial de interesse público. Constatou-se também que a China e a Rússia não possuem tributo incidente sobre doações e que a Índia tributa as doações por meio do imposto de renda.

5. SÍNTESE

Tendo em vista os dados anteriores, são apresentadas nas Tabelas 6 e 7 comparações entre os grupos analisados, respectivamente, quanto ao regime jurídico geral e ao regime tributário diferenciado.

TABELA 6 - ANÁLISE COMPARADA - REGIME JURÍDICO GERAL³⁰

	<i>Países analisados</i>	<i>Países com tributo sobre doações</i>	<i>Países com tributação de doações pelo imposto de renda</i>	<i>Países sem tributação sobre doações</i>
<i>Amostragem total</i>	75 (100%)	30 (40%)	12 (16%)	33 (44%)
<i>Países sul-americanos*</i>	9 (12%)	4 (5%)	2 (2%)	3 (4%)
<i>Países OCDE</i>	35 (47%)	22 (29%)	4 (5%)	9 (12%)
<i>BRICS</i>	4 (5%)	1 (1%)	1 (1%)	2 (2%)

Fonte: **elaboração própria.**

TABELA 7 - ANÁLISE COMPARADA - REGIME TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO

	<i>Países com tributo sobre doações</i>	<i>Países com previsão de regime tributário diferenciado</i>	<i>Regime diferenciado redução de alíquota</i>	<i>Regime diferenciado isenção</i>
<i>Amostragem total</i>	30 (100%)	26 (86%)	2 (6%)	24 (80%)
<i>Países sul-americanos*</i>	4 (13%)	3 (4%)	0 (0%)	3 (4%)
<i>Países OCDE</i>	22 (73%)	20 (66%)	2 (6%)	18 (60%)
<i>BRICS</i>	1 (3%)	1 (3%)	0 (0%)	1 (3%)

Fonte: **elaboração própria.**

*Os países sul-americanos referem-se apenas àqueles com mais de 1 milhão de habitantes, excluído o Brasil.

A partir desses dados, é possível constatar que, do universo de 75 países analisados, 60% deles não possuem espécie tributária específica para doações. No entanto, considerando os 30 países que dispõem de tributo específico sobre doações em vigor, foi constatado que 87% (26 países) possuem regime tributário diferenciado para OSC.

Não foi verificada tendência com relação à tributação das doações na amostra levantada, ou seja, o regime tributário das doações não é uniforme na experiência internacional. No entanto, nos países em que referido tributo foi instituído, quase sempre também foram previstos regimes diferenciados para OSC. Entre os regimes tributários diferenciados para OSC, constatou-se que em 92% dos casos as OSCs são beneficiadas com hipótese de isenção tributária, que, em 58% dos casos, é condicionada à obtenção de certificação oficial de interesse público.

Constata-se ainda que embora a experiência internacional não indique uma tendência uniforme quanto à tributação específica sobre doações, podem ser identificados dois caminhos geralmente adotados pelos países analisados. O primeiro é o de não tributar as doações. O segundo caminho é o de tributar as doações e determinar hipótese de regime diferenciado para OSC, geralmente por meio de hipótese de isenção tributária. Com isso em vista, torna-se possível avaliar o caso brasileiro e realizar sugestões de aprimoramento de sua legislação.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS: DIRETRIZES PARA FUTURAS PESQUISAS

Conforme destacado ao longo do capítulo, uma vez que o levantamento realizado tem caráter exploratório visando subsidiar a construção de proposições para alteração da legislação nacional do ITCMD, foram consideradas apenas informações disponíveis que fossem necessárias para endereçar os três questionamentos que orientaram a pesquisa.³¹ A partir de informações e dados coletados de fontes secundárias, foi construída uma base de dados para sistematizar e orientar as análises realizadas.³²

Como uma agenda para futuras pesquisas, verifica-se grande potencial para expansão dos critérios estabelecidos pela base de dados aqui apresentada, para que se possam englobar outros aspectos legais

relevantes, mas que não puderam ser considerados na sistematização dos dados em razão do recorte proposto. Em resumo, é possível (e desejável) tanto a ampliação da amostragem quanto o levantamento de maiores detalhes acerca de cada regime tributário analisado.

Por exemplo, é possível aprofundar as análises sobre as obrigações acessórias e de obtenção de certificações oficiais para ingresso de OSC em regime jurídico diferenciado, buscando-se identificar parâmetros de comparação ao cenário brasileiro, que é notadamente burocrático – o que representa verdadeira barreira à doação para OSC. Seguindo o racional aqui desenvolvido, pesquisas nesse campo têm potencial de fomentar o debate público com vistas a alterar a estrutura burocrática do caso brasileiro.

Outro aspecto que também seria de muito proveito se aprofundado por pesquisas futuras relaciona-se a eventuais repercussões tributárias que doações podem ter para o doador ou donatário, para além de espécie tributária incidente especificamente sobre doações. Nesse sentido, ainda que fora do escopo da pesquisa, foram identificadas determinadas jurisdições que, embora não possuam tributo sobre doações, consideram o acréscimo patrimonial de doações como renda tributável pelo imposto de renda local. Em sentido semelhante, também foram identificados países em que existe tributo específico para registro de atos e documentos de formalização das doações, o que apenas reforça a necessidade de aprofundamento das análises e pesquisas para além do tributo sobre doações.

Enfim, uma relevante agenda de pesquisas se abre a partir dos dados levantados por essa sistematização. Trata-se de um esforço crucial para que o cenário brasileiro de tributação de doações a OSC seja contextualizado em referência às práticas internacionais e para que, a partir disso, as necessárias alterações possam ser formuladas.

Pedro Andrade Costa de Carvalho

Pedro Carvalho é advogado, possui LL.M. em Direito Tributário (Insper). É mestrando em Direito Internacional (Universidade de St. Gallen).

CAPÍTULO 2

O imposto sobre doações nos estados brasileiros e Distrito Federal: panorama legal

Mariana Vilella

1. INTRODUÇÃO

O presente capítulo mapeia a legislação sobre o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) de 26 estados e do Distrito Federal (DF), com a finalidade de compreender o *status* da regulamentação desse tributo no Brasil, bem como criar um banco de legislação atualizado e organizado com critérios uniformes. As informações relativas às legislações foram organizadas para possibilitar análises comparativas sobre o tema.

Foi produzida uma matriz única de análise desse material, com os critérios mais relevantes para compreender a tributação das doações pelos entes federativos. A matriz, por sua vez, deu origem a um banco de dados que permite a visualização em um único meio de todos os principais documentos legais referentes ao ITCMD no Brasil. Ao fim da pesquisa, foram mapeados, especialmente por meio da Lei de Acesso à Informação (LAI), os requisitos e procedimentos adotados pelos entes federativos brasileiros para reconhecimento e exercício da imunidade constitucional ou das eventuais isenções estaduais direcionadas a OSCs (Organizações da Sociedade Civil). Este capítulo sintetiza os principais achados da pesquisa.

Como estabelecido pela Constituição Federal (CF) e já visto na introdução deste livro, o ITCMD incide sobre a transmissão sucessória (herança) e a doação tanto de pessoas físicas quanto de pessoas jurídicas. Trata-se de um imposto de competência dos estados e do Distrito Federal, cuja alíquota máxima – 8% atualmente – é fixada pelo Senado Federal.¹ No geral, as normas estaduais não diferem a herança ou doação feita no interesse de particulares daquelas que envolvem interesses públicos, como é o caso das doações a OSCs. O resultado é que, na maioria das vezes, são igualmente tributadas no Brasil duas operações bastante distintas entre si: a transmissão sucessória e a doação a OSCs.

Uma lei geral sobre a matéria² poderia, em tese, enfrentar essa problemática. No entanto, decorridos mais de 30 anos da promulgação da Constituição Federal, não houve edição de uma lei geral sobre o imposto.

Essa situação não impediu que todos os 26 estados da federação e o Distrito Federal editassem normas próprias para regular o ITCMD.³ Isso fez com que a disciplina do imposto variasse muito no território nacional, contribuindo para ainda mais distorções e insegurança jurídica.

O custo e a insegurança causados por esse cenário regulatório funcionam como um desincentivo a doações para OSC. Por essa razão, o desenvolvimento de pesquisas e propostas de aperfeiçoamento é algo estratégico e premente na agenda da construção de uma sociedade civil forte, plural e, sobretudo, autônoma – algo fundamental para o desenvolvimento do país e para a consolidação e aperfeiçoamento da democracia. Estudos anteriores realizados na própria FGV Direito SP indicam pontos de partida, tanto para definição de metodologias quanto de formação e análise do banco de informações, e foram utilizados na presente pesquisa.⁴

2. METODOLOGIA

A pesquisa consistiu em selecionar, sistematizar, analisar e comparar as normas estaduais sobre ITCMD, por meio da construção de um banco de informações contendo leis, decretos e demais atos infralegais que disciplinam o imposto em cada um dos estados e no Distrito Federal e de uma matriz de análise. A matriz foi estruturada e preenchida com base em critérios relevantes para fins de conhecimento e comparação no que diz respeito aos interesses das OSCs no âmbito das doações. Apresenta-se, sumariamente, o caminho metodológico dessa pesquisa, de modo a facilitar sua reprodução e ampliação, além de, eventualmente, nortear outras semelhantes.

O primeiro passo da pesquisa foi especificar os critérios de análise das legislações estaduais, ou seja, definir e limitar as perguntas que seriam respondidas na verificação de cada documento legal e o que importaria comparar no tratamento do ITCMD entre um estado e outro.⁵ Definidos os critérios, foi montada uma planilha denominada “Matriz de análise e comparação da legislação sobre ITCMD”. A matriz, vale dizer, é um produto relevante da pesquisa, porque poderá ser atualizada por pesquisas seguintes, além de sistematizar os pontos de preocupação mais relevantes para análise do ITCMD referentes às doações para OSC.

Definida a matriz de análise, o passo seguinte foi explorar o conteúdo necessário para preenchê-la. Inicialmente, foram buscados os diplomas legais (leis, decretos, regulamentos, portarias etc.) pertinentes ao ITCMD em cada estado. A busca foi eletrônica, em websites

das Fazendas Públicas estaduais. Quando não encontradas as normas por essa via, recorreu-se à Lei de Acesso à Informação, primeiramente para descobrir quais normas são atualmente aplicáveis e, posteriormente, para ter acesso a seu teor.

O conjunto de documentos legais levantados foi organizado em um banco de informações que disponibiliza a legislação vigente sobre o ITCMD nos entes da federação. Em seguida, foram preenchidos os campos da matriz de análise da legislação, reunindo as principais informações legais sobre a tributação de doações nos estados brasileiros e DF. Por fim, os dados colhidos foram sistematizados, comparados e analisados neste capítulo, que apresenta um panorama do ITCMD no Brasil até dezembro de 2018. A matriz, o banco de dados e o documento que detalha os procedimentos para reconhecimento das imunidades/isenções nos entes federativos estão disponíveis para consulta pública.⁶

3. RESULTADOS DA PESQUISA

Os tópicos a seguir foram organizados a partir das questões de pesquisa e reúnem os pontos centrais da matriz de análise da legislação. Eles visam elucidar as questões mais sensíveis sobre a regulação do ITCMD, bem como o grau de transparência e organização das informações em cada estado.

3.1. ACESSO À LEGISLAÇÃO REFERENTE AO ITCMD

Em alguns casos, a pesquisa não se restringiu a selecionar e organizar os documentos legais sobre o ITCMD disponíveis online, mas antes teve de obter acesso a eles por meio de outros mecanismos. De início, já foi possível observar a diferença de como cada ente disponibiliza sua legislação tributária. Essa defasagem é, em si, uma questão problemática, visto que a precariedade de informações é também fonte de insegurança jurídica, o que motivou a classificação dos estados e do Distrito Federal nesse quesito.

Foram estabelecidos três níveis de classificação, referentes à facilidade de se obter as informações. No primeiro nível, estados com

acesso *satisfatório* à informação, a legislação é disponibilizada no site de forma organizada por tributo. Assim, a própria Fazenda estadual já informa ativamente o conjunto de normas aplicáveis ao tributo sobre o qual o contribuinte busca informação.

Nos estados com acesso *parcialmente satisfatório*, segundo nível, há banco de legislação disponível, mas não organizado, de forma que foi preciso buscar por palavra-chave e organizar por conta própria o conjunto de normas vigentes. Nesses casos, ainda não foi necessário realizar pedidos de informações a órgãos públicos por meio da LAI, mas já está presente uma dificuldade adicional, em relação ao primeiro nível, para identificar as leis e demais normas aplicáveis.

Por fim, terceiro nível, nos estados com grau de acesso *insatisfatório* não há legislação disponível de forma organizada por tributo e não há ferramenta de busca por tema/palavra-chave, mas apenas pelo número da lei/norma. Sem saber previamente a espécie, ano e, em alguns casos, o número específico da lei que se busca, não há como encontrar informações, a não ser que se abra individualmente cada documento disponível. Nesse terceiro grupo, foi necessário recorrer à LAI ou a fontes indiretas de pesquisa (artigos, textos de jornal, entre outros).

Com base nos critérios apontados, os estados podem ser classificados conforme indicado na Tabela 1, abaixo:

TABELA 1 - NÍVEL DE ACESSO À INFORMAÇÃO SOBRE ITCMD NOS ESTADOS BRASILEIROS E DF

<i>Satisfatório</i>	Alagoas, Bahia, Distrito Federal, Goiás, Mato Grosso, Minas Gerais, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe
<i>Parcialmente satisfatório</i>	Amapá, Amazonas, Espírito Santo, Mato Grosso do Sul, Pará, Piauí, Tocantins
<i>Insatisfatório</i>	Acre, Ceará, Maranhão, Roraima

Fonte: **elaboração própria.**⁷

Como se nota na descrição, a maior parte dos estados (16) tem acesso à informação considerado satisfatório, com disponibilização

ativa e organizada dos tributos. Sete estados ficaram no grau intermediário e apenas quatro foram considerados ruins.

Como o acesso à informação não foi o foco desta pesquisa, a intenção dessa classificação é apenas relatar como é feita a disponibilização ativa de informações pelas Fazendas estaduais.⁸ Afinal, como visto acima, a facilidade no acesso a documentos básicos, como o conjunto de normas aplicáveis, impacta na segurança jurídica das doações.

3.2. ALÍQUOTAS

A partir da leitura das leis e decretos regulamentadores do ITCMD em cada estado, foram levantadas informações quanto às atuais alíquotas aplicáveis às doações e sucessões, sintetizadas na Imagem 1, a seguir.

O primeiro ponto a ser destacado é a dificuldade de se estabelecerem categorias de comparação, uma vez que os critérios adotados são muito diferentes em cada estado: varia não apenas a alíquota, mas variam também as faixas de progressão.

Quanto à diferença na tributação das doações e das sucessões, o levantamento indica que, dos 27 entes da federação, 12 diferenciam as alíquotas aplicáveis à doação e à sucessão. Quando ocorre essa separação, na maior parte dos casos é porque a doação sofre menor tributação.⁹

Outro dado importante é quanto à progressividade das alíquotas. Atualmente, 16 estados adotam alíquota progressiva. Em 13 deles (Tocantins, Santa Catarina, Rio Grande do Sul, Rondônia, Rio Grande do Norte, Rio de Janeiro, Pernambuco, Paraíba, Mato Grosso, Maranhão, Goiás, Distrito Federal e Ceará), a progressividade se aplica também às doações. Nos demais (Bahia, Piauí e Sergipe), a progressividade é apenas para as transmissões sucessórias. Entre os 14 estados que possuem alíquota fixa para doações, ela varia entre 2% e 5%.

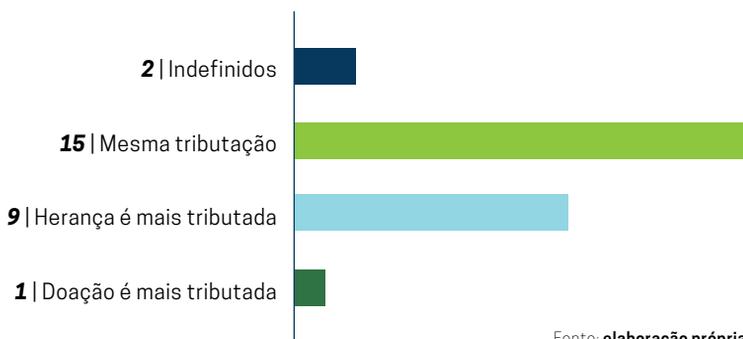
Em dez estados a alíquota máxima chega a 8%, sempre conforme faixas de progressão. Em oito deles (Ceará, Goiás, Mato Grosso, Paraíba, Pernambuco, Rio de Janeiro, Santa Catarina e Tocantins), a alíquota máxima é aplicável, inclusive, para doações (na Imagem 1, abaixo, é possível conferir as faixas de valores em que isso ocorre).

Uma situação específica é notada em Santa Catarina. O estado adotou a progressividade das alíquotas em quatro faixas, e a última delas, de 8%, não se refere ao valor da transmissão, mas, sim, ao grau de parentesco entre doador e donatário. É o que estabelece o art. 9º de sua Lei Estadual nº 13.136/2004.¹⁰

Em resumo, na maior parte dos estados não há diferenciação entre a tributação das doações e das heranças. Nos casos em que essa diferenciação ocorre, a herança é tributada mais fortemente do que a doação, com exceção do Mato Grosso. O Gráfico 1, abaixo, resume esse panorama.

GRÁFICO 1 - TRIBUTAÇÃO DAS HERANÇAS E DOAÇÕES: QUAL OPERAÇÃO É MAIS TRIBUTADA?

(ESTADOS BRASILEIROS E DF)



Fonte: elaboração própria.

3.3. BASE DE CÁLCULO

Em todas as leis estaduais, a base de cálculo é o valor venal dos bens e direitos transmitidos. Embora haja variações – por exemplo, a depender do tipo de direito real que o doador exerce sobre o bem –, nenhuma delas foi considerada relevante para fins de doações em dinheiro para OSC, que foi o foco da pesquisa.

Destaca-se apenas o caso de Goiás, em que, por força da Lei Estadual nº 19.871, de 23 de outubro de 2017, no período de 25 de outubro de 2017 a 24 de outubro de 2018 – durante um ano, portanto – a base de cálculo do ITCMD foi reduzida para 70% do valor dos bens, na hipótese de transmissão de quaisquer bens ou direitos por doação.

IMAGEM 1 - ALÍQUOTAS ITCMD NOS ESTADOS E DF

ALÍQUOTAS FIXAS E PROGRESSIVAS POR ESTADO

PA | Alíquota doação e
Alíquota sucessão: **4%**

AP | Alíquota doação: **3%**
Alíquota sucessão: **4%**

RR | Alíquota doação e
Alíquota sucessão: **4%**

AM | Alíquota doação e
Alíquota sucessão: **2%**

RO | Alíquota doação e
Alíquota sucessão:
2% até 1.250 UPFs-RO
3% entre 1.250 e
6.170 UPFs-RO
4% acima de 6.170
UPFs-RO

AC | Alíquota doação: **2%**
Alíquota sucessão: **4%**

DF | Alíquota doação e Alíquota sucessão:
4% até R\$ 1.073.900,00
5% entre R\$ 1.073.900,00
e R\$ 2.147.800,00
6% acima de R\$ 2.147.800,00

GO | Alíquota doação e
Alíquota sucessão:
2% até R\$ 25.000,00
4% entre R\$ 25.000,00
e R\$ 200.000,00
6% entre R\$ 200.000,00
e R\$ 600.000,00
8% acima de R\$ 600.000,00

TO | Alíquota doação e Alíquota sucessão:
2% entre R\$ 25.000,00 e R\$ 100.000,00
4% entre R\$ 100.000,00 e R\$ 500.000,00
6% entre R\$ 500.000,00 e R\$ 2 milhões
8% acima de R\$ 2 milhões

MT | Alíquota doação:
2% entre 500 e 1.000 UPFs-MT
4% entre 1.000 e 4.000 UPFs-
MT
6% entre 4.000
e 10.000 UPFs-MT
8% acima de 10.000 UPFs-MT
Alíquota sucessão:
2% entre 1.500 e 4.000 UPFs-
MT
4% entre 4.000 e 8.000 UPFs-
MT
6% entre 8.000
e 16.000 UPFs-MT
8% acima de 16.000 UPFs-MT

MS | Alíquota doação: **3%**
Alíquota sucessão: **6%**

MA | Alíquota doação:
1% até R\$ 100.000,00
1,5% entre R\$ 100.000,00 e R\$ 300.000,00
2% acima de R\$ 300.000,00
Alíquota sucessão:
3% até R\$ 300.000,00
4% entre R\$ 300.000,00 e R\$ 600.000,00
5% entre R\$ 600.000,00 e R\$ 900.000,00
6% entre R\$ 900.000,00 e R\$ 1.200.000,00
7% acima de R\$ 1.200.000,00

CE | Alíquota doação:
2% até 25.000 UFIRCEs
4% entre 25.000 e 150.000 UFIRCEs
6% entre 150.000 e 250.000 UFIRCEs
8% acima de 250.000 UFIRCEs
Alíquota sucessão:
2% até 10.000 UFIRCEs
4% entre 10.000 e 20.000 UFIRCEs
6% entre 20.000 e 40.000 UFIRCEs
8% acima de 40.000 UFIRCEs

RN | Alíquota doação e Alíquota sucessão:
3% até R\$ 500.000,00
4% entre R\$ 500.000,00 e R\$ 1 milhão
5% entre R\$ 1 milhão e R\$ 3 milhões
6% acima de R\$ 3 milhões

PI | Alíquota doação: **4%**
Alíquota sucessão: **2%** até 20.000 UFRs-PI
4% entre 20.000 e 500.000 UFRs-PI
6% acima de 500.000 UFRs-PI

PB | Alíquota doação:
2% até R\$ 60.000,00
4% entre R\$ 60.000,00 e R\$ 500.000,00
6% entre R\$ 500.000,00 e R\$ 1 milhão
8% acima de R\$ 1 milhão
Alíquota sucessão:
2% até R\$ 60.000,00
4% entre R\$ 60.000,00 e R\$ 120.000,00
6% entre R\$ 120.000,00 e R\$ 240.000,00
8% acima de R\$ 240.000,00

PE | Alíquota doação e Alíquota sucessão:
2% até R\$ 200.000,00
4% entre R\$ 200.000,00 e R\$ 300.000,00
6% entre R\$ 300.000,00 e R\$ 400.000,00
8% acima de R\$ 400.000,00

AL | Alíquota doação: **2%**
Alíquota sucessão: **4%**

SE | Alíquota doação: **4%**
Alíquota sucessão:
2% entre 1.000 e 3.500 UPFs-SE
4% entre 3.500 e 7.000 UPFs-SE
6% entre 7.000 e 14.000 UPFs-SE
8% acima de 14.000 UPFs-SE

MG | Alíquota doação e Alíquota sucessão:
5%

BA | Alíquota doação: **3,5%**
Alíquota sucessão:
4% entre R\$ 100.000,00 e R\$ 200.000,00
6% entre R\$ 200.000,00 e R\$ 300.000,00
8% acima de R\$ 300.000,00

ES | Alíquota doação e Alíquota sucessão: **4%**

RJ | Alíquota doação e Alíquota sucessão:
4% até 70.000 UFIRs-RJ
4,5% entre 70.000 e 100.000 UFIRs-RJ
5% entre 100.000 e 200.000 UFIRs-RJ
6% entre 200.000 e 300.000 UFIRs-RJ
7% entre 300.000 e 400.000 UFIRs-RJ
8% acima de 400.000 UFIRs-RJ

SP | Alíquota doação e Alíquota sucessão: **4%**

PR | Alíquota doação e Alíquota sucessão: **4%**

RS | Alíquota doação:
3% até 10.000 UPFs-RS
4% acima de 10.000 UPFs-RS
Alíquota sucessão:
3% entre 2.000 e 10.000 UPFs-RS
4% entre 10.000 e 30.000 UPFs-RS
5% entre 30.000 e 50.000 UPFs-RS
6% acima de 50.000 UPFs-RS

SC | Alíquota doação e Alíquota sucessão:
1% até R\$ 20.000,00
3% entre R\$ 20.000,00 e R\$ 50.000,00
5% entre R\$ 50.000,00 e R\$ 150.000,00
7% acima de R\$ 150.000,00
8% quando: a) o sucessor for: 1- parente colateral ou 2- herdeiro testamentário ou legatário, que não tiver relação de parentesco com o *de cuius*; b) o donatário ou o cessionário for: 1- parente colateral ou 2- não tiver relação de parentesco com o doador ou o cedente.

3.4. CONTRIBUINTE

Em todos os entes federativos pesquisados, com exceção do Rio Grande do Sul, o contribuinte do ITCMD é quem recebe a doação (donatário).¹¹ Essa informação, contudo, precisa ser analisada tendo em vista as categorias de responsável subsidiário e solidário.¹²

Em todas as legislações, ainda que haja um contribuinte principal, há hipóteses em que outra pessoa, que não o donatário, torna-se responsável pelo pagamento, o que vai depender do local do bem e também de onde estão domiciliados doador e donatário. Essa discussão interessa, sobretudo, para os casos de doação interestadual.

Dez estados (Acre, Alagoas, Amazonas, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Minas Gerais, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e São Paulo) possuem regra de inversão do contribuinte, no caso de o contribuinte principal (em regra, o donatário) não residir no estado. A redação dada pela legislação do Ceará¹³ é representativa de como a regra de inversão é disposta nesses casos: “Na hipótese de doação, se o donatário não residir nem for domiciliado neste Estado, o contribuinte do imposto será o doador residente ou domiciliado neste Estado”.

Por fim, há também a figura do responsável solidário, que varia conforme o estado, mas está ligada ao descumprimento da obrigação

REGRA DE INVERSÃO



pelo responsável principal. O doador sempre aparece como responsável solidário (ou o donatário, no caso do Rio Grande do Sul), e diversos estados também incluem servidores dos cartórios como responsáveis, em caso de registro da doação sem exigência do imposto.

3.5. DOAÇÕES INTERNACIONAIS

A questão da incidência do ITCMD sobre doações provenientes do exterior ainda é controversa no Brasil. A Constituição Federal de 1988 dispõe que esse tema seria tratado por lei complementar.¹⁴

A Constituição também estabelece que, no caso de doações de recursos financeiros, o ITCMD é devido ao estado onde tiver domicílio o doador.¹⁵ Sendo assim, na hipótese de doações oriundas do exterior, é razoável supor que a tributação não pode ocorrer enquanto não sobrevier a lei complementar federal sobre a matéria, haja vista previsão constitucional expressa a esse respeito.

Na ausência da lei, o cenário permanece sem tratamento uniforme pelos estados e o Distrito Federal. Alguns estados declaradamente aguardam a edição da lei complementar sobre o tema; outros disciplinaram a regra por si próprios, por legislação estadual; há, ainda, aqueles cuja legislação do ITCMD nem sequer menciona o tema das doações estrangeiras.

O Supremo Tribunal Federal (STF) já foi cobrado a se manifestar sobre a possibilidade de os estados editarem normas sobre o assunto diante da omissão do legislador nacional. O Recurso Extraordinário (RE) nº 851.108 RG/SP, que trata exatamente da incidência de imposto sobre doações provenientes do exterior, teve repercussão geral reconhecida em 2015, mas o processo ainda não foi julgado. Enquanto não se decide a matéria nacionalmente, nos estados e no Distrito Federal o cenário é o apontado no Gráfico 2, a seguir.

Os estados onde a doação proveniente do exterior não é tributada são: Alagoas, Paraíba, Rio Grande do Norte, Roraima e Sergipe. Os três primeiros mencionam expressamente que, no caso de doador com domicílio no exterior, o local do pagamento será o indicado em lei complementar. Os dois últimos nem sequer mencionam a matéria nas respectivas normas sobre ITCMD.

GRÁFICO 2 - TRIBUTAÇÃO DAS DOAÇÕES INTERNACIONAIS NOS ESTADOS E DF



TABELA 3 - ISENÇÕES POR VALOR-LIMITE DA DOAÇÃO¹⁶

	Valor em Unidade Fiscal	Valor em real em maio/2019
MT	500 UPFs-MT	R\$ 70.095,00
SP	2.500 UFESPs	R\$ 66.325,00
MS	-	R\$ 50.000,00
PE	-	R\$ 50.000,00
SE	1.000 UFPS-SE	R\$ 42.060,00
RJ	11.250 UFIRs-RJ	R\$ 38.487,38
MG	10.000 UFEMGs	R\$ 35.932,00
TO	-	R\$ 25.000,00
GO	-	R\$ 20.000,00
MA	21 x o salário-mínimo	R\$ 20.958,00
RR	50 UFERRs	R\$ 18.288,50
ES	5.000 VRTEs	R\$ 17.108,50
RO	62 UPFs-RO	R\$ 4.382,16
PI	1.000 UFRs-PI	R\$ 3.420,00
RS	Tributo menor do que 4 UPFs-RS	R\$ 2.604,67
AM	Tributo até R\$ 50,00	R\$ 2.500,00
SC	-	R\$ 2.000,00

Fonte: elaboração própria.

3.6. ISENÇÃO PELO VALOR DA OPERAÇÃO

Entre as hipóteses de isenções mapeadas, há uma que não se destina exclusivamente a OSCs, mas igualmente as beneficia. Trata-se da isenção em função do valor da transmissão. Conforme disposto na Tabela 3, os seguintes estados apresentam previsões de isenção por valor, sendo os valores calculados conforme regras de maio de 2019.

Os estados do Acre, Alagoas, Amapá, Pará, Paraná e Rio Grande do Norte não apresentam isenção por valor. Bahia, Ceará, Distrito Federal e Rio Grande do Sul, por sua vez, possuem teto tributário apenas para *sucessões*, não se aplicando às *doações*. Por fim, vale ressaltar que a Paraíba possui teto aplicável a bens móveis específicos (de uso doméstico), não se enquadrando em nosso critério de análise.

3.7. IMUNIDADES OSC

A Constituição Federal de 1988 traz um conjunto de imunidades que beneficia OSCs de educação e assistência social.¹⁷ Essas organizações desfrutam de isenção de impostos, nos termos do art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal e, desde que cumpram os requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional (CTN) e da Lei nº 9.532/1997,¹⁸ estão dispensadas do recolhimento do tributo.

A princípio, os estados não poderiam inovar nessa matéria, restando garantida a imunidade inclusive para os tributos estaduais, como o ITCMD. Todavia, certos embaraços burocráticos para reconhecimento da imunidade são criados com frequência, muitas vezes atrelados a requisitos que extrapolam o previsto no CTN e que podem, na prática, acabar restringindo esse direito. Nesse sentido, foi mapeado também o tratamento conferido às imunidades constitucionais nas leis e decretos estaduais e do DF sobre ITCMD.

Na maior parte dos casos, 17 no total, a lei estadual referente ao ITCMD indica a existência de procedimentos extras aos quais as organizações precisam se submeter para reconhecimento local da imunidade. São eles: Acre, Alagoas, Amapá, Ceará, Distrito Federal, Espírito

Santo, Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Paraíba, Paraná, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Santa Catarina, São Paulo e Tocantins. Em três estados (Amazonas, Maranhão e Rondônia), o exercício da imunidade é automático, não havendo requisitos ou procedimentos locais que a instituição necessite percorrer.

Em relação a sete estados (Bahia, Minas Gerais, Pará, Pernambuco, Rio Grande do Sul, Roraima e Sergipe), não foram encontradas informações suficientes para afirmar a existência ou não de requisitos específicos para gozo da imunidade, revelando insegurança jurídica para doações nesses locais. No caso da Bahia, por exemplo, o contato direto com a Fazenda estadual para obtenção de informações indicou que não há requisitos expressos em lei ou atos normativos, recomendando a realização de uma consulta específica para cada caso concreto, em campo próprio de seu website voltado a esse fim.

De toda forma, chama atenção o fato de que a grande maioria dos entes apresenta expressamente requisitos e procedimentos próprios, embaraçando o exercício de um direito constitucionalmente assegurado. São destacados alguns exemplos abaixo.

Em São Paulo, o Decreto Estadual nº 46.655/2002, art. 7º, dispõe que as hipóteses de não incidência¹⁹ ou de isenção ficam condicionadas ao reconhecimento pela Secretaria da Fazenda, responsável por expedir instruções relativas às obrigações a serem cumpridas pelo interessado para esse fim. A instrução da Secretaria da Fazenda de São Paulo corresponde à Portaria CAT nº 15, de 06 de fevereiro de 2003. Esse ato determina que, para gozar da imunidade constitucional, a organização deve apresentar um requerimento ao Delegado Regional Tributário com inúmeros documentos.²⁰ Na hipótese de deferimento do pedido, é emitida uma “Declaração de Reconhecimento de Imunidade ao Imposto sobre Transmissão ‘Causa Mortis’ e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD”, que precisa ser renovada a cada quatro anos.

No Ceará e em Goiás, as leis estaduais nº 11.527/1998 e nº 11.651/1991 indicam, respectivamente, que a não incidência do imposto aplica-se somente à instituição de educação ou assistência social, sem fins lucrativos, que coloque seus serviços à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do estado. Também determinam que as organizações devem estar re-

gistradas no órgão competente e possuir o respectivo certificado. A exigência da certificação, desse modo, apresenta-se como um requisito adicional criado pela legislação estadual, tendo em vista que nem a Constituição Federal de 1988 nem o Código Tributário Nacional ou a Lei nº 9.532/1997 fazem menção a tal requisito.

No Acre, o reconhecimento da imunidade tributária deve ser requisitado pela OSC em uma agência da Secretaria da Fazenda, por meio de seu representante legal, que deve apresentar cópia do estatuto social atualizado, devidamente registrado em cartório, além da documentação pessoal dos atuais representantes legais. Não foram encontradas informações sobre a periodicidade com que o pedido deve ser renovado, tampouco sobre detalhes do procedimento administrativo de concessão e manutenção do benefício.

A Lei Estadual nº 10.011/2013 do Espírito Santo, assim como ocorre no Ceará e em Goiás, exige que as organizações prestem serviços disponíveis à população em geral, em caráter complementar às atividades do estado. Essa é uma exigência, vale reafirmar, que também não deriva da Constituição brasileira ou do CTN, mas, sim, da Lei nº 9.532/1997, em seu art. 12.²¹

No estado de Alagoas, o procedimento para reconhecimento da imunidade é semelhante ao de isenção tributária, de que se falará no ponto seguinte. Organizações devem realizar o pedido e o preenchimento de formulários para reconhecimento da imunidade, e a certidão recebida em caso de deferimento possui validade de apenas dois anos. Tais obrigações foram estabelecidas em instrução normativa (aliás, a mesma que disciplina o reconhecimento da isenção), não passando nem mesmo por disposição de lei.²²

A instrução normativa estabelece ainda que o pedido de reconhecimento da imunidade deve ser protocolado nas repartições fiscais de atendimento ao contribuinte, contendo uma multiplicidade de documentos.²³ Em suma, cria-se um importante entrave burocrático ao exercício da imunidade prevista constitucionalmente.

Os exemplos trazidos ilustram complicadores que a legislação local pode criar para o exercício das imunidades das OSCs. Detalhes de outros estados que não foram aqui destacados podem ser encontrados nos documentos públicos, produtos da presente pesquisa, indicados no item Metodologia, acima.

3.8. ISENÇÕES OSC

Foi verificado também se os estados concedem isenções para OSC para além do benefício constitucional da imunidade, que alcança instituições de educação e assistência social. Assim, pressupondo que essas últimas já são imunes por disposição constitucional, o levantamento a seguir apresenta os estados em que se identifica outra forma de não incidência: isenções diretamente voltadas a OSCs.

Definiu-se limitar a pesquisa às doações em dinheiro. Esse critério se mantém em todos os tópicos referentes a isenções. A Tabela 4, a seguir, sintetiza as áreas de atuação beneficiadas por isenções de doações a OSCs.

**TABELA 4 - ÁREAS DE ATUAÇÃO BENEFICIADAS
PELAS ISENÇÕES DE DOAÇÕES A OSCS**

AC	Culturais e esportivas
CE	Associações comunitárias de moradores de habitação de interesse social
MG	Esporte e cultura
PE	Cultura e meio ambiente
PR	Assistência às vítimas de calamidade pública ou emergência
RJ	Cultura, segurança alimentar, meio ambiente, trabalho voluntário, desenvolvimento econômico e social, combate à pobreza, novos modelos socioprodutivos, direitos humanos, estudos e pesquisas científicas, esporte amador e entidades dedicadas ao financiamento dessas mesmas instituições
SP	Direitos humanos, cultura e meio ambiente
SC	Entidades de utilidade pública estadual (segurança alimentar e nutricional, esportes, cultura, voluntariado, meio ambiente, desenvolvimento econômico e social, novos modelos socioprodutivos, defesa de direitos e assessoria jurídica gratuita, direitos humanos, estudos e pesquisas científicas)
TO	Museus

Fonte: **elaboração própria.**

Enquanto alguns casos são muito específicos – como Tocantins, em que as doações isentas são apenas aquelas destinadas a museus, ou Ceará, em que o benefício volta-se a associações de moradores de habitações sociais –, em outros, verificaram-se previsões mais abrangentes. É o que ocorreu com São Paulo, Santa Catarina, e, mais recentemente, Rio de Janeiro, cuja nova previsão de isenção (Lei Estadual nº 7.786/2017) entrou em vigor em 2018.

Do total de 27 estados e Distrito Federal, nove apresentaram alguma forma de isenção diretamente voltada para OSC e foram destacados na tabela anterior (Tabela 4). Observando os achados pelo critério das áreas mais beneficiadas, tem-se o resultado apresentado no Gráfico 3, a seguir:

GRÁFICO 3 - ISENÇÃO DO ITCMD CONFORME ÁREA DE ATUAÇÃO DA OSC ÁREAS CONTEMPLADAS POR ISENÇÃO ITCMD DOAÇÕES

(NÚMERO DE ESTADOS QUE CONCEDEM ISENÇÃO)



Fonte: elaboração própria.

Cultura, portanto, é a área mais beneficiada pelas isenções estaduais, seguida de esporte, meio ambiente e direitos humanos. As áreas de segurança alimentar, voluntariado e desenvolvimento social são contempladas pelos estados que adotam como critério isentar entidades que possuam título de utilidade pública estadual (em Santa Catarina) ou de Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip)

estadual (no Rio de Janeiro). No gráfico anterior, elas foram utilizadas como exemplo de um rol mais amplo de isenções, conforme Tabela 4, nos campos destinados a Santa Catarina e Rio de Janeiro.

Vale a pena também destacar dois casos em que há previsão de isenção, mas que foram desconsiderados pela pesquisa. O primeiro caso é Alagoas (AL). A lei do ITCMD (Lei Estadual nº 5.077/1989) prevê hipótese de isenção para entidades beneficentes. Contudo, o decreto que institui o regulamento do ITCMD (Decreto Estadual nº 10.306/2011), quando trata das hipóteses de isenção, faz referência a “entidades beneficentes de assistência social”, uma categoria que a lei mesmo não havia criado. Como estão abrangidas pelo decreto apenas as “entidades de assistência social”, não se pode falar em isenção, pois estas já estão imunes de acordo com a Constituição Federal. O mesmo ocorre com o Espírito Santo (ES): a lei estadual fala em “entidades beneficentes” apenas, mas nesse caso não há sequer decreto especificando a expressão.

Verificados os requisitos e procedimentos para exercício da isenção, concluiu-se que a referência a entidades beneficentes realmente diz respeito a entidades de assistência social, de modo que não se pode considerar que os referidos estados (AL e ES) tenham criado uma hipótese nova de não aplicação do tributo.

3.9. REQUISITOS E PROCEDIMENTOS PARA BENEFÍCIO DA ISENÇÃO PELAS OSCS

A concessão de isenção pelas legislações estaduais vem acompanhada de requisitos e procedimentos que variam conforme o estado e que criam maiores ou menores dificuldades para o efetivo exercício do benefício. Dos nove estados em que há isenção específica para OSC, em três deles (Ceará, Rio de Janeiro e Santa Catarina) o reconhecimento é realizado por *operação*²⁴. Isso significa que a cada doação recebida a instituição deverá abrir um procedimento administrativo para que não seja necessário o recolhimento do imposto.

Apenas em São Paulo, o reconhecimento é expressamente realizado por *sujeito contribuinte* (e não a cada doação) e vigora por um prazo específico. Nesse sentido, há um procedimento próprio pelo qual a instituição também deve passar, mas o reconhecimento, se concedi-

do, contemplará todas as doações do período coberto. No período seguinte, a instituição deverá passar pelo procedimento novamente.

No Acre, Minas Gerais, Pernambuco e Tocantins, não foi possível esclarecer se o procedimento adotado é por operação ou por sujeito contribuinte.

Quanto à exigência de certificação para obtenção do reconhecimento, quatro dos nove estados requerem apresentação de algum certificado específico. São eles: Pernambuco, Paraná, Santa Catarina e São Paulo.

No geral, ainda predomina uma burocracia significativa para obtenção da isenção. Em diversos casos, os pedidos são feitos de forma presencial, devendo ser apresentados documentos físicos (e não eletrônicos) em repartições fiscais. Nenhum estado adota modelo autodeclaratório, de modo que sempre é requerida a intermediação de uma autoridade fiscal para que as entidades exerçam o benefício da isenção.

A fim de ilustrar as considerações expostas, destaca-se na sequência o exemplo de São Paulo. O estado prevê isenção para entidades de cultura, direitos humanos e meio ambiente. Para o reconhecimento formal dessa isenção, a OSC deve se valer do procedimento expresso na Portaria CAT nº 15, que determina a apresentação de requerimento dirigido ao Delegado Regional Tributário, acompanhado de diversos documentos.²⁵ Entre esses documentos, está um certificado expedido pela secretaria temática (cultura, meio ambiente ou direitos humanos), cuja obtenção também requer procedimento próprio. Desse modo, a OSC, em São Paulo, passa por dois procedimentos diferentes (um perante a secretaria temática e outro perante a Fazenda) para requisitar o benefício da isenção.

Tanto os certificados expedidos pelas secretarias temáticas quanto a “Declaração de Isenção do Imposto sobre Transmissão ‘Causa Mortis’ e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD” têm validade de um ano, contado da data da sua emissão, e devem ser renovados três meses antes do término. Como já dito, isso implica a repetição anual dos procedimentos para reconhecimento da isenção.

3.10. PENALIDADES

Quanto às penalidades para o não recolhimento do imposto sobre doações, todos os entes federativos instituem a pena de multa, va-

riando conforme o motivo da ausência de pagamento. As penas mais altas ocorrem no caso de fraude, podendo chegar a 300% do valor devido em alguns estados. Para os demais casos, a multa é dimensionada de acordo com o tempo transcorrido entre a notificação e o pagamento integral.

3.11. MUDANÇAS LEGISLATIVAS NOS ÚLTIMOS CINCO ANOS

Por fim, foram investigadas mudanças legislativas recentes relativas a dois temas da tributação de doações para OSC: majoração/redução de alíquotas e criação e novas hipóteses de isenção. Quanto ao primeiro caso, 16 estados tiveram alguma alteração no regime de alíquotas nos últimos cinco anos. Alguns mudaram a lei para criar faixas de progressividade, o que antes era inexistente. Verificou-se que, na maior parte dos casos em que isso ocorreu, a mudança destinou-se a aumentar a alíquota incidente sobre grandes heranças. Os casos serão relatados em seguida.

No tocante às isenções, cinco estados (Amazonas, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pernambuco e Sergipe) modificaram suas leis para criar ou ampliar a isenção relacionada ao valor da transmissão. Especificamente sobre as OSCs, nos últimos cinco anos, apenas três estados (Acre, Paraná e Rio de Janeiro) criaram novas hipóteses de isenções beneficiando-as. Na sequência, as alterações específicas verificadas em cada estado e no Distrito Federal são apresentadas individualmente.

Em Alagoas, uma alteração do Código Tributário Estadual, em 2017, eliminou a progressividade das alíquotas e segregou as alíquotas de doação e de sucessão (antes se estabelecia uma única alíquota, com regras idênticas de progressividade). Na prática, a alíquota sobre doações diminuiu porque ficou fixa em 2% (antes era de 4% para doações em geral e de 2% apenas para doações feitas entre parentes de até segundo grau). No caso da sucessão, o efeito foi oposto: fixou-se a alíquota em 4%. Na prática, a tributação aumentou, pois foi eliminada a regra de alíquota de 2% para transmissão entre parentes de até segundo grau.

O estado do Amazonas, em 2013, alterou a Lei Complementar Estadual nº 112/2012, isentando doações cujo tributo fosse de até R\$ 50,00. Em termos práticos, esse dispositivo significou isenção a doações de até R\$ 2.500,00.

Já no Ceará, com a nova lei do ITCMD (Lei Estadual nº 15.812/2015), a alíquota para doação aumentou. Foram criadas novas faixas de tributação: 6% e 8% (até 2015, o limite era de 4%). No caso de sucessão, a lei mudou as faixas de tributação, ampliando o valor teto das alíquotas. Portanto, esse estado aumentou a alíquota para doação e diminuiu a de sucessão (ainda que esta continue sendo mais tributada do que a doação, em razão de suas faixas-limite menores).

No Distrito Federal (DF) e em Goiás (GO), a alíquota de tributação para doações era fixa em 4%. Em ambos os casos, foram recentemente criadas faixas de progressão (em 2015 e 2016, respectivamente). No DF, as faixas foram de 5% e 6% e, em GO, de 6% e 8%. Aumentou-se, portanto, a tributação das doações.

No Maranhão, em 2015, também foram criadas novas faixas de progressividade da alíquota. No entanto, para as doações a alteração legislativa implicou redução, pois a alíquota, que era fixa em 2%, passou a ter faixas de 1% e 1,5%. Para o caso da sucessão, houve uma medida inversa: as novas faixas criaram hipóteses de aumento da alíquota, que antes era fixa em 4% e passou a variar entre 3% e 7%.

No Mato Grosso do Sul, a Lei Estadual nº 4.759, de 16 de novembro de 2015, aumentou significativamente o valor teto para doações isentas e estendeu essa modalidade de isenção (por valor) também para sucessões. A mesma lei aumentou as alíquotas da tributação. No caso de sucessão, subiu de 4% para 6%; e de doação, de 2% para 3%. O mesmo se deu no Mato Grosso. Nesse estado, a Lei Estadual nº 10.488/2016 (com efeitos a partir de 1º de abril de 2017) ampliou o valor teto de isenção para doações e sucessões, ao mesmo tempo que aumentou as alíquotas, que, em ambos os casos, variavam de 2% a 4% e passaram a variar de 2% a 8%.

A Paraíba, com a Lei nº 10.507/2015 (vigência a partir de 1º de janeiro de 2016), foi mais um estado que recentemente criou faixas progressivas de alíquotas, de 2% a 8%, diferenciando a tributação de sucessão e doação. Antes, havia uma única alíquota de 4% aplicável a todas as operações. Por essa alteração, a sucessão passou a ser mais tributada que a doação.

Pernambuco, por sua vez, a partir da Lei Estadual nº 15.601/2015, ampliou o teto da isenção por valor das doações, de R\$ 5.000,00 para R\$ 50.000,00. Além disso, a partir de 2016, o estado

passou a ter quatro faixas de progressividade da alíquota (2% a 8%, para sucessão e doação). Anteriormente, a alíquota tributária de sucessão era fixa em 5%, e a de doação, em 2%. Portanto, na prática, a tributação das doações foi ampliada.

O Piauí também passou a adotar a progressividade (com a Lei Estadual nº 6.744, de 23 de dezembro de 2015), mas somente para sucessão (com faixas de 2% a 6%). A alíquota de doações, por outro lado, foi mantida em 4%. A medida implicou situações como esta: doações de até R\$ 20.000,00 pagam 4% de imposto, ao passo que heranças de mesmo valor pagam apenas 2%.

O Rio Grande do Norte (RN) e o Rio Grande do Sul (RS) também adotaram faixas de progressividade tributária e, com isso, majoraram as alíquotas incidentes sobre as doações. Em ambos os estados, a alíquota era fixa em 3% para doações. No RN, a Lei Estadual nº 9.993, de 29 de outubro de 2015, instituiu faixas de progressividade de 3% a 6%. Já no RS, a Lei Estadual nº 14.741, de 24 de setembro de 2015, criou faixa nova para 4% de imposto.

O mesmo se deu em Tocantins, onde a Lei Estadual nº 3.019/2015 criou novas faixas de incidência do imposto, de 2% a 8%, antes fixo em 4%. A mesma lei criou uma faixa de isenção até o valor teto de R\$ 25.000,00. Em Sergipe, a Lei Estadual nº 8.044/2015 criou faixas progressivas de alíquotas, mas somente em relação à herança, mantendo a alíquota de doação em 4%. Essa lei também aumentou o teto para isenção por valor.

Por fim, em três estados houve criação de novas hipóteses de isenções que beneficiam diretamente as OSCs. No Paraná, a Lei Estadual nº 18.573/2015 isentou de ITCMD as doações para OSCs atuantes em apoio a vítimas de calamidade pública ou emergência.

No Acre, a Lei Complementar Estadual nº 271/2013 incorporou as hipóteses constitucionais de não incidência de tributos para entidades de educação e assistência social. Ao fazê-lo, contudo, ampliou o texto para alcançar também as entidades esportivas e culturais, criando novas hipóteses de isenção.

Finalmente, no Rio de Janeiro, a Lei Estadual nº 7.786/2017 instituiu isenção de ITCMD para OSC em diversas áreas de atuação, alterando a lei anterior (Lei Estadual nº 7.174/2015), que não previa nenhum tipo de isenção direta para OSC. Quanto às alíquotas, ainda em 2015, a

Lei Estadual nº 7.174/2015 já havia majorado de 4% para 5% o imposto incidente nas sucessões e doações. A nova lei também majora alíquotas, que agora chegam a 8%.

4. SIMULAÇÃO: DOAÇÃO PARA OSC EM TRÊS CENÁRIOS

Para ilustrar os achados da pesquisa, foi simulada uma doação para OSC, comparando o tratamento que lhe seria dado por diferentes entes federativos. A simulação considera *três hipóteses de doação* para uma instituição de direitos humanos,²⁶ com *três valores distintos*, e, em seguida, calcula qual seria *o imposto a ser recolhido* em cada estado.

Na primeira simulação, foi suposta uma doação de R\$ 100.000,00. A Tabela 5, abaixo, descreve quanto seria pago de ITCMD em cada ente federativo, já considerando as alíquotas e as possíveis isenções:

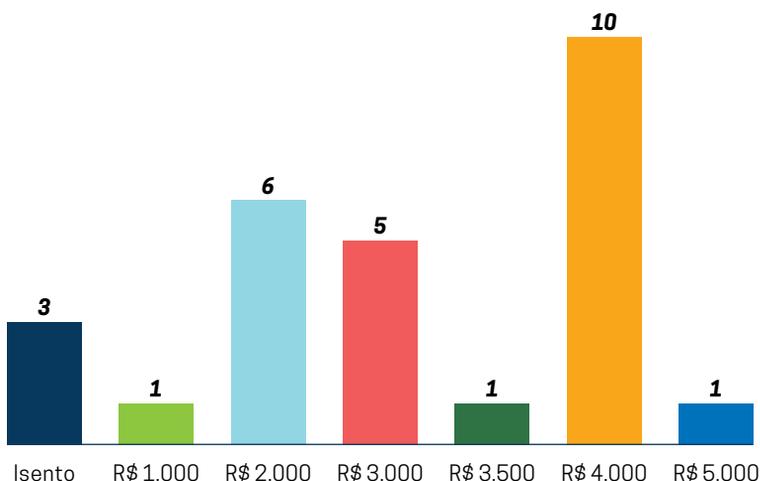
TABELA 5 - ITCMD DEVIDO EM DOAÇÃO DE R\$ 100.000,00 PARA INSTITUIÇÃO DE DIREITOS HUMANOS

<i>Rio de Janeiro, Santa Catarina, São Paulo</i>	R\$ 0,00 (isenção)
<i>Maranhão</i>	R\$ 1.000,00
<i>Acre, Alagoas, Amazonas, Mato Grosso, Pernambuco, Tocantins</i>	R\$ 2.000,00
<i>Amapá, Mato Grosso do Sul, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia</i>	R\$ 3.000,00
<i>Bahia</i>	R\$ 3.500,00
<i>Ceará, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Pará, Paraíba, Paraná, Piauí, Roraima, Sergipe,</i>	R\$ 4.000,00
<i>Minas Gerais</i>	R\$ 5.000,00

Fonte: **elaboração própria.**

O Gráfico 4, a seguir, por sua vez, mostra que na maior parte dos estados em que o tributo seria cobrado, dez no total, o valor seria de R\$ 4.000,00. A variação total dos valores de tributos cobrados iria de R\$ 0,00 a R\$ 5.000,00.

**GRÁFICO 4 - ITCMD DEVIDO EM DOAÇÃO DE R\$ 100.000,00
PARA INSTITUIÇÃO DE DIREITOS HUMANOS**



Fonte: **elaboração própria.**

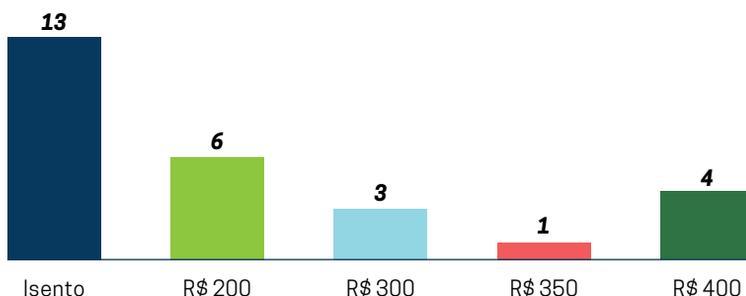
Na Tabela 6, abaixo, foi considerada uma doação em valor mais baixo, R\$ 10.000,00, e os impostos que seriam devidos estão apresentados na sequência:

**TABELA 6 - ITCMD DEVIDO EM DOAÇÃO DE R\$ 10.000,00
PARA INSTITUIÇÃO DE DIREITOS HUMANOS**

<i>Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pernambuco, Rio de Janeiro, Roraima, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe, Tocantins</i>	R\$ 0,00 (isenção)
<i>Acre, Alagoas, Amazonas, Ceará, Paraíba, Rondônia</i>	R\$ 200,00
<i>Amapá, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul</i>	R\$ 300,00
<i>Bahia</i>	R\$ 350,00
<i>Distrito Federal, Pará, Paraná, Piauí</i>	R\$ 400,00

Fonte: **elaboração própria.**

GRÁFICO 5 - ITCMD DEVIDO EM DOAÇÃO DE R\$ 10.000,00 PARA INSTITUIÇÃO DE DIREITOS HUMANOS (ESTADOS)



Fonte: **elaboração própria.**

Na doação de menor valor a uma instituição de direitos humanos, R\$ 10.000,00, aumenta para 13 o número de estados em que a operação estaria isenta de impostos, em razão da modalidade de isenção pelo valor-limite, como se pode observar no Gráfico 5 acima. Entre os que cobrariam ITCMD nessa doação, o imposto flutuaria entre R\$ 200,00 e R\$ 400,00.

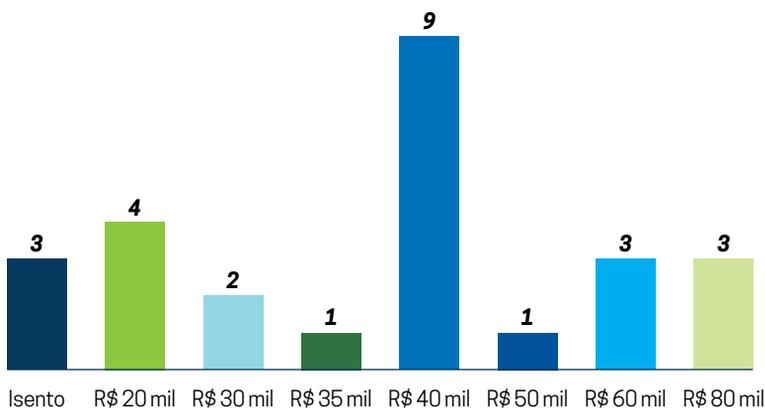
Por fim, no cenário de uma doação de R\$ 1 milhão para a mesma instituição, o resultado seria o apresentado a seguir na Tabela 7:

TABELA 7 - ITCMD DEVIDO EM DOAÇÃO DE R\$ 1 MILHÃO PARA INSTITUIÇÃO DE DIREITOS HUMANOS

Rio de Janeiro, Santa Catarina, São Paulo	R\$ 0,00 (isenção)
Acre, Alagoas, Amazonas, Maranhão	R\$ 20.000,00
Amapá, Mato Grosso do Sul	R\$ 30.000,00
Bahia	R\$ 35.000,00
Distrito Federal, Espírito Santo, Pará, Paraná, Piauí, Rio Grande do Norte, Rondônia, Roraima, Sergipe	R\$ 40.000,00
Minas Gerais	R\$ 50.000,00
Mato Grosso, Paraíba, Tocantins	R\$ 60.000,00
Ceará, Goiás, Pernambuco	R\$ 80.000,00

Fonte: **elaboração própria.**

GRÁFICO 6 - ITCMD DEVIDO EM DOAÇÃO DE R\$ 1 MILHÃO PARA INSTITUIÇÃO DE DIREITOS HUMANOS (ESTADOS)



Fonte: elaboração própria.

Como indicado no Gráfico 6, acima, uma doação de grande valor implica maior variação do tributo entre os estados (de R\$ 0,00 a R\$ 80.000,00). Mesmo assim, ainda predominam os estados com uma alíquota de 4%, o que também foi verificado na doação de R\$ 100.000,00.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa se concentrou em analisar os principais aspectos da tributação das doações nos estados e no Distrito Federal. Alguns de seus achados mais relevantes serão aqui sintetizados.

Em primeiro lugar, quanto à organização e racionalidade no regramento do tema, pode-se concluir que não há uniformidade no tratamento que lhe é dado pelos entes federativos. Tampouco é possível identificar tendências coerentes entre si, havendo, de fato, 27 legislações com critérios e racionalidades distintas na tributação das doações.

Além disso, a regulamentação do ITCMD também não segue uma lógica única no que diz respeito ao instrumento jurídico utilizado. Há entes federativos que dispõem sobre o tema no próprio Código Tributário Estadual, enquanto outros se valem de lei complementar es-

pecífica; e ainda outros se valem de lei ordinária. Além das legislações, há os decretos regulamentadores, cujo conteúdo pode ou não variar em relação à lei. Em alguns casos, o decreto regulamentador é a exata cópia da lei. Em outros, contudo, o decreto não apenas aprofunda a regulamentação como inova na matéria.

Em alguns entes, somado a leis e decretos, há ainda um conjunto de regulamentos de outras espécies, como portarias e instruções normativas – que, aliás, nem sempre estão organizados nos sites de busca, o que se mostrou um complicador no levantamento dos dados. Essa variação de espécies normativas na regulamentação do tributo é uma das fontes de insegurança jurídica às OSCs, que já encontram problemas logo na compreensão das obrigações tributárias a que se submetem quando recebem uma doação.

Em segundo lugar, quanto à legislação sobre o tema, pode-se concluir que a maior parte dos entes federativos não diferencia a tributação da doação e da herança. Entre os que as diferenciam, a maioria o faz para tributar mais a herança. Essa opção normalmente foi fruto de alterações recentes na legislação, o que indica uma tendência no sentido da diferenciação, e não o contrário.

Além disso, é possível afirmar que a alíquota variável (com faixas progressivas de incidência conforme o valor da doação) já prevalece no Brasil. Isso também decorre de mudanças legais ocorridas recentemente, indicando uma tendência pela progressividade – ainda que sem uniformidade nos critérios de diferenciação, visto que as faixas de valores variam muito conforme o estado.

A alíquota máxima incidente sobre doações já é adotada em oito estados. Em seis deles, essa regra foi parte de uma alteração legislativa recente, indicando que há uma tendência de aumento na tributação. Todos os entes federativos que incorporaram a alíquota de 8% adotam faixas progressivas de tributação. Em contrapartida à adoção da alíquota máxima, observou-se um crescimento na isenção por valor da operação. Hoje, são 17 estados que possuem faixas de doação não tributadas. O valor teto varia de R\$ 2.000,00 a R\$ 64.250,00.

Vale lembrar que a grande maioria desses entes federativos tributa a doação internacional, ainda que inexistam uma lei complementar disciplinando a matéria. Os critérios para incidência variam conforme o estado.

Nove estados possuem alguma isenção específica para OSC, com critérios e abrangência bastante diferentes entre si, sendo a cultura a área mais beneficiada pelas isenções. Não é possível afirmar que tenha havido, nos últimos anos, uma tendência de criação de isenções para OSC nos estados. Uma exceção importante nesse cenário é o Rio de Janeiro, que criou hipóteses abrangentes de isenção mesmo em um contexto de crise. Ainda assim, manteve procedimento altamente burocrático para reconhecimento e exercício do benefício, criando um entrave relevante nesse quesito.

Os estados que adotam isenção específica para OSC não se valem de modelos de autodeclaração e adotam procedimentos burocráticos para reconhecimento e exercício do benefício. Em muitos casos, tais procedimentos devem ser realizados mediante protocolo presencial de documentação para cada operação de doação. Mesmo para o exercício da imunidade constitucional não se verifica tendência de aplicação automática do benefício. A maior parte dos estados institui procedimento próprio para reconhecimento da imunidade, e, em diversos casos, foram identificados requisitos adicionais aos que a Constituição Federal prevê.

Por fim, quanto à sustentabilidade das OSCs, um ponto negativo verificado pela pesquisa foi a tendência de aumento da tributação nos últimos anos, inclusive com adoção de alíquota máxima por diversos estados. Além disso, também é problemático o fato de a maior parte dos entes federativos não diferenciar a tributação da doação e da herança. Nesse sentido, o caminho para as OSCs parece estar mais no campo das isenções específicas.

Sendo assim, é recomendável buscar alterações legais que isentem as organizações de forma direta, de modo que elas deixem de ser afetadas pela variação de alíquotas entre os estados e o Distrito Federal e pelas mudanças frequentes em momentos de crise econômica.

Mariana Vilella

Mariana Vilella é doutoranda em Educação (PUC-SP). Graduada em Direito (USP, 2011) e mestre em Educação (PUC-SP, 2017). É coordenadora da Escola de Formação Pública na Sociedade Brasileira de Direito Público. Advogada e pesquisadora em Direito Administrativo e Direito do Terceiro Setor.

CAPÍTULO 3

A jurisprudência dos Tribunais Superiores

Valéria Trezza

1. INTRODUÇÃO

Este capítulo tem o objetivo de apresentar a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre tributação de doações a Organizações da Sociedade Civil (OSCs) no Brasil. Pretende-se identificar os parâmetros de interpretação adotados por esses tribunais em decisões pretéritas, visando avaliar o cenário de (in)segurança jurídica nesse campo.

Os resultados aqui apresentados tomam como ponto de partida a pesquisa feita por Márcia Araújo Sabino de Freitas, que realizou um mapeamento inicial da jurisprudência, publicada no relatório *Organizações da Sociedade Civil no Supremo Tribunal Federal e no Superior Tribunal de Justiça*.¹ Na presente pesquisa foi aprofundada a questão do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) e dos benefícios fiscais (imunidade/isenção) das OSCs, principalmente no tocante a impostos. A importância do tema deve-se ao fato de que esses benefícios afastam a necessidade do pagamento de impostos – fator de grande impacto na vida econômica das OSCs. Além disso, como há pouca jurisprudência específica sobre o ITCMD, a busca de decisões que abordem a imunidade/isenção relativa a outros impostos pode ajudar também na análise do direito a esses benefícios em relação ao ITCMD.

Desse modo, entre agosto e dezembro de 2018, foram realizadas buscas e análises de decisões proferidas por esses tribunais a respeito do ITCMD, a partir da promulgação da Constituição Federal (CF) de 1988. Procurou-se identificar quais aspectos (direta ou indiretamente) relacionados ao tributo foram por eles apreciados e quais foram os posicionamentos estabelecidos.

2. BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O ITCMD

O ITCMD incide sobre a transmissão gratuita de bens móveis e imóveis, a título de herança ou doação. A competência para instituir o imposto é dos estados e do Distrito Federal (DF), sendo, no caso de bens móveis, devido ao estado onde for domiciliado o doador.² O contribuinte do ITCMD é, em geral, o donatário.³ A alíquota máxima atual é de 8%, variando a partir de 1% nos diversos entes federativos.

A Constituição Federal prevê⁴ que as instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos são imunes a impostos, incluindo o ITCMD. A imunidade protege-as de qualquer eventual tentativa dos estados ou do Distrito Federal de tributá-las, mesmo que mediante a edição de lei nesse sentido. Já a desoneração de OSCs não beneficiadas pela imunidade pode ocorrer por meio de isenções concedidas, algumas vezes, por cada legislação local.

Esse imposto é dirigido, sobretudo, às heranças. A inclusão da doação como hipótese de incidência do ITCMD tem o aparente propósito de evitar que os indivíduos possam escapar⁵ da tributação por meio da doação, em vida, de bens e direitos a seus sucessores. Ao não diferir doações feitas segundo interesse de particulares das que envolvem interesses públicos – por exemplo, as doações a OSCs –, legislações estaduais acabam, contudo, tributando igualmente duas operações bastante distintas: heranças entre particulares e doações a OSCs.

Por não ter sido emitida lei geral sobre a matéria, a regulação do ITCMD fica a critério de cada um dos estados e do Distrito Federal, que possuem leis próprias sobre o imposto. Disso decorrem muitos dos problemas enfrentados pelas OSCs e que, muitas vezes, acabam sendo levados a julgamento pelos tribunais superiores. A pesquisa aqui realizada procura justamente identificar como esses tribunais têm interpretado a legislação existente e endereçado a questão.

3. METODOLOGIA

3.1. BUSCA DE JURISPRUDÊNCIA DO STF

A pesquisa de jurisprudência do STF foi feita por meio do mecanismo de busca livre disponível no site do tribunal na Internet (www.stf.jus.br). Esse mecanismo permite a exploração dos mais diversos tipos de decisão (acórdãos, súmulas, súmulas vinculantes, decisões monocráticas, decisões da presidência, questões de ordem, repercussão geral e informativo).⁶ Com base na análise dos resultados obtidos em busca exploratória,⁷ optou-se pela utilização de duas chaves de pesquisa: “ITCMD” e “entidade sem fins lucrativos E imposto”. A busca foi feita no dia 12 de setembro de 2018.

A opção pelo termo “ITCMD” dispensa maiores explicações.⁸ O termo “entidade sem fins lucrativos” foi escolhido por ser o mais frequente no jargão judicial, além de ser utilizado na legislação tributária.⁹ Sozinho, porém, o termo “entidade sem fins lucrativos” resultou em muitas ocorrências.¹⁰ Testou-se, então, a busca em conjunto com outros termos, tendo sido considerado “entidade sem fins lucrativos E imposto” a melhor combinação.¹¹ Os resultados obtidos a partir das duas chaves foram os seguintes:

TABELA 1 - TERMO: “ITCMD”

Acórdãos	24
Súmulas	0
Súmulas vinculantes	0
Decisões da Presidência	2
Questões de ordem	0
Repercussão geral	1
Informativo	0

Fonte: **elaboração própria.**

TABELA 2 - TERMO: “ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS E IMPOSTO”

Acórdãos	34
Súmulas	0
Súmulas vinculantes	0
Decisões da Presidência	1
Questões de ordem	0
Repercussão geral	0
Informativo	0

Fonte: **elaboração própria.**

Ao todo, foram obtidas 60 decisões, e todas foram analisadas. Algumas foram descartadas por motivos indicados na tabela do Apêndice I deste capítulo. Abaixo, segue explicação mais detalhada sobre algumas exclusões.

No mapeamento inicial da jurisprudência do STF, realizado pela pesquisadora Márcia Araújo Sabino de Freitas, foram incluídos na análise os acórdãos RE 938.594 AgR e RE 732.619 AgR, que tratam da

incidência de ITCMD sobre doação de imóvel à Ordem dos Advogados do Brasil (OAB). A pesquisadora entendeu que o fundamento para a imunidade (o fato de a OAB realizar atividade de caráter tipicamente estatal) poderia ser eventualmente estendido não apenas para outros conselhos profissionais, mas também para diversos tipos de entidades que realizam atividades tipicamente estatais. Diante disso, considerou esses casos como precedentes perigosos para o Fisco, embora reconhecendo a tendência de que, em razão de suas particularidades, ficariam restritos apenas à OAB.

Neste estudo, contudo, entende-se que as particularidades da OAB, desde sua forma de constituição até suas finalidades estatutárias, fazem com que os casos não guardem conexão com as entidades sem fins lucrativos aqui em análise. Dessa forma, as decisões foram consideradas não pertinentes ao objeto deste estudo, apesar de terem aparecido na busca.

Questão também considerada pertinente na pesquisa de Márcia Araújo Sabino de Freitas refere-se à possibilidade de se instituir alíquota progressiva do ITCMD. Trata-se, porém, de uma discussão geral, que não suscita particular interesse para o estudo, já que para as entidades sem fins lucrativos o foco central é a desoneração do imposto. Por não apresentarem relação direta com a presente obra, essas decisões foram descartadas.

Outras decisões também foram descartadas, apesar de o objeto das ações ser, a princípio, de interesse desta pesquisa, como o ARE 739.369 AgR e o RE 1.115.010 AgR, entre outros. Isso ocorreu porque tais decisões não entram na discussão de fundo (o “mérito”, no linguajar forense), tendo sido proferidas com base em considerações meramente processuais,¹² de modo que não contribuem para o debate aqui realizado.

Assim, após as exclusões, chegou-se a 17 decisões de interesse. Além daquelas resultantes das buscas, foram incluídas também duas outras mencionadas nas próprias decisões selecionadas, pelo destaque que lhes foi dado e por terem sido indicadas como precedentes relevantes de questões aqui estudadas, além de duas decisões citadas por Eduardo Pannunzio em artigo sobre imunidade de instituições educacionais.¹³ Ao final, chegou-se a 21 *decisões*, que foram consideradas e analisadas, apresentadas a seguir na Tabela 3:

TABELA 3 - DECISÕES DO STF ANALISADAS

Nº acórdão	Tema de interesse	Chave
AC 1.864 QO	Imunidade a impostos – comprovação da natureza de assistência social – Cebas	entidade sem fins lucrativos E imposto
ADI 939	Imunidade – instituições de educação e assistência social – garantia fundamental	entidade sem fins lucrativos E imposto
ADI 1.802 MC	Imunidade – requisitos – reserva de lei complementar	entidade sem fins lucrativos E imposto
ADI 1.802	Imunidade – requisitos – reserva de lei complementar	entidade sem fins lucrativos E imposto
ADI 2.028	Imunidade – requisitos – reserva de lei complementar	entidade sem fins lucrativos E imposto
RE 566.622	Imunidade – requisitos – reserva de lei complementar	entidade sem fins lucrativos E imposto
RE 636.941	Imunidade – requisitos – reserva de lei complementar	entidade sem fins lucrativos E imposto
RE 862.852 AgR	Imunidade a impostos – instituição de educação – enquadramento	citado em artigo do pesquisador líder da pesquisa
RE 378.666 AgR	Imunidade a impostos – instituição de educação – enquadramento	citado em artigo do pesquisador líder da pesquisa
AI 481.586 AgR	Imunidade a impostos – instituição de educação – enquadramento Imunidade – impostos abrangidos	entidade sem fins lucrativos E imposto
AI 776.205 AgR	Imunidade – impostos abrangidos	entidade sem fins lucrativos E imposto
RE 203.755	Imunidade – impostos abrangidos	entidade sem fins lucrativos E imposto
RE 230.281 AgR	Imunidade – impostos abrangidos	entidade sem fins lucrativos E imposto
RE 87.913	Imunidade – impostos abrangidos	precedente citado
RE 217.233	Imunidade a impostos – extensão do conceito de “finalidades essenciais”	entidade sem fins lucrativos E imposto
RE 221.395	Imunidade a impostos – extensão do conceito de “finalidades essenciais”	entidade sem fins lucrativos E imposto
RE 369.872 AgR	Imunidade a impostos – extensão do conceito de “finalidades essenciais”	entidade sem fins lucrativos E imposto
RE 391.707 AgR	Imunidade a impostos – extensão do conceito de “finalidades essenciais”	entidade sem fins lucrativos E imposto
ARE 1.059.196 AgR	Imunidade a impostos – extensão do conceito de “finalidades essenciais”	ITCMD
RE 767.332	Imunidade a impostos – extensão do conceito de “finalidades essenciais”	precedente citado
RE 851.108	ITCMD – doações do exterior	ITCMD

Fonte: elaboração própria.

3.2. BUSCA DE JURISPRUDÊNCIA DO STJ

A busca de jurisprudência do STJ foi feita por meio do mecanismo de busca livre disponível no site do tribunal na Internet (www.stj.jus.br). Esse mecanismo permite a exploração dos mais variados tipos de decisão (acórdãos, súmulas, decisões monocráticas e informativos de jurisprudência). Com base nos resultados obtidos em busca exploratória,¹⁴ optou-se pela utilização das seguintes chaves de pesquisa: “ITCMD E DOAÇ\$¹⁵ NÃO partilha NÃO decadência” (pesquisada em 28 de novembro de 2018), “ITCMD E isenção” (pesquisada em 10 de dezembro de 2018) e “entidade sem fins lucrativos E imunidade” (pesquisada em 26 de setembro de 2018). Os resultados obtidos a partir das chaves foram os seguintes:

TABELA 4
TERMO: “ITCMD E DOAÇ\$ NÃO
PARTILHA NÃO DECADÊNCIA”

<i>Acórdãos de repetitivos</i>	0
<i>Súmulas</i>	0
<i>Acórdãos</i>	35
<i>Informativos de jurisprudência</i>	1

Fonte: **elaboração própria.**

TABELA 5
TERMO: “ITCMD E ISENÇÃO”

<i>Acórdãos de repetitivos</i>	1
<i>Súmulas</i>	0
<i>Acórdãos</i>	17
<i>Informativos de jurisprudência</i>	1

Fonte: **elaboração própria.**

TABELA 6 - TERMO: “ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS E IMUNIDADE”

<i>Acórdãos de repetitivos</i>	0
<i>Súmulas</i>	0
<i>Acórdãos</i>	55
<i>Informativos de jurisprudência</i>	3

Fonte: **elaboração própria.**

Todas as 108 decisões encontradas foram analisadas. Algumas decisões foram descartadas por motivos indicados na tabela do Apêndice II deste capítulo. Também nesse caso, uma exclusão deve ser justificada em maiores detalhes.

O REsp 419.208 foi excluído do rol de decisões analisadas apesar de tratar de questão de grande interesse das OSCs. Nele, discutiu-se a necessidade de requerer administrativamente, ano a ano, o reconhecimento da imunidade relativa ao IPTU sobre imóveis de propriedade de uma instituição educacional sem fins lucrativos.

Em seu voto, a relatora, ministra Denise Arruda, entendeu que o reconhecimento da imunidade tributária não pode ser condicionado a um requisito não previsto no Código Tributário Nacional (CTN, artigos 9º e 14). Segundo ela, a imunidade constitucional demanda apenas o cumprimento do CTN, que não contempla o “reconhecimento” prévio pelo ente tributante. A ministra ponderou que “a verificação e comprovação desse fato é dever do ente tributante, que, utilizando-se do seu poder de fiscalização, deverá apurar qualquer acontecimento que evidencie o descumprimento” das condições previstas no art. 14 do CTN. Ao que concluiu: “Inviável condicionar o reconhecimento de imunidade ao requerimento anual do interessado, pois estar-se-ia criando requisito não previsto em lei”.

No entanto, esse entendimento da relatora não prevaleceu. O ministro José Delgado divergiu, entendendo que a decisão envolveria discussão de natureza constitucional e de lei local, o que foge da competência do STJ. Os demais ministros seguiram o voto do ministro José Delgado, de modo que o processo não teve o mérito julgado. Por essa razão, não foi incluída esta decisão na análise.

Após realizadas as exclusões, chegou-se a um total de dez decisões, que foram consideradas e analisadas neste estudo. Além dessas, foram incluídos dois precedentes citados nessas decisões, relevantes à pesquisa. As 12 decisões analisadas estão reunidas na Tabela 7, a seguir:

TABELA 7 - DECISÕES DO STJ ANALISADAS

Nº acórdão	Tema de interesse	Chave
<i>AgRg no REsp 473.067</i>	Iisenção fiscal – possibilidade de aplicação retroativa	ITCMD E isenção
<i>AgRg no REsp 647.518</i>	Iisenção fiscal – possibilidade de aplicação retroativa	ITCMD E isenção
<i>REsp 464.419</i>	Iisenção fiscal – possibilidade de aplicação retroativa	ITCMD E isenção
<i>REsp 754.717</i> <i>Informativo de jurisprudência 0286</i>	Incidência de ITCMD – caracterização do negócio jurídico como doação	ITCMD E doaç\$ NÃO partilha NÃO decadência
<i>REsp 791.334</i>	Incidência de ITCMD – caracterização do negócio jurídico como doação	ITCMD E doaç\$ NÃO partilha NÃO decadência
<i>REsp 825.496</i>	Imunidade a impostos – comprovação do cumprimento dos requisitos previstos no art. 14 do CTN	precedente citado
<i>REsp 707.315</i>	Imunidade a impostos – comprovação do cumprimento dos requisitos previstos no art. 14 do CTN	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>REsp 737.719</i>	Imunidade a impostos – comprovação do cumprimento dos requisitos previstos no art. 14 do CTN	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>REsp 1.010.430</i>	Imunidade a impostos – comprovação do cumprimento dos requisitos previstos no art. 14 do CTN	precedente citado
<i>AgRg RE 187.172</i> <i>Informativo de jurisprudência 0535</i>	Imunidade a impostos – comprovação da natureza de organização sem fins lucrativos – Cebas	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>MC 19.872</i>	Imunidade a impostos – comprovação da natureza de organização sem fins lucrativos – Cebas	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>REsp 1.120.001</i>	Imunidade/isenção a impostos – prevalência da regra de caráter subjetivo sobre a de caráter objetivo	entidade sem fins lucrativos E imunidade

Fonte: **elaboração própria.**

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS DO STF

Para fins de análise, foram classificados os 21 resultados da busca junto ao STF a partir de questões centrais identificadas. Discutem-se, assim, duas ou mais decisões em conjunto quando abordam a mesma questão. São sete questões apresentadas no total.

QUESTÃO 1: Competência dos estados para instituir ITCMD sobre doações provenientes do exterior ante a ausência de lei complementar que regule essa questão

ACÓRDÃO: Repercussão geral no RE 851.108

O RE 851.108 discute se os estados podem instituir ITCMD sobre doações provenientes do exterior diante da ausência de lei complementar sobre o tema. Esse foi o único processo encontrado que trata especificamente do ITCMD. No entanto, ainda não foi decidido.

A discussão decorre da previsão do § 1º do art. 155 da Constituição Federal, segundo o qual a instituição do ITCMD depende de lei complementar nos casos em que o doador tiver domicílio ou residência no exterior. Até hoje, contudo, essa lei não foi editada.

O capítulo anterior (Capítulo 2) indica que as legislações de 22 estados preveem a incidência do ITCMD quando o domicílio do doador for no exterior. Essa disposição tem sido questionada no Judiciário. Em São Paulo, por exemplo, a jurisprudência do Tribunal de Justiça (TJ) considera indevida a cobrança do imposto nesses casos. Já no Rio de Janeiro, o TJ pronunciou-se pela constitucionalidade da lei fluminense.

Em manifestação no âmbito do RE 851.108, a Procuradoria Geral da República propôs a fixação da seguinte tese:

Não é permitido aos Estados-Membros fazer uso de competência legislativa plena, com fulcro no art. 24, § 3º, da Constituição e no art. 34, § 3º, do ADCT, ante a omissão do legislador nacional em estabelecer as normas gerais pertinentes à competência para instituir o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* ou Doação de quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD), nas hipóteses previstas no art. 155, § 1º, III, 'a' e 'b', da Lei Maior, pois imprescindível a edição prévia de lei complementar, con-

siderados seu papel especial na atribuição da competência tributária, o patente risco de bitributação internacional e a baixa densidade normativa da previsão constitucional.

Se, de fato, essa tese prevalecerá no STF, ainda está em aberto. A solução definitiva sobre isso aguarda o julgamento do RE 851.108 (que teve repercussão geral reconhecida em 2015)¹⁶ e terá grande impacto para as OSCs.

QUESTÃO 2: Extensão do conceito de “finalidades essenciais”

PROCESSOS: ARE 1.059.196 AgR, RE 767.332, RE 369.872 AgR, RE 391.707 AgR, RE 217.233, RE 221.395

A Constituição Federal dispõe que a imunidade das instituições de educação e assistência social é restrita aos impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as suas “finalidades essenciais”. A extensão do conceito de “finalidades essenciais”, no entanto, é controversa na prática. É comum o Fisco recusar reconhecer esse tipo de imunidade sob a alegação de que determinado patrimônio, renda ou serviço não estaria relacionado às finalidades essenciais da instituição.

Em situações como essa, o Judiciário é acionado para que decida a extensão do conceito constitucional de “finalidades essenciais”. Nesse sentido, o tema aparece com frequência em ações judiciais que discutem a imunidade de organizações em relação ao Imposto de Renda (IR) sobre aplicações financeiras ou ao Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) sobre bens locados.

Nesta pesquisa, foram identificadas decisões sobre a questão. A princípio, cogitou-se excluí-las porque não seriam relevantes para o ITCMD. Considerou-se que não faz sentido enquadrar uma doação de bens móveis ou imóveis como não relacionada às finalidades essenciais da organização. O fato gerador do ITCMD é a *transmissão* do bem ou direito – e não o próprio bem ou direito doado. Depois de efetivada a doação, o bem doado pode ter uma destinação não diretamente relacionada à “finalidade essencial” da entidade, o que eventualmente abriria uma discussão sobre a imunidade a outros impostos que possam incidir sobre ele (IPTU, por exemplo). A doação em si, porém, não deveria suscitar essa controvérsia.

Contudo, o ARE 1.059.196 AgR discute exatamente essa questão com relação ao ITCMD, razão pela qual a discussão foi aqui incluída. Esse processo trata de imunidade ao ITCMD na doação de imóveis (terrenos sem edificação e residências) que não estariam relacionados às finalidades essenciais da entidade. O Rio Grande do Sul alegou que competiria à entidade a comprovação da destinação dos bens às suas atividades essenciais. No entender do relator, ministro Luiz Fux, “(...) as entidades imunes gozam da presunção de que seu patrimônio, renda e serviços são destinados a suas finalidades essenciais, de modo que o afastamento da imunidade só pode ocorrer mediante a constituição de prova do desvio de finalidade, a cargo da administração tributária”.

O ministro Alexandre de Moraes, por sua vez, recordou que a jurisprudência do STF caminha no sentido de dar máxima efetividade à imunidade. Aludiu ao ministro Gilmar Mendes, quando este reafirmou a jurisprudência da corte no julgamento da repercussão geral no RE 767.332. Em suas palavras:

A orientação consolidada na jurisprudência deste Tribunal é no sentido de que a imunidade conferida às entidades de educação sem fins lucrativos, prevista no art. 150, VI, ‘c’, da Constituição, é de natureza subjetiva e incide sobre quaisquer bens, patrimônio ou serviços dessas instituições, desde que vinculados às suas atividades essenciais.

Em diversas ocasiões, esta Corte já se pronunciou no sentido de garantir efetividade à imunidade tributária para tais entidades dada a natureza dos serviços prestados à sociedade.

Este Tribunal já reconheceu a aplicação da imunidade do art. 150, VI, ‘c’, da CF para afastar a incidência de IPTU sobre imóveis de propriedade das referidas instituições, ainda quando alugados a terceiros, desde que os aluguéis sejam aplicados em suas finalidades institucionais. Assentou, dessa forma, que o fato de o imóvel estar alugado não é condição bastante para afastar a regra constitucional de imunidade. (Grifo nosso)

Todas as outras decisões resultantes da busca, em que se julgou o mérito dessa questão, estão relacionadas ao IPTU. Apenas para ilustrar a linha de argumentação utilizada, vale citar trecho do voto do relator, ministro Marco Aurélio, no RE 221.395. Destacam-se nas passagens os trechos mais relevantes sobre esse ponto:

O fato, portanto, de os imóveis estarem destinados a servir de escritório e residência para membros da Impetrante, para missionários, bem como para depósito de materiais não os faz sujeitos à incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano. **Tal destinação viabiliza a própria atividade da Impetrante.** Uma coisa é verificar-se, tal como retratada no acórdão proferido, a utilização dos imóveis como a encerrar o local de trabalho daqueles que estão engajados na missão e a residência destes. **Outra totalmente diversa diria respeito à utilização dos imóveis para finalidades estranhas aos estatutos da Impetrante,** passando esta a ombrear com pessoas naturais e jurídicas de direito privado integradas ao mercado, competindo, assim, em verdadeira atividade econômica.

(...)

Os imóveis não precisam estar destinados a cursos educativos, ao desenvolvimento, neles próprios, de atividades assistenciais. Indispensável é que a utilização se dê [e]m prol, visando ao implemento, da atividade da instituição e isso, conforme já ressaltado, ocorre quando se destine a servir de escritório e de residência para membros dela própria. (Grifos nossos)

No mesmo processo, complementa o ministro Nelson Jobim em seu voto:

(...) efetivamente essa expressão contida na Constituição, que não me é muito simpática, “finalidades essenciais”, pois sempre se refere a juízo de valor, mas, na verdade, **o que temos aqui são certos imóveis embutidos na infra-estrutura absolutamente necessária para o cumprimento dessas finalidades. Eles, por**

si próprios, não são a finalidade; são a infra-estrutura indispensável para o cumprimento dessas finalidades. Sem essa infra-estrutura é absolutamente inviabilizada a atividade.

O que a lei pretendeu proteger, a Constituição pretendeu assegurar? A imunidade tributária no que diz respeito a patrimônio, renda e serviço, relacionados com as finalidades.

Ora, evidentemente o patrimônio sempre é infra-estrutura da sua finalidade. O patrimônio, em si mesmo, não é uma finalidade. Senão não teria sentido a Constituição atribuir imunidade a patrimônio vinculado ou relacionado com as finalidades essenciais, ou seja, **o patrimônio é que se relaciona, não é ele a finalidade essencial.** O acórdão pretendia, então, que esse patrimônio tinha que ser da finalidade essencial. **Não, ele era exatamente a infra-estrutura dessa finalidade essencial.** (Grifos nossos)

QUESTÃO 3: Cebas como indicativo de que a organização é de assistência social e, portanto, faz jus à imunidade a impostos

PROCESSO: AC 1.864 QO

A AC 1.864 QO versa sobre o direito à imunidade ao IPTU e Imposto sobre Serviços (ISS) por parte de uma organização que atua na área da saúde. A organização detinha a Certificação das Entidades Beneficentes de Assistência Social (Cebas) e já tivera reconhecida judicialmente sua imunidade frente às contribuições sociais. Diante disso, a 2ª Turma do STF, em decisão liminar (provisória), assegurou o exercício da imunidade também em relação aos impostos.

O ministro Gilmar Mendes, relator do caso, argumentou que “a circunstância de a requerente fazer jus à classificação de entidade assistencial no plano federal (fls. 134-157), inclusive quanto às contribuições sociais, indica, a princípio, plausibilidade jurídica da tese de sua imunidade em relação ao IPTU e ISS”. E concluiu: “É firme o entendimento desta Corte no sentido de que as entidades de assistência social sem fins lucrativos gozam de imunidade do IPTU e do ISS, nos termos do art. 150, VI, ‘c’, da Constituição Federal”.

No estudo *A tributação das organizações da sociedade civil: condições de possibilidade para um Simples Social*,¹⁷ os autores registram que muitos problemas relacionados ao acesso a benefícios tributários são decorrentes da burocracia envolvida na obtenção e manutenção de certificações oficiais. Para que isenção ou imunidade sejam concedidas, é exigida, com frequência, a apresentação desses certificados, obtidos apenas após a comprovação de diversos requisitos, como a natureza sem fins lucrativos da organização, a atuação em área de interesse público, a não distribuição de lucros, entre outros.

No entanto, a apresentação dos certificados não dispensa a comprovação dos mesmos requisitos junto ao Fisco. A excessiva burocracia onera a organização e torna o procedimento de reconhecimento de imunidade e isenção mais demorado.

Essa decisão é interessante, portanto, pois reconhece que a circunstância de a organização deter a certificação federal é indicativa de que ela é uma organização de assistência social e, portanto, faz jus à imunidade a impostos. Apesar de versar sobre IPTU e ISS, é um precedente válido também para o ITCMD, que é igualmente abrangido pela imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal.

QUESTÃO 4: Impostos abrangidos na imunidade do art. 150, VI, “c”, da CF
PROCESSOS: AI 481.586 AgR, RE 203.755, AI 776.205 AgR,¹⁸
RE 230.281 AgR,¹⁹ RE 87.913

As decisões proferidas no AI 481.586 AgR, no RE 203.755 e no AI 776.205 AgR, embora tratem de diferentes impostos (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, no caso do primeiro, e Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, nos demais), mantêm a discussão em torno da mesma questão: a imunidade abrangeria todos os impostos ou apenas os classificados, pelo CTN, como impostos sobre patrimônio, renda ou serviços?

O CTN, no Título III, apresenta uma classificação dos impostos dividindo-os em impostos sobre comércio exterior (capítulo II), sobre o patrimônio e a renda (capítulo III), sobre a produção e a circulação (capítulo IV) e impostos especiais (capítulo V). No capítulo III, o CTN indica que os impostos sobre patrimônio e renda são ITR, IPTU, ITBI e IR.²⁰ O ISS havia sido incluído no capítulo IV, juntamente

te com os impostos sobre a produção e a circulação, mas os artigos que dispunham sobre ele foram revogados pelo Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. A transmissão de bens imóveis consta da seção III do capítulo III. No entanto, da forma como está instituído hoje, o ITCMD foi criado apenas na Constituição de 1988, não tendo sido disciplinado pelo CTN, como já discutido no Capítulo 1 deste livro.

Sobre essa questão, as decisões proferidas no AI 481.586 AgR e no RE 203.755 citam diversos precedentes, indicando que “[n]ão há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles”. Ao que se conclui: “[o] que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade”.

Nas decisões citadas, é invocado o RE 87.913, julgado em 1977, provavelmente uma das primeiras decisões que tratou da incidência do imposto sobre importação de equipamento por entidade de assistência social. Na ocasião, o relator, ministro Rodrigues Alckmin, nota que o argumento, de “inspiração restritamente fiscalista”, de que os tributos que o CTN não inclui entre os incidentes sobre patrimônio ou renda não estariam abarcados na imunidade “perde a visão mais ampla que inspirou a imunidade constitucionalmente assegurada”. Cita Aliomar Baleeiro quando diz que a imunidade deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos, desfalcariam o patrimônio das entidades, o que diminuiria a eficiência dos serviços prestados e a integral aplicação das rendas nos objetivos sociais.

Apesar da menor controvérsia que envolve a discussão da abrangência do ITCMD na imunidade do art. 150, VI, “c”, esse ainda é um argumento trazido eventualmente pelo Fisco. Isso ocorreu, por exemplo, na Ap nº 2012.008197-3, julgada pela Quarta Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, cuja decisão foi alvo do ARE 739.369 AgR pelo estado de Santa Catarina contra o reconhecimento da imunidade do Senai. Um dos argumentos do estado foi justamente que o ITCMD não estaria no rol dos impostos abrangidos pela imunidade.²¹

QUESTÃO 5: Conceito de instituição de educação
para fins de imunidade tributária
**PROCESSOS: AI 481.586 AgR, RE 862.852 AgR,
RE 378.666 AgR**

Apesar de prever a imunidade a impostos das “instituições de educação” sem fins lucrativos, a Constituição Federal não define claramente quem seriam essas instituições de educação. Também não o faz a legislação infraconstitucional. Pode-se dizer que existem apenas pistas do que seria “educação” na legislação brasileira, e não um conceito claramente delineado.

O AI 481.586 AgR discute o direito da Fundação Arthur Bernardes, fundação de apoio à Universidade Federal de Viçosa, à imunidade ao IPVA. O estado de Minas Gerais sustentou que o “texto constitucional outorga a imunidade sobre impostos apenas às instituições de ensino e não a fundações ligadas a estas instituições”. Alegou, então, que a Fundação Arthur Bernardes não seria uma instituição educacional, mas apenas uma entidade ligada à Universidade.

A discussão sobre o conceito de instituição de educação para fins de imunidade é muito relevante para as OSCs. Isso porque muitas instituições – como escolas de idiomas, institutos de pesquisa, sociedades científicas, fundos de bolsa e as próprias fundações de apoio universitárias – não atuam diretamente com ensino formal, mas de forma complementar ou auxiliar a este. A pergunta central aqui é: não seriam elas instituições de educação?

Infelizmente, a decisão não entra no mérito relativo ao enquadramento da fundação de apoio como instituição educacional, nem discute quais entidades estariam enquadradas no dispositivo constitucional. Apesar disso, negou provimento ao recurso, confirmando o direito da Fundação à imunidade ao IPVA, o que indica, ainda que implicitamente, que a enquadrou no conceito de “instituição de educação”.

A Constituição Federal, no art. 205, dispõe que a educação é “direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, *visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho*”. (Grifo nosso). Já a Lei de Diretrizes e Bases da Educação - LDB (Lei nº 9.394/1996) prevê, em seu art. 1º, que a educação

“*abrange os processos formativos que se desenvolvem na vida familiar, na convivência humana, no trabalho, nas instituições de ensino e pesquisa, nos movimentos sociais e organizações da sociedade civil e nas manifestações culturais*”. (Grifo nosso)

É possível depreender do art. 205 que qualquer atividade que promova o desenvolvimento da pessoa é educacional, devendo o termo ser considerado em seu sentido amplo. Dessa forma, pensando novamente na questão tributária acima aludida, não seriam apenas as instituições de ensino as beneficiadas pela imunidade. Esse entendimento é defendido, entre outros, por Eduardo Pannunzio,²² ao argumentar que “*o termo ‘instituições de educação’, para fins da imunidade a impostos, denota um conceito amplo que envolve qualquer instituição sem fins lucrativos cujas atividades contribuam para o ‘pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho’*”. E que compreenderia “*tanto instituições de ensino quanto instituições que desenvolvam atividades correlatas, complementares ou suplementares à educação formal*”. (Grifos nossos)

Pannunzio assevera ainda que “[d]iante do silêncio da lei, essa questão acabou sendo resolvida pelos nossos tribunais, que construíram ao longo do tempo uma significativa jurisprudência a respeito”, concluindo que, nessa jurisprudência,

(...) **prevalecem decisões que encampam o conceito amplo de instituição de educação**, reconhecendo-se a imunidade de organizações tão diversas quanto centros de formação e treinamento, escolas de idiomas, fundações de apoio universitárias, institutos de pesquisa ou sociedades científicas – nenhuma delas voltada ao ensino curricular propriamente dito. (Grifo nosso)

Ou seja, para o Supremo Tribunal Federal, o fato de a instituição se dedicar “à educação por meio de atividades outras que não a educação formal ou escolar não constitui, na jurisprudência tradicional da Corte, entrave à imunidade a impostos consagrada no art. 150, VI, ‘c’, da Constituição. Esse aspecto não chega, nem mesmo, a ser problematizado”.²³ Como exceção a esse entendimento, Pannunzio cita a decisão proferida, em 2015, pela 2ª Turma do tribunal, no RE 862.852 AgR.

Nesse acórdão, o relator, ministro Dias Toffoli, ressalta que “a imunidade prevista no art. 150, VI, ‘c’, da Constituição deve constituir instrumento de fomento à atividade de ensino desenvolvida pela iniciativa privada, desde que essa a realize em conformidade com os princípios e normas constitucionais” relativos ao tema. (Grifo nosso). De acordo com esse entendimento, a imunidade seria restrita às instituições de ensino que estejam devidamente autorizadas a funcionar. Como precedente, é citado o RE 378.666 AgR, de relatoria do ministro Ricardo Lewandowski.

Ainda segundo o entendimento de Pannunzio, a decisão proferida no RE 862.852 AgR é equivocada e não pode ser considerada como paradigmática de um novo entendimento institucional do STF. Para o autor, “as condições impostas pelo texto constitucional em seu art. 209 (cumprimento das normas gerais da educação nacional, e autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público) aplicam-se apenas às instituições de ‘ensino’, como indica o próprio *caput* do dispositivo, e não às que se dedicam à educação de outras formas”. Além disso, a decisão proferida no RE 378.666/DF AgR, citada pelo ministro Dias Toffoli, considera que as instituições de educação, quando de ensino, somente gozam de imunidade quando devidamente autorizadas a funcionar. Não diz, no entanto, que apenas instituições de ensino fazem jus ao benefício.

No resultado da busca realizada no presente estudo não surgiram outras decisões que abordem a questão do conceito de instituição de educação, seja de forma direta seja de forma indireta. Trata-se, no entanto, de um tema relevante que pode ser objeto de estudos futuros.

QUESTÃO 6: Enquadramento da imunidade das instituições de educação e assistência social entre as garantias fundamentais

PROCESSO: ADI 939

A ADI 939 foi formulada pela Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio (CNTC) com o objetivo de declarar inconstitucional a Emenda Constitucional nº 3 e a Lei Complementar nº 77/1993, que instituíram o Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF). Para fins desta obra, interessa especificamente o disposto no art. 2º, § 2º, da Emenda Constitucional nº 3, que previa que “[a]o imposto de que trata este artigo não se aplica o artigo 150, III, ‘b’, e VI, nem o dispositivo do § 5º do artigo 153 da Constituição”. (Grifo nosso)

O pedido foi fundado no art. 60, § 4º, da Constituição Federal, segundo o qual “não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado; II - o voto direto, secreto, universal e periódico; III - a separação dos Poderes; IV - os direitos e garantias individuais” – as chamadas cláusulas pétreas. O STF julgou inconstitucionais a Emenda Constitucional nº 3 e a Lei Complementar nº 77/93, por violarem diversos princípios e normas imutáveis (por isso, “pétreas”). Isso porque, no tocante ao art. 150, VI, “b”, “c” e “d”, entendeu-se que seriam garantias que o constituinte derivado não pode suprimir.

Em seu voto, o ministro Sepúlveda Pertence argumentou que:

(...) ainda que não se trate tecnicamente de direitos e garantias individuais, **as imunidades ali outorgadas (...) constituem todas elas, instrumentos de salvaguarda fundamentais de princípios, liberdades e direitos básicos da Constituição, como liberdade religiosa, de manifestação do pensamento, pluralismo político do regime, a liberdade sindical, a solidariedade social, o direito à educação** e assim por diante. (Grifos nossos)

No mesmo sentido, foi o voto do ministro Celso de Mello:

Devo observar que as disposições contidas na norma ora impugnada transgridem, em desfavor do contribuinte, o complexo dos direitos e garantias de ordem tributária.

Isso porque **a supressão, ainda que temporária, da garantia de imunidade estabelecida pela ordem constitucional brasileira em favor** dos organismos sindicais, representativos das categorias profissionais, dos templos de qualquer culto, dos partidos políticos, **das instituições educacionais ou assistenciais** e dos livros, dos jornais, dos periódicos e do papel destinado à sua impressão (CF, art. 150, VI), **compromete, em última análise, o próprio exercício da liberdade de consciência, da liberdade de manifestação do pensamento e da liberdade de associação**, valores em função dos quais essa prerrogativa de índole tributária foi conferida. (Grifos nossos)

Não se pode desconhecer, dentro desse contexto, que as imunidades tributárias de natureza política destinam-se a conferir efetividade a determinados direitos e garantias fundamentais reconhecidos e assegurados às pessoas e às instituições. Constituem, por isso mesmo, expressões significativas das garantias de ordem instrumental, vocacionadas, na especificidade dos fins a que se dirigem, a proteger o exercício da liberdade sindical, da liberdade de culto, da liberdade de organização partidária, da liberdade de expressão intelectual e da liberdade de informação.

A imunidade tributária não constitui um fim em si mesma. Antes, representa um poderoso fator de contenção do arbítrio do Estado na medida em que esse postulado da Constituição, inibindo o exercício da competência impositivo pelo Poder Público, prestigia, favorece e tutela o espaço em que florescem aquelas liberdades públicas.

O ministro Marco Aurélio defendeu que a imunidade das entidades previstas nas alíneas “b” e “c” do inciso VI do art. 150 seria uma forma viabilizadora de sua própria atuação.

Quanto aos limites do poder reformador, o ministro Celso de Mello ressaltou que o “poder reformador (...) é de poder derivado e subordinado às prescrições jurídicas condicionantes que, estabelecidas com absoluta supremacia pelo texto da Lei Fundamental do Estado, pautam, necessariamente, a ação do Parlamento no exercício dessa competência institucional.” Nesse sentido, argumentou que o Congresso Nacional não possuiria “qualquer poder de rever ou de reapreciar o sistema de valores essenciais consagrados pela Constituição, dentre os quais avultam, por sua indiscutível relevância, o postulado da Federação e o princípio tutelar dos direitos e garantias individuais, inclusive aqueles de índole jurídico-tributária”.

Já o relator, ministro Sydney Sanches, defendeu que as imunidades do art. 150, VI, “b”, “c” e “d” não seriam, propriamente, garantias individuais, “mas, sim, imunidades tributárias, que, por Emenda Constitucional, se pode excepcionar, quando se autoriza a instituição de tributo novo, desde que não se imponha sacrifício desarrazoado a tais entidades”. No entanto, após o voto dos demais ministros, que consideraram tais imunidades como

garantias, o relator ajustou seu voto para também declarar a inconstitucionalidade da referência a todas as alíneas do inciso VI do art. 150.

Vê-se, assim, nessa decisão, o entendimento do STF de que a imunidade das instituições de educação e assistência social constitui uma garantia fundamental que possibilita o exercício da liberdade de associação, manifestação do pensamento e de diversos direitos.

QUESTÃO 7: Reserva de lei complementar para fins de estabelecimento dos requisitos para gozo da imunidade

PROCESSOS: ADI 1.802 MC, ADI 1.802, ADI 2.028, RE 566.622, RE 636.941

Uma das discussões mais relevantes em relação à imunidade diz respeito ao tipo de norma jurídica que pode estabelecer requisitos para o exercício dessa prerrogativa: basta uma lei ordinária ou seria preciso *lei complementar*, sujeita a quórum de aprovação mais elevado? Tanto o art. 150, VI, “c”, que estabelece a imunidade a impostos, quanto o art. 195, § 7º, que trata da imunidade às contribuições para a seguridade social, dispõem que o direito é restrito àquelas que atendam às exigências estabelecidas “em lei”. Mas que lei seria essa: complementar ou ordinária?

O art. 146 da Constituição Federal prevê que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. A única lei complementar que atualmente regula a imunidade das organizações sem fins lucrativos é o Código Tributário Nacional, em seu art. 14.²⁴ No entanto, historicamente, leis ordinárias trataram de impor requisitos adicionais para fins de gozo da imunidade. Por exemplo, no caso da imunidade a impostos, foi editada a Lei nº 9.532/1997, que trata do tema em seu art. 12. Já no caso da imunidade a contribuições sociais, foi editada a Lei nº 8.212/1991, em seu art. 55, e, mais recentemente, a Lei nº 12.101/2009.²⁵

Todos esses dispositivos foram atacados por meio de Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI), entre elas as que apareceram nesta busca.

A ADI 1.802 trata de imunidade a impostos e questiona os artigos 12, 13 e 14 da Lei nº 9.532/1997. Já a ADI 2.028 refere-se à imunidade a contribuições sociais e ataca a Lei nº 9.732/1998, que alterou a Lei nº 8.212/1991. Ambas as ações são casos paradigmáticos para as organizações sem fins lucrativos, tendo sido julgadas recentemente. A ADI 1.802 transitou em julgado em 14 de maio de 2018, mas a ADI 2.028

foi alvo de embargos de declaração²⁶ e ainda aguarda julgamento final. Vale registrar que as ADIs 2.036, 2.228 e 2.621 bem como o RE 566.622 foram julgados em conjunto com a ADI 2.028.

Apesar de a ADI 2.028 versar sobre imunidade a contribuições sociais, a discussão de fundo é a mesma da realizada na ADI 1.802. Ambas buscam responder a seguinte questão: pode lei ordinária regular e impor limites à imunidade das organizações sem fins lucrativos ou isso é reservado apenas à lei complementar?²⁷

Da leitura do voto do relator da ADI 1.802, ministro Dias Toffoli, percebe-se que o julgamento anterior da ADI 2.028 serviu como base para a decisão, não tendo havido maiores discussões entre os ministros. O relator seguiu a orientação que prevaleceu no julgamento da ADI 2.028, de que a lei ordinária não pode criar contrapartidas a serem observadas pelas entidades, por invadir competência reservada à lei complementar. No entanto, segundo o relator, lei ordinária pode tratar de aspectos procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade, tais como os referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo. A ADI 1.802 foi, então, julgada parcialmente procedente, com a declaração da inconstitucionalidade de dispositivos da Lei nº 9.532/1997 (art. 12, § 1º e § 2º, “f”; art. 13, *caput*; e art. 14).²⁸

De fato, no julgamento da ADI 2.028 prevaleceu o entendimento do ministro Teori Zavascki, que ressaltou em seu voto:

Reconhece-se que há, de fato, um terreno normativo a ser suprido pelo legislador ordinário, sobretudo no desiderato de prevenir que o benefício seja sorvido por entidades beneficentes de fachada. Não se nega, porém, que intervenções mais severas na liberdade de ação de pessoas jurídicas voltadas ao assistencialismo constituem matéria típica de limitação ao poder de tributar e, por isso, só poderiam ser positivadas pelo legislador complementar.

O ministro defendeu que quanto a “normas de procedimento, que imputam obrigações meramente acessórias às entidades beneficentes, em ordem a viabilizar a fiscalização de suas atividades”, caberia lei ordinária. Contudo, tal critério não valeria para “normas que digam respeito à constituição e ao funcionamento dessas entidades”, pois

“qualquer comando que implique a adequação dos objetivos sociais de uma entidade a certas finalidades filantrópicas (a serem cumpridas em maior ou menor grau) pode ser categorizado como norma de constituição e funcionamento, e, como tal, candidata-se a repercutir na possibilidade de fruição da imunidade”.

Até o voto do ministro Teori Zavascki, haviam sido proferidos quatro votos pela inconstitucionalidade formal dos dispositivos impugnados, inclusive aqueles da Lei nº 8.212 e outras leis que dispunham sobre a necessidade de Cebas para a fruição da imunidade. No entanto, a partir daí, seguiram seu voto os ministros Rosa Weber, Ricardo Lewandowski, Luiz Fux, Celso de Mello e Dias Toffoli.

Ocorre que o RE 566.622, julgado em conjunto com a ADI 2.028, de relatoria do ministro Marco Aurélio (que fora vencido no julgamento das ADIs), teve resultado em outro sentido, proclamando reserva absoluta de lei complementar nessa matéria. Em resumo, no RE, fixou-se a seguinte tese: “Os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar”. Em seu voto, o relator argumentou o seguinte:

Da necessidade de interpretar teleologicamente as imunidades tributárias, amplamente reconhecida *[sic]* pelo Supremo como meio ótimo de realização dos valores e princípios subjacentes às regras imunizantes, resulta o dever corolário de interpretar estritamente as cláusulas restritivas relacionadas, inclusive a constitucional. **Daí advém a reserva absoluta de lei complementar, conforme o artigo 146, inciso II, da Carta de 1988, para a disciplina das condições referidas no § 7º do artigo 195, sob pena de negar seja a imunidade discutida uma “limitação ao poder de tributar”.**

Cabe à lei ordinária apenas prever requisitos que não extrapolem os estabelecidos no Código Tributário Nacional ou em lei complementar superveniente, sendo-lhe vedado criar obstáculos novos, adicionais aos já previstos em ato complementar. Caso isso ocorra, incumbe proclamar a inconstitucionalidade formal. Revelada essa óptica, cumpre assentar a pecha quanto ao artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, revogado pela Lei nº 12.101, de 2009. (Grifos nossos)

Essa contradição foi arguida em recursos (embargos de declaração) interpostos contra a decisão, ainda pendente de julgamento.

Da análise dos dois casos (RE 566.622 e ADI 1.802), o que chama atenção é o fato de a ADI 1.802 ter sido julgada por unanimidade no sentido de afastar a reserva de lei complementar para fixar normas sobre a constituição e o funcionamento das entidades – placar para o qual concorreu inclusive o ministro Marco Aurélio, que, como visto, possuía entendimento diverso. Não se trata, certamente, do melhor cenário para as OSCs, pois abre a possibilidade de lei ordinária impor adicionais requisitos para gozo da imunidade além dos previstos no art. 14 do CTN.

Uma questão relevante que surge desse resultado e que permeia as discussões sobre o tema há muito tempo, em relação à exigência de certificação como requisito para a imunidade, é: podendo lei ordinária tratar de certificação, essa deve ser uma lei federal ou estados e Distrito Federal estariam autorizados a legislar a respeito? Uma resposta clara e definitiva ainda não foi dada nem pela legislação, nem pela jurisprudência do STF.

5. ANÁLISE DOS RESULTADOS DO STJ

Como mencionado, a busca junto ao STJ resultou em 12 decisões. Também neste caso, as decisões foram agrupadas a partir das questões abordadas.

QUESTÃO 1: Aplicação da isenção a situações anteriores à sua criação

PROCESSOS: AgRg no REsp 473.067, AgRg no REsp 647.518, REsp 464.419

Uma primeira questão reúne três decisões e relaciona-se à possibilidade de aplicação de norma isentiva retroativamente. Como regra geral, o Código Tributário Nacional prevê a aplicação da legislação tributária aos fatos geradores futuros e pendentes.²⁹ O art. 106 trata das exceções a essa regra, determinando os casos em que a lei se aplica a ato ou fato anterior ao início de vigência da norma (isto é, casos em que se aplica a lei retroativamente).³⁰ Entre esses, está a exceção relativa à penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática (inciso II, “c”).

O AgRg no REsp 647.518 e o REsp 464.419 trazem a mesma linha de argumentação ao indicarem que, entre as hipóteses mencionadas no art. 106, não se encontra a isenção. Considerando que o art. 111, II, do CTN prevê que a legislação tributária que disponha sobre a outorga de isenção deve ser interpretada literalmente, concluem que não é possível sua aplicação retroativa.

Em outras palavras, o entendimento em ambas as decisões foi de que a previsão de retroatividade da lei mais benéfica disposta no art. 106, II, “c”, aplica-se tão somente a penalidades. Apesar de a criação de isenção ser benéfica ao contribuinte, por não se tratar de infração não se pode incluí-la nesse dispositivo legal. Também não se encaixaria no disposto pelo inciso I (que trata da lei posterior que deixa de definir determinado ato como infração), porque a isenção deve ser interpretada literalmente.

A decisão proferida no AgRg no REsp 473.067, contudo, vai no sentido contrário. Nela, manteve-se o entendimento de que a isenção, por ser mais favorável ao contribuinte, deveria ser aplicada retroativamente. Todos os precedentes citados, porém, tratam da possibilidade de aplicação retroativa em caso de redução de multa.

Apenas a partir do resultado dessa busca não é possível afirmar que o STJ tenha um entendimento dividido em relação ao assunto, o que demandaria a exploração mais aprofundada dessa questão. De qualquer modo, em uma busca meramente especulativa utilizando o termo “retroatividade E isenção”, novamente, foram encontradas decisões em ambos os sentidos.

QUESTÃO2: Caracterização de um negócio como doação

PROCESSOS: REsp 754.717, REsp 791.334,

Informativo de jurisprudência 0286

O ITCMD é um imposto que incide sobre a transmissão de bem ou direito havido por doação.³¹ Dessa forma, importa que o negócio jurídico realizado entre as partes seja caracterizado como uma *doação*, ou não há que se falar em incidência do imposto.

De acordo com o art. 538 do Código Civil brasileiro, “considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra”. Dessa forma,

dois elementos seriam fundamentais para caracterizar uma doação: (i) a “liberalidade” do doador, ou seja, a sua disposição de entregar algo sem ter nenhuma obrigação de fazê-lo; e (ii) o acréscimo patrimonial do donatário.

O REsp 754.717 e o REsp 791.334 discutem exatamente essa questão: enquadramento de um negócio jurídico como doação. A fim de obter o serviço de fornecimento de energia elétrica, consumidores localizados na zona rural tiveram que instalar, às suas expensas, a rede elétrica, que depois foi transferida para a concessionária. O contrato de fornecimento de energia elétrica firmado entre o consumidor e a empresa fornecedora do serviço envolveu a celebração de um “termo de doação” das instalações elétricas. O estado de Minas Gerais pleiteou, em razão disso, o pagamento do ITCMD.

O núcleo da discussão nesses processos consistia em definir se esse negócio jurídico seria configurado como uma doação ou não. O tribunal convenceu-se de que não estavam presentes nas transações feitas entre consumidores e concessionário os elementos configuradores da doação. Em primeiro lugar, porque não foi uma liberalidade dos consumidores, já que não decorreu da vontade livre de doar os bens à concessionária, mas, sim, de uma transferência decorrente de determinação legal, que obrigou essa incorporação pelo fato de ser inviável ao consumidor continuar proprietário das linhas. O tribunal entendeu que o *animus donandi* (o propósito, livre de coerção externa, de se realizar a doação) é absolutamente necessário à configuração do contrato e que, na sua ausência, não há que se falar de doação.

Além disso, outro motivo invocado para descaracterizar a doação foi a falta do efetivo e real enriquecimento do donatário à custa do doador. Isso porque os bens transferidos não passaram a integrar o patrimônio da empresa, mas foram creditados em contas especiais, indisponíveis até a ocorrência de reversão ou encampação do serviço público, quando seriam deduzidas do valor devido pelo poder concedente, no caso a União, à concessionária. As contribuições dos consumidores nem foram contabilizadas no patrimônio líquido da empresa, sendo inscritas como dívidas sob a rubrica de “passível exigível a longo prazo”.

Essa discussão é interessante no âmbito de apoios recebidos pelas OSCs para desenvolvimento de projetos específicos. É recorrente, no setor, o recebimento de recursos cuja aplicação é limitada e exclu-

siva em determinada finalidade. É muito comum exigir-se a prestação de contas para comprovar o uso do recurso somente em determinado projeto, além de obrigar a OSC a restituir ao financiador os valores aplicados em desacordo com o que foi negociado e a devolver eventuais saldos remanescentes.

Em razão dessas características, pode-se dizer que também nesses casos não há, efetivamente, “enriquecimento” por parte da OSC, já que todo o valor recebido será aplicado no projeto, motivo pelo qual muitas inscrevem esses recursos no passivo de suas demonstrações financeiras, por ser uma obrigação. Assim, as decisões iluminam as situações em que, apesar de presente o primeiro elemento que caracteriza uma doação (liberalidade do apoiador), não haveria o segundo (o enriquecimento da OSC), o que poderia ser apontado como um fator que descaracteriza a doação e, como consequência, deve afastar a incidência de ITCMD.

QUESTÃO3: Comprovação do cumprimento dos requisitos previstos no art. 14 do CTN

PROCESSOS: REsp 825.496, REsp 707.315, REsp 737.719, REsp 1.010.430

Uma terceira questão refere-se à comprovação do cumprimento dos requisitos previstos no art. 14 do CTN, que condiciona o gozo da imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, da Constituição. Dúvidas costumam ser levantadas em relação ao tema, entre elas: Quais os documentos hábeis a comprovar o cumprimento dos requisitos? A quem cabe essa comprovação: à organização ou ao ente tributante? Qual a consequência em caso de descumprimento? As decisões analisadas procuram respondê-las.

Com relação à comprovação dos requisitos do art. 14, a decisão proferida no REsp 1.010.430 esclarece que a simples previsão, no estatuto da organização, da não distribuição de seus lucros e da aplicação no país de seus recursos não configura, por si só, o preenchimento dos requisitos acima indicados, que lhe garantiriam imunidade tributária.

Discutindo sobre a quem incumbe a comprovação dos requisitos, o REsp 825.496 estabelece que caberia à organização que está pleiteando o benefício essa responsabilidade. Conforme indicado no voto da relatora, ministra Denise Arruda,

se a entidade pretende obter o benefício previsto no art. 150, VI, 'c', da CF/88 e, desse modo, além de desconstituir créditos já lançados pela Fazenda Pública, repetir valores que foram pagos em exercícios anteriores, a ela incumbe comprovar o preenchimento dos requisitos previstos no art. 14 do CTN. Conforme a melhor doutrina, a natureza da entidade, por si só, não se confunde com seu objeto de atividade, de modo que há necessidade de comprovação no que se refere à não-distribuição dos lucros, aplicação dos recursos na manutenção dos objetivos institucionais e escrituração adequada das receitas e despesas. Tais requisitos não podem ser presumidos, tampouco tal comprovação pode ser atribuída à Fazenda Pública, principalmente em virtude da natureza da demanda (anulatória cumulada com pedido de repetição).

Essa é uma questão que mereceria maior investigação e detalhamento. Relacionada a ela está a questão da necessidade ou não de o gozo da imunidade depender do reconhecimento prévio pelo ente tributante. Infelizmente, decisões tratando sobre esses aspectos não apareceram nas buscas.

Por fim, em caso de descumprimento das exigências legais, identificou-se o entendimento de que o benefício será suspenso até a regularização, mas que isso não é motivo para exclusão ou cancelamento do direito. Entende-se que não se pode impedir o gozo de tal imunidade, que é um direito constitucionalmente assegurado, por mero "vício instrumental". Esse é o entendimento, por exemplo, disposto nos votos da relatora, ministra Denise Arruda, e do ministro Benedito Gonçalves no REsp 737.719.

QUESTÃO 4: Cebas como indicativo de que a organização preenche os requisitos para a imunidade a impostos
PROCESSOS: MC 19.872, AgRg RE 187.172

A busca de jurisprudência junto ao STJ revelou um tipo de decisão semelhante àquelas proferidas pelo STF e mencionadas acima. Nessas decisões, debateu-se o fato de o Cebas ser um certificador do caráter de universalidade dos serviços prestados pela OSC que o possui, visto que esse certificado é concedido a entidades de assistência social de fins filantrópicos e que prestam serviços gratuitos, sem qualquer discriminação de clientela.

Assim, de acordo com o relator do MC 19.872, ministro Napoleão Nunes Maia Filho, “não cabe ao Magistrado, em linha de princípio, questionar o caráter de universalidade dos serviços prestados pela ora requerente, certificado pelo órgão legitimado (CNAS – Conselho Nacional de Assistência Social)”. Apesar de os dispositivos legais em discussão nessa decisão não estarem mais vigentes, pode-se considerar que suas conclusões ainda sejam aplicáveis, uma vez que a atual legislação que regula a concessão do Cebas, Lei nº 12.101/2009, manteve os requisitos discutidos, conforme se pode verificar em seus artigos 1º e 2º.³²

Por outro lado, no entanto, não cabe exigir o Cebas quando a organização comprovou por outros meios que cumpre os requisitos de imunidade a imposto. É o que se decidiu no AgRg RE 187.172. Em seu voto, o relator, o mesmo ministro Napoleão Nunes Maia Filho, afirma que “condicionar a concessão de imunidade tributária à apresentação do certificado de entidade de assistência social, quando a perícia técnica confirma o preenchimento dos requisitos legais, implica acréscimo desarrazoado e ilegal de pressupostos não previstos sequer em lei”. Isso porque “o próprio texto constitucional prevê como condicionante apenas a inexistência de finalidade lucrativa para que o sujeito seja contemplado com o benefício fiscal”.

Esse precedente é pertinente quando se analisa a legislação de ITCMD de alguns estados, como Alagoas e Goiás, por exemplo. Um dos requisitos para o reconhecimento da imunidade é a apresentação do Cebas,³³ conforme indica a pesquisa realizada por Mariana Vilella e retratada no Capítulo 2 do presente livro. Se o próprio dever de comparecimento perante o Fisco para se obter o direito da imunidade já extrapola o dispositivo constitucional, pois cria um requisito adicional para o exercício desse direito, exigências como essa são ainda mais severas e devem ser reavaliadas.

QUESTÃO 5: A imunidade protege toda a OSC e não pode ser fracionada

PROCESSO: REsp 1.120.001

O REsp 1.120.001 discute a imunidade de sindicato ao IR sobre aplicações financeiras, considerando a disposição da Lei nº 9.532/1997 que excepciona esse imposto da abrangência da imunidade.³⁴ O objeto da

discussão já foi resolvido com o julgamento da ADI 1.802. No entanto, optou-se por incluir essa decisão em razão da discussão sobre a prevalência da regra isentiva subjetiva em detrimento da regra objetiva de tributação.

A imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, da Constituição tem caráter subjetivo, ou seja, está relacionada ao sujeito beneficiado pela hipótese: os partidos políticos, sindicatos e instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos. Já a norma de tributação tem cunho objetivo, incide sobre o rendimento, o serviço, o bem imóvel, o automóvel e assim por diante.

Quanto a isso, o relator do REsp 1.120.001, ministro Mauro Campbell Marques, afirma que “o prestígio da regra isentiva subjetiva em detrimento da regra objetiva de tributação” apoia-se em precedentes do STJ e do STF, que “reconheceram a incidência das imunidades das entidades referidas no art. 150, VI, ‘c’, da CF/88, apesar de haver regra objetiva determinando a tributação na fonte dos rendimentos de aplicações financeiras”. Além disso, argumenta que “[e]sses precedentes indicam que diante de uma regra de isenção ou imunidade de caráter subjetivo em conflito com uma outra regra de tributação de caráter objetivo há que prevalecer a primeira, posto que especial por se apegar ao titular do benefício”.

Essa decisão é interessante quando se nota que, não raramente, o Fisco reconhece a imunidade de uma OSC em relação a alguns fatos, mas não a outros. Como exemplo, pode-se citar decisão da Secretaria de Finanças do Município de São Paulo que reconhece a imunidade ao ISS sobre apenas alguns dos serviços prestados por organização sem fins lucrativos.³⁵ A mesma decisão indeferiu o pedido de reconhecimento de imunidade tributária do ISS, exercícios de 2013 e 2014 “para todos os códigos de serviços, haja vista a constatação de que neste período houve a preponderância das atividades de assessoria, consultoria e desenvolvimento de projetos”, que não fazem jus à “imunidade tributária, a qual é estritamente relacionada às atividades assistenciais e educacionais, nos termos do artigo 150, ‘c’, da Constituição Federal de 1988”.

Vale dizer que, se a imunidade do art. 150, VI, “c”, é subjetiva, não cabe esse tipo de separação, pois o benefício é concedido em razão da natureza da OSC, não dos serviços prestados por ela. É coerente, dessa forma, o entendimento manifestado na decisão sob exame de que a regra isentiva subjetiva prevalece sobre a regra objetiva de tributação.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O ITCMD é um imposto de grande impacto para as OSCs, tendo-se em vista que grande parte delas subsiste das doações que recebe. Como visto nos capítulos anteriores, a disciplina legal do ITCMD permanece confusa, pois não há ainda uma lei complementar que regulamente as questões gerais do imposto, de modo que cada estado possui legislação própria, o que inclui um grande contingente de regulamentação infralegal.

Além disso, os poucos benefícios previstos para as OSCs (apenas as instituições de assistência social, saúde e educação têm direito à imunidade e somente nove estados concedem isenção) são muitas vezes tolhidos pela interpretação restritiva do Fisco em relação aos requisitos para gozo de imunidade e isenção. Daí resulta a busca de solução de controvérsias no Judiciário, onde as OSCs enfrentam a ausência de uniformidade da jurisprudência dos tribunais estaduais. Todo esse cenário demonstra a importância do tratamento dado pelos tribunais superiores em relação à tributação de doações a OSCs no Brasil.

A pesquisa revelou claros limites em relação à atuação do STF e do STJ, podendo ser destacados dois principais: primeiro, identificou-se uma grande quantidade de decisões que não julgam o mérito das questões por motivos processuais (por não tratar de matéria de competência, exigir análise fático-probatória ou da legislação local ou, ainda, por ausência de prequestionamento); além disso, nas decisões em que há julgamento do mérito, encontrou-se pouca fundamentação que contribua para o entendimento da motivação que levou ao resultado, principalmente no STJ.

No entanto, de forma geral, vê-se uma tendência, em especial no STF, de assegurar a efetividade da imunidade das instituições de assistência social e educação, interpretando-a da maneira mais ampla possível. Três exemplos relevantes nesse sentido podem ser dados: (i) quando dá maior extensão ao termo “finalidades essenciais”; (ii) quando reconhece que todos os impostos se enquadram entre os incidentes sobre patrimônio, renda ou serviços; e (iii) quando toma como pressuposto que as OSCs destinam seus bens e patrimônio às suas atividades essenciais, cabendo ao Fisco comprovar o contrário.

Dois questões igualmente relevantes e que não apareceram

na presente pesquisa merecem ser citadas: (i) De quem é o ônus da comprovação dos requisitos para o exercício da imunidade: da OSC ou do Fisco?; (ii) É legítima a exigência de reconhecimento administrativo prévio para fins de gozo da imunidade?

Essas e outras questões abrem-se a futuras pesquisas a partir da exploração realizada neste estudo, que deu apenas o primeiro passo nesse sentido.

Valéria Trezza

Valéria Trezza é mestre em Administração Pública e Governo (FGV, 2007) e bacharel em Direito (USP, 1996). Integrou a equipe de pesquisa sobre "A tributação das organizações da sociedade civil", publicada pelo Ministério da Justiça e Ipea na série Pensando o Direito (n. 53).

CAPÍTULO 4

Arrecadação do ITCMD no Brasil e doações a OSC: informações disponíveis

Rafael Oliva

1. INTRODUÇÃO

Como explicado na introdução deste livro, este capítulo apresenta os resultados da “frente econômica” da pesquisa, cujo principal objetivo foi o levantamento de informações relativas à arrecadação do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD).

O capítulo busca responder às seguintes questões: (i) Qual foi o valor arrecadado com o ITCMD em 2016 e 2017?; (ii) Qual é a distribuição da arrecadação do ITCMD entre operações derivadas de transmissão por *causa mortis* (herança) e de doações em 2016 e 2017?; (iii) Qual é a distribuição da arrecadação do ITCMD derivada de doações, conforme o tipo de donatário, se pessoa física ou jurídica, nos anos de 2016 e 2017?; (iv) Há dados disponíveis que permitam conhecer os valores arrecadados especificamente com doações a Organizações da Sociedade Civil (OSCs) nos anos de 2016 e 2017?; (v) Quais foram os valores de “renúncia fiscal” decorrentes de imunidade e/ou isenção a OSCs em 2016 e 2017?; (vi) É possível realizar estimativas de valores que deixam de ser arrecadados (evasão) mediante cruzamento com eventuais bases de dados sobre o volume de doações a OSCs?

A pesquisa aqui apresentada busca ampliar a compreensão sobre aspectos ainda pouco explorados na literatura de caráter estritamente econômico sobre o ITCMD, em particular aqueles relativos ao perfil e composição da arrecadação do tributo, considerando-se os seus diferentes fatos geradores.¹ Como será visto, as informações levantadas permitem aquilatar a relevância da arrecadação especificamente vinculada a doações a pessoas jurídicas (OSC, inclusive) em várias unidades federativas (UF), entre outros aspectos.

A pesquisa foi desenvolvida em duas etapas: inicialmente, foi feito levantamento junto a fontes públicas de informação nos âmbitos federal, estadual e distrital, disponibilizadas na internet. Nessa etapa, procurou-se verificar a existência dos dados pesquisados nos sítios eletrônicos das Secretarias da Fazenda e Planejamento estaduais/distrital, assim como no sítio da Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Frente à indisponibilidade de parte substancial dos dados pesquisados – conforme detalhado a seguir –, uma segunda etapa da pesquisa envolveu a solicitação de informações ao Distrito Federal

(DF) e a todos os estados, por meio da Lei de Acesso à Informação (LAI), Lei nº 12.527/2011.²

No item seguinte, são brevemente apresentados os procedimentos metodológicos adotados na pesquisa. Em seguida, o item 3, que constitui propriamente o núcleo do estudo, consolida os resultados alcançados e está organizado de maneira a responder às perguntas orientadoras da pesquisa.

2. PROCEDIMENTOS DE PESQUISA

Para a obtenção de informações relativas às quatro perguntas iniciais do estudo, elencadas acima, foram feitas consultas às seguintes fontes: Leis Orçamentárias Anuais (LOAs) de estados e do Distrito Federal; Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária (RREO) de estados e do Distrito Federal, cuja elaboração é exigida pela Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF);³ e Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi), mantido pela STN.

Para a pesquisa de informações relativas às duas últimas perguntas, foram consultadas as seguintes fontes, além das anteriores: leis estaduais e distrital, bem como respectivos decretos regulamentadores, para mapeamento das condições de imunidade e isenção aplicáveis a OSCs; relatórios da pesquisa *BISC*;⁴ bases de dados do *Censo GIFE 2016*;⁵ além da *Pesquisa Doação Brasil* – Idis,⁶ para levantamento de informações sobre doações no Brasil.

Conforme já indicado, foi também realizada solicitação de informações aos estados e ao Distrito Federal por meio da LAI. O pedido inicial de informações foi feito entre 21 e 28 de agosto de 2018 e procurava endereçar as questões da pesquisa, indicadas no início deste capítulo. Na medida em que foram recebidas respostas às solicitações, novos pedidos foram realizados, alguns deles voltados ao esclarecimento das respostas enviadas, outros sob a forma de recurso.⁷ Nos tópicos seguintes são apresentadas as respostas obtidas para os itens solicitados.

3. RESULTADOS

3.1. OS VALORES ARRECADADOS COM O ITCMD SÃO DISPONIBILIZADOS PUBLICAMENTE?

É possível obter com facilidade os valores arrecadados anualmente com o ITCMD em todos os estados do país nos Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária, os quais podem ser acessados no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro, mantido pela Secretaria do Tesouro Nacional.

Os RREOs têm periodicidade bimestral. A Tabela 1, a seguir, apresenta a arrecadação anual de ITCMD entre 2015 e 2017 informada pelos estados e pelo Distrito Federal nos relatórios correspondentes ao 6º bimestre de 2015, 2016 e 2017.⁸

Em 2017, o valor arrecadado com o ITCMD no Brasil alcançou cerca de R\$ 6,9 bilhões, valor 4,7% inferior ao arrecadado no ano anterior. Chama atenção que, entre 2015 e 2017, os cinco maiores arrecadadores somaram 75% ou mais da arrecadação total, revelando uma elevada concentração do tributo em poucos estados.⁹ São Paulo é, com folga, o maior arrecadador de ITCMD, perfazendo de 31% a 39% da arrecadação nacional no triênio.

Como também mostra a Tabela 1, o ITCMD contribui com entre 0,7% e 0,8%, em média, da receita líquida dos estados e do Distrito Federal.¹⁰ Nos três anos, para 15 dos 27 entes federativos mostrados no quadro, a contribuição do ITCMD para a receita corrente líquida estadual ou distrital foi inferior a 0,5%. É de se notar, todavia, que para os cinco maiores arrecadadores a contribuição do tributo é maior, tendo flutuado entre 1,4% e 2,2% no triênio.

3.2. EM 2016 E 2017, QUAL FOI O VALOR ARRECADADO COM O ITCMD GERADO POR OPERAÇÕES DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E POR DOAÇÕES? E QUAL FOI O VALOR DO ITCMD ARRECADADO EM 2016 E 2017 DECORRENTE DE DOAÇÕES A PESSOAS JURÍDICAS?

A distribuição da arrecadação do ITCMD entre transmissão *causa mortis* e doação não é disponibilizada publicamente. Essa infor-

mação não é apresentada em nenhum dos RREOs – não integrando, assim, o Siconfi –, tampouco em outras fontes, como as Leis Orçamentárias Anuais (disponíveis nas páginas eletrônicas das Secretarias de Planejamento estaduais) ou nos sistemas online que permitem o monitoramento da arrecadação, disponibilizados por alguns estados.¹¹

O mesmo ocorre com a distribuição da arrecadação decorrente de heranças ou doações direcionadas a pessoas físicas ou jurídicas. Não há informações públicas que discriminem o valor arrecadado conforme o tipo de beneficiário por nenhum dos entes federativos analisados. A informação sobre o valor arrecadado com doações a pessoas jurídicas é especialmente importante para esta pesquisa, uma vez que as OSCs se incluem justamente nesse grupo.

Isso não significa, porém, que tais informações não existam ou que não possam ser obtidas. Isso porque, para grande parte das UFs, (i) os procedimentos de arrecadação do ITCMD requerem que a guia de recolhimento registre o fato gerador do imposto. (ii) as guias de recolhimento são eletrônicas, o que impede que, no processo, o declarante omita a informação relativa à modalidade de transmissão;¹² (iii) exige-se que o declarante informe o CPF ou o CNPJ do beneficiário. Esse é o caso de 18 estados e do Distrito Federal, sendo que, desses, apenas cinco (Acre, Bahia, Goiás, Pará e Sergipe) não dispõem, ainda, de guias eletrônicas para o recolhimento do tributo.

Em face dessas constatações, vislumbrou-se a possibilidade de que os valores de arrecadação do ITCMD relativos a heranças e doações, separadamente, assim como o valor arrecadado especificamente com doações a pessoas jurídicas, pudessem ser obtidos por meio de solicitações amparadas na LAI. A Tabela 2 apresenta os resultados obtidos.

Sobre as informações apresentadas na Tabela 2, alguns pontos merecem ser destacados. Quanto aos aspectos gerais da pesquisa, após três meses do pedido inicial, *três UFs* não remeteram nenhuma resposta à pesquisa, nem mesmo para negar a solicitação ou declarar a indisponibilidade das informações requeridas. Na tabela, esses estados são indicados com tarjas cinza nas linhas correspondentes: Piauí, Sergipe e Amazonas. Além disso, sete UFs informaram apenas *o valor da arrecadação total* para o ITCMD: Goiás (2017), Alagoas (2016 e 2017), Bahia (2016 e 2017), Paraíba (2016 e 2017), Acre (2017), Amapá (2017) e Pará (2016 e 2017).

TABELA 1 - ARRECAÇÃO DO ITCMD POR UF (2015-2017)

	2015				A. Receita corrente líquida 2016 (R\$)
	A. Receita corrente líquida 2015 (R\$)	B. ITCMD 2015 (R\$)	B/A	% da UF em relação ao valor arrecadado com ITCMD no Brasil	
Paraná	31.876.371.512	489.425.526	1,5%	7,6%	34.135.477.822
Santa Catarina	19.409.870.961	192.791.702	1,0%	3,0%	20.488.858.892
Rio Grande do Sul	30.139.172.171	619.564.774	2,1%	9,7%	34.654.897.410
Espírito Santo	11.951.594.613	76.041.377	0,6%	1,2%	11.884.435.327
Minas Gerais	51.643.235.767	718.086.495	1,4%	11,2%	53.731.469.131
Rio de Janeiro	51.224.316.994	849.909.203	1,7%	13,3%	46.228.984.465
São Paulo	140.398.953.319	2.372.735.321	1,7%	37,0%	140.443.287.171
Distrito Federal	18.461.481.002	133.417.375	0,7%	2,1%	19.881.229.933
Goiás	17.361.933.085	294.664.521	1,7%	4,6%	19.279.840.732
Mato Grosso	11.644.440.524	79.029.573	0,7%	1,2%	12.522.756.874
Mato Grosso do Sul	8.321.250.479	116.059.851	1,4%	1,8%	9.347.981.710
Tocantins	6.304.771.945	26.389.303	0,4%	0,4%	7.293.584.929
Alagoas	6.328.523.888	18.799.856	0,3%	0,3%	7.645.675.623
Bahia	27.207.610.585	106.264.767	0,4%	1,7%	28.714.179.025
Ceará	15.176.440.118	76.788.742	0,5%	1,2%	17.831.937.422
Maranhão	10.712.347.552	14.786.880	0,1%	0,2%	12.480.062.588
Paraíba	7.973.372.465	23.516.766	0,3%	0,4%	8.845.649.342
Pernambuco	19.648.437.023	97.685.938	0,5%	1,5%	20.853.041.089
Piauí	6.600.087.436	16.969.134	0,3%	0,3%	7.578.979.586
Rio Grande do Norte	7.996.956.929	17.579.695	0,2%	0,3%	8.611.240.172
Sergipe	6.353.339.375	17.886.260	0,3%	0,3%	6.787.495.873
Acre	3.949.107.687	4.518.463	0,1%	0,1%	4.442.141.071
Amapá	3.875.537.367	549.302	0,0%	0,0%	4.872.773.879
Amazonas	10.998.994.389	9.112.982	0,1%	0,1%	11.395.630.934
Pará	16.789.901.790	28.099.700	0,2%	0,4%	17.922.201.696
Rondônia	5.825.194.566	9.440.061	0,2%	0,1%	6.502.106.330
Roraima	2.824.662.615	1.882.251	0,1%	0,0%	3.376.579.222
		Soma	Média	Soma	
Todas as UFs		6.411.995.815	0,68%	100,0%	
5 maiores		5.049.721.318	1,67%	78,8%	

2016			2017			
B. ITCMD 2016 (R\$)	B/A	% da UF em relação ao valor arrecadado com ITCMD no Brasi	A. Receita corrente líquida 2017 (R\$)	B. ITCMD 2017 (R\$)	B/A	% da UF em relação ao valor arrecadado com ITCMD no Brasi
396.608.046	1,2%	5,4%	38.651.430.205	389.856.000	1,0%	5,6%
248.856.151	1,2%	3,4%	22.450.944.169	226.245.497	1,0%	3,3%
420.555.524	1,2%	5,8%	38.348.743.013	381.700.556	1,0%	5,5%
55.054.190	0,5%	0,8%	11.744.445.628	63.339.354	0,54%	0,9%
760.163.956	1,4%	10,4%	54.817.283.587	796.297.363	1,5%	11,4%
1.390.659.964	3,0%	19,1%	49.682.517.693	923.740.000	1,9%	13,3%
2.317.488.130	1,7%	31,8%	150.259.943.875	2.714.275.160	1,8%	39,0%
109.201.183	0,55%	1,5%	22.332.621.538	107.499.206	0,48%	1,5%
239.571.726	1,2%	3,3%	20.124.368.050	362.752.000	1,8%	5,2%
103.192.231	0,8%	1,4%	12.797.483.536	91.114.511	0,7%	1,3%
165.388.623	1,8%	2,3%	11.357.971.217	190.747.800	1,7%	2,7%
14.992.879	0,2%	0,2%	7.779.253.722	27.162.739	0,3%	0,4%
11.390.701	0,1%	0,2%	7.193.907.681	10.529.000	0,1%	0,2%
130.326.180	0,5%	1,8%	30.209.809.053	100.000.000	0,3%	1,4%
651.637.145	3,7%	8,9%	17.645.228.700	242.336.099	1,4%	3,5%
12.204.559	0,1%	0,2%	12.817.257.352	17.907.496	0,1%	0,3%
29.995.780	0,3%	0,4%	9.454.307.843	28.461.535	0,3%	0,4%
117.273.348	0,6%	1,6%	20.651.814.417	175.979.800	0,9%	2,5%
14.414.345	0,2%	0,2%	7.067.718.332	17.178.125	0,2%	0,2%
23.809.287	0,3%	0,3%	9.111.716.219	16.116.952	0,2%	0,2%
29.037.625	0,4%	0,4%	6.580.539.357	21.000.000	0,3%	0,3%
3.279.040	0,1%	0,0%	4.644.158.518	3.048.098	0,1%	0,0%
785.640	0,0%	0,0%	4.656.764.398	457.702	0,0%	0,0%
8.078.701	0,1%	0,1%	12.071.957.022	8.000.000	0,1%	0,1%
26.998.266	0,2%	0,4%	21.262.838.311	23.649.641	0,1%	0,3%
15.813.487	0,2%	0,2%	6.903.137.525	16.315.913	0,2%	0,2%
1.696.425	0,1%	0,0%	3.053.495.909	1.041.939	0,0%	0,0%
Soma	Média	Soma	Soma	Média	Soma	
7.298.473.133	0,80%	100%	6.956.752.486	0,67%	100%	
5.540.504.719	2,2%	75,9%	5.205.869.079	1,42%	74,8%	

Fonte: elaboração própria a partir de dados da Finbra/STN.

TABELA 2 - ARRECADAÇÃO DO ITCMD COM HERANÇAS, DOAÇÕES E DOAÇÕES A PESSOAS JURÍDICAS

2016									
	1. ITCMD total (FINBRA) (R\$)	1B. ITCMD total (LAI) (R\$)	Divergência	2. ITCMD heranças (R\$)	3. ITCMD doações (R\$)	ITCMD doações/ITCMD heranças	4. ITCMD doações PJ (R\$)	ITCMD doações PJ/ITCMD total (LAI)	ITCMD doações PJ/ITCMD total (FINBRA)
1 Paraná	396.608.046	420.300.000	6,0%	235.700.000	184.600.000	44%	2.600.000	0,6%	0,7%
2 Santa Catarina	248.856.151								
3 Rio Grande do Sul	420.555.524	429.000.000	2,0%	273.000.000	156.000.000	36%	2.700.000	0,6%	0,6%
4 Espírito Santo	55.054.190								
5 Minas Gerais	760.163.956								
6 Rio de Janeiro	1.390.659.964	2.169.710.507	56,0%	1.035.420.982	1.134.289.525	52%	6.140.050	0,3%	0,4%
7 São Paulo	2.317.488.130	2.305.800.000	-0,5%	1.090.300.000	1.215.500.000	53%	23.600.000	1,0%	1,0%
8 Distrito Federal	109.201.183	100.538.343	-7,9%	48.551.451	51.986.892	52%	1.345.855	1,3%	1,2%
9 Goiás	239.571.726								
10 Mato Grosso	103.192.231								
11 Mato Grosso do Sul	165.388.623	166.409.597	0,6%	112.397.365	54.012.232	32%	407.537	0,2%	0,2%
12 Tocantins	14.992.879								
13 Alagoas	11.390.701	20.631.806	81,1%						
14 Bahia	130.326.180	134.952.680	3,5%						
15 Ceará	651.637.145								
16 Maranhão	12.204.559	11.310.306	-7,3%	8.805.137	2.505.169	28%	130.792	1,5%	1,1%
17 Paraíba	29.995.780	30.148.774	0,5%						
18 Pernambuco	117.273.348	120.725.609	2,9%	48.181.637	72.543.971	60%	4.061.971	3,4%	3,5%
19 Piauí	14.414.345								
20 Rio Grande do Norte	23.809.287	27.370.815	15,0%	11.872.646	15.498.169	57%	921.629	3,4%	3,9%
21 Sergipe	29.037.625								
22 Acre	3.279.040								
23 Amapá	785.640								
24 Amazonas	8.078.701								
25 Pará	26.998.266	28.161.105	4,3%						
26 Rondônia	15.813.487	14.509.320	-8,2%	12.558.403	1.950.917	13%	25.440	0,2%	0,2%
27 Roraima	1.696.425	1.695.690	0,0%						

2016									
	total			média			média	média	
	7.298.473.133			42,8%			1,3%	1,3%	

2017

1. ITCMD total (FINBRA) (R\$)	1B. ITCMD total (LAI) (R\$)	Divergência	2. ITCMD heranças (R\$)	3. ITCMD doações (R\$)	ITCMD doações/ITCMD heranças	4. ITCMD doações PJ (R\$)	ITCMD doações PJ/ITCMD total (LAI)	ITCMD doações PJ/ITCMD total (FINBRA)
389.856.000	408.200.000	4,7%	239.800.000	168.400.000	41%	2.100.000	0,5%	0,5%
226.245.497								
381.700.556	495.000.000	29,7%	333.000.000	162.000.000	33%	1.800.000	0,4%	0,5%
63.339.354								
796.297.363								
923.740.000	1.318.057.096	42,7%	548.916.068	769.141.029	58%	7.136.009	0,5%	0,8%
2.714.275.160	2.682.200.000	-1,2%	1.403.900.000	1.278.300.000	48%			
107.499.206								
362.752.000	291.816.940	-19,6%						
91.114.511								
190.747.800	123.002.051	-35,5%	88.190.430	34.811.621	28%	358.777	0,3%	0,2%
27.162.739								
10.529.000	9.336.264	-11,3%						
100.000.000	127.942.392	27,9%						
242.336.099								
17.907.496	11.414.971	-36,3%	9.665.043	1.749.928	15%	133.982	1,2%	0,7%
28.461.535								
175.979.800	124.514.736	-29,2%	66.673.681	57.841.055	46%	4.247.086	3,4%	2,4%
17.178.125								
16.116.952								
21.000.000								
3.048.098	11.029.327	261,8%						
457.702	801.408	75,1%						
8.000.000								
23.649.641	26.761.548	13,2%						
16.315.913	9.399.416	-42,4%	7.560.666	1.838.749	20%	490.534	5,2%	3,0%
1.041.939								

2017

total		média		média	média
6.956.752.486		36,2%		1,6%	1,2%

Fonte: elaboração própria, a partir de respostas dos estados à solicitação via LAI.

Outro aspecto é que todos os estados respondentes informaram valores de arrecadação total distintos daqueles que constam da base do Siconfi. Das 15 respostas obtidas para 2016, em três casos observam-se divergências superiores a 10%. Já para as 14 respostas de 2017, apenas em dois casos (São Paulo e Paraná) a divergência é inferior a 10%. Divergências superiores a 10%, positivas ou negativas, são sinalizadas em vermelho na coluna “Divergência”; divergências inferiores são sinalizadas em azul. Quando questionadas em relação a essas discrepâncias, algumas poucas UFs apontaram que os dados informados ao Siconfi envolviam projeções não confirmadas em momento posterior. De todo modo, o quadro revela a necessidade de que as UFs confirmem maior consistência às bases de dados sobre o ITCMD que são produzidas e tornadas públicas.

Quanto à segregação da arrecadação por fato gerador (herança ou doação), além dos três estados que não remeteram qualquer resposta à pesquisa, 16 UFs responderam *não poder disponibilizar* essa informação ou simplesmente não retornaram a solicitação específica para um dos dois anos ou para ambos (estados cujas linhas estão coloridas em amarelo na Tabela 2).¹³

Em contrapartida, dez UFs segregaram os valores arrecadados com heranças e com doações para o ano de 2016, o que foi feito por oito UFs em 2017 (Distrito Federal e Rio Grande do Norte só forneceram essa informação para 2016).

No tocante à arrecadação decorrente de doações a pessoas jurídicas, dez UFs informaram o valor do ITCMD arrecadado em 2016, enquanto que, para o ano de 2017, foram obtidas apenas sete respostas a essa solicitação.¹⁴ Um aspecto importante a ser destacado é que a participação desse componente na arrecadação global do ITCMD é, em todos os casos, irrisória. Pernambuco, Rio Grande do Norte e Rondônia são os estados em que se observa percentual mais elevado, mesmo assim, situando-se entre 3% e cerca de 5% das respectivas arrecadações estaduais com o ITCMD.

Quando se compara o valor do ITCMD arrecadado de doações a pessoas jurídicas com a receita corrente líquida dos estados, fica ainda mais claro como a contribuição desse subitem específico na composição dos orçamentos estaduais é, de fato, muito pequena. A Tabela 3, na sequência, apresenta essa comparação, evidenciando que *em nenhum dos casos* para os quais se puderam obter informações, a contribuição do ITCMD arrecadado com doações a pessoas jurídicas *ultrapassa 0,021% da receita corrente líquida das UFs* [observar coluna (B/A)].

TABELA 3 - PARTICIPAÇÃO DO ITCMD ARRECADADO COM DOAÇÕES A PESSOAS JURÍDICAS NA RECEITA CORRENTE LÍQUIDA DAS UFS

	2016		
	A. Receita Corrente Líquida	B. ITCMD doações PJ	(B/A)
Paraná	R\$ 34.135.477.821,98	R\$ 2.600.000,00	0,007617%
Rio Grande do Sul	R\$ 34.654.897.410,30	R\$ 2.700.000,00	0,007791%
Rio de Janeiro	R\$ 46.228.984.464,73	R\$ 6.140.050,46	0,013282%
São Paulo	R\$ 140.443.287.171,02	R\$ 23.600.000,00	0,016804%
Distrito Federal	R\$ 19.881.229.932,90	R\$ 1.345.854,87	0,006769%
Mato Grosso do Sul	R\$ 9.347.981.709,90	R\$ 407.537,00	0,004360%
Maranhão	R\$ 12.480.062.588,49	R\$ 130.792,49	0,001048%
Pernambuco	R\$ 20.853.041.088,71	R\$ 4.061.971,31	0,019479%
Rio Grande do Norte	R\$ 8.611.240.172,02	R\$ 921.629,42	0,010703%
Rondônia	R\$ 6.502.106.330,05	R\$ 25.439,73	0,000391%

	2017		
	A. Receita Corrente Líquida	B. ITCMD doações PJ	(B/A)
Paraná	R\$ 38.651.430.205,00	R\$ 2.100.000,00	0,005433%
Rio Grande do Sul	R\$ 38.348.743.013,24	R\$ 1.800.000,00	0,004694%
Rio de Janeiro	R\$ 49.682.517.693,00	R\$ 7.136.009,37	0,014363%
São Paulo	R\$ 150.259.943.875,17		
Distrito Federal	R\$ 22.332.621.538,00		
Mato Grosso do Sul	R\$ 11.357.971.216,99	R\$ 358.777,00	0,003159%
Maranhão	R\$ 12.817.257.352,15	R\$ 133.982,45	0,001045%
Pernambuco	R\$ 20.651.814.416,93	R\$ 4.247.085,79	0,020565%
Rio Grande do Norte	R\$ 9.111.716.218,50		
Rondônia	R\$ 6.903.137.525,43	R\$ 490.533,60	0,007106%

Fonte: **elaboração própria.**

Trata-se de informação relevante, que oferece uma primeira aproximação à ordem de grandeza do ITCMD arrecadado em decorrência de doações a OSCs. Sublinhe-se tratar-se de uma *primeira* aproximação, já que é preciso considerar que as OSCs não constituem o único destinatário possível de doações a pessoas jurídicas, cabendo levar-se em conta a hipótese de que empresas privadas ou estatais também possam ter sido receptoras de doações sujeitas à tributação pelo ITCMD – mesmo não sendo possível aqui afirmar com certeza que isso tenha ocorrido, tampouco qual teria sido a participação correspondente a esses diferentes grupos de pessoas jurídicas.

Seja como for, pode-se afirmar, sem risco de engano, que a arrecadação do ITCMD vinculada a OSCs no biênio 2016-2017 é, certamente, mínima. Essa constatação projeta-se sobre ao menos dois planos distintos: de um lado, os números informados pelas Secretarias da Fazenda estaduais permitem que também aqui se tenha uma estimativa do volume de doações tributadas destinadas a pessoas jurídicas – entre as quais OSC –, observando-se a alíquota do ITCMD praticada em cada uma das UFs; de outro, fica claro que um eventual pleito junto a Secretarias da Fazenda estaduais que visasse estender as hipóteses de imunidade e/ou isenção hoje existentes para todo o universo de OSCs poderia se apoiar no argumento de que a renúncia fiscal incremental resultante dessa decisão seria irrisória, mesmo admitindo-se como premissa que *toda* a arrecadação de ITCMD vinculada a pessoas jurídicas se origine de doações a OSCs.

Para melhor visualização da questão, vale a pena realizar um exercício de simulação. Admitindo-se que as diversas Secretarias estendessem as hipóteses de isenção para todas as doações realizadas a pessoas jurídicas em 2016, qual elevação da alíquota aplicável às demais situações tributáveis seria necessária para compensar a perda de arrecadação? Isto é, qual seria a nova alíquota aplicável a heranças (ou a doações para pessoas físicas) que poderia neutralizar a renúncia fiscal associada a doações para pessoas jurídicas (OSCs incluídas)?

A Tabela 4, a seguir, apresenta o resultado dessa simulação para três das dez UFs que informaram o valor arrecadado com doações a pessoas jurídicas, considerando-se, como hipótese, que toda perda de arrecadação deveria ser compensada pela elevação da alíquota aplicável às operações de transmissão *causa mortis*.¹⁵

TABELA 4 - SIMULAÇÃO: ALÍQUOTA NECESSÁRIA SOBRE HERANÇAS PARA COMPENSAR ISENÇÃO A DOAÇÕES PARA PESSOAS JURÍDICAS

São Paulo	Arrecadação 2016 (em R\$ milhões)	Alíquota atual (%)	Base de incidência estimada (em R\$ milhões)	Alíquota necessária (%)
Global	R\$ 2.328,3	4,0	R\$ 58.207,5	
Heranças	R\$ 1.108,7	4,0	R\$ 27.717,5	4,087
Doações	R\$ 1.219,6	4,0	R\$ 30.490,0	
PF	R\$ 1.195,6	4,0	R\$ 29.890,0	
PJ	R\$ 24,0	4,0	R\$ 600,0	

Paraná	Arrecadação 2016 (em R\$ milhões)	Alíquota atual (%)	Base de incidência estimada (em R\$ milhões)	Alíquota necessária (%)
Global	R\$ 420,3	4,0	R\$ 10.507,5	
Heranças	R\$ 235,7	4,0	R\$ 5.892,5	4,044
Doações	R\$ 184,6	4,0	R\$ 4.615,0	
PF	R\$ 182,0	4,0	R\$ 4.550,0	
PJ	R\$ 2,6	4,0	R\$ 65,0	

Mato Grosso do Sul	Arrecadação 2016 (em R\$ milhões)	Alíquota atual (%)	Base de incidência estimada (em R\$ milhões)	Alíquota necessária (%)
Global	R\$ 166,4		R\$ 3.673,7	
Heranças	R\$ 112,4	6,0	R\$ 1.873,3	6,022
Doações	R\$ 54,0	3,0	R\$ 1.800,4	
PF	R\$ 53,6	3,0	R\$ 1.786,8	
PJ	R\$ 0,4	3,0	R\$ 13,6	

Fonte: elaboração própria.¹⁶

Como se vê na tabela anterior, o ajuste requerido para compensar a perda de arrecadação nas alíquotas que hoje incidem sobre operações de transmissão *causa mortis* é, de fato, pequeno. Em São Paulo, seria preciso reajustar a alíquota atual, de 4%, para 4,087%.¹⁷ No Paraná, o reajuste necessário seria de 4% para 4,044%. E no Mato Grosso do Sul, seria preciso um reajuste de 6% para 6,022% na alíquota do ITCMD incidente sobre heranças.

3.3. HÁ DADOS DISPONÍVEIS QUE PERMITAM CONHECER OS VALORES ARRECADADOS ESPECIFICAMENTE COM DOAÇÕES A OSCS?

Informações que discriminem a arrecadação derivada de doações especificamente direcionadas a OSCs *não são disponibilizadas publicamente* por nenhum ente federativo. E, além de não serem disponibilizadas, não foi localizado qualquer mecanismo ou procedimento nos processos de recolhimento do ITCMD que possibilitasse a identificação e o registro, pelas Secretarias estaduais, dessas informações. Trata-se, portanto, de um dado não público e, possivelmente, também *inexistente*.

3.4. É POSSÍVEL ESTIMAR VALORES DE “RENÚNCIA FISCAL” DECORRENTES DE IMUNIDADE E/OU ISENÇÃO A OSCS?

A Constituição Federal (CF), em seu art. 150, VI, “c”, estabelece que patrimônio, renda ou serviços de partidos políticos, inclusive suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores e de entidades de assistência social e educação sem fins lucrativos são imunes à incidência tributária (o que abrange também o ITCMD). Além disso, as leis estaduais que regulamentam esse imposto, com frequência, preveem hipóteses de isenção, sendo que algumas delas alcançam OSCs. Retrato detalhado dessas possibilidades está apresentado no Capítulo 2 deste livro.

Diante disso, o caminho escolhido pela pesquisa foi o de inicialmente solicitar às Secretarias da Fazenda estaduais o *valor total das doações beneficiadas pelas hipóteses de imunidade e isenção*, tal como estabelecidas nas leis estaduais e respectivos regulamentos. Esse caminho poderia

se beneficiar do fato de que, por vezes, os estados exigem que o declarante submeta um *pedido de reconhecimento*, a ser validado pelas respectivas Secretarias da Fazenda, para que essas hipóteses possam ser fruídas.

É importante apontar que não se tem a garantia de que toda doação imune ou isenta seja registrada nos sistemas de informação estaduais. Há casos em que não são observados procedimentos de reconhecimento. E, em outros casos, o reconhecimento da imunidade é feito para a *instituição*, e não a *cada operação*. É o que ocorre em São Paulo, por exemplo. Dessa forma, uma organização reconhecida como imune não comunica à Fazenda todas as doações recebidas.

De todo modo, e consideradas essas limitações, pareceu ainda assim oportuno que fossem formalmente solicitadas às Secretarias da Fazenda as informações disponíveis para que se tivesse um retrato, mesmo que parcial, da renúncia fiscal associada às hipóteses de imunidade e isenção estabelecidas em lei e em regulamento.

É importante notar que as solicitações feitas às UFs faziam referência a *todas* as hipóteses de imunidade e isenção previstas pela legislação/regulamentação, não se restringindo às possibilidades que beneficiassem OSCs. Pediu-se, assim, que as UFs informassem o valor global da renúncia fiscal vinculada ao fato gerador “doação”, sem distinção do destinatário.¹⁸

Os resultados da solicitação confirmaram as dificuldades esperadas para a obtenção dessas informações. A quase totalidade das UFs ou não respondeu ao pedido ou alegou não dispor das informações solicitadas. Abaixo, são listadas algumas das respostas negativas fornecidas pelas Secretarias da Fazenda estaduais.

AL: “O nosso controle com relação a processos de pedido de imunidade e isenção são feitos [*sic*] manualmente, ou seja, não verificamos o valor das doações beneficiadas, apenas analisamos se são hipóteses de imunidade e isenção previstas pela legislação e emitimos as respectivas certidões de isenção ou imunidade.”

DF: “Não é possível obter o valor total das doações beneficiadas pelas hipóteses de imunidade previstas pela legislação/regulamentação.”

MS: “Não é possível, pois não há em nossos sistemas relatórios com esses valores e essa segregação compilados e disponíveis para consulta.”

PR: “Não é possível obter o valor total das doações beneficiadas pelas hipóteses de imunidade e isenção, uma vez que não há necessidade de declaração de ITCMD nestes casos.”

SP: “A base de dados de recolhimentos do ITCMD não contempla informações sobre o total de doações não tributadas, seja por imunidade ou isenção.”

Não obstante, ao lado das respostas negativas apresentadas, foram obtidas quatro respostas parcial ou integralmente positivas. Dois estados, Rio Grande do Sul e Maranhão, declararam ser possível informar o valor das doações imunes e isentas, tendo requerido, porém, especificação adicional na solicitação. Apesar de ter sido realizada tal especificação em nova solicitação, as informações requisitadas não foram enviadas a tempo de serem incluídas no presente capítulo.

Pernambuco informou que, em 2016, o valor total das doações imunes e isentas foi de R\$ 3,13 milhões.¹⁹ Por não se dispor das informações individualizadas, tampouco da informação relativa à quantidade de operações realizadas, não é possível desenvolver uma estimativa precisa da renúncia, uma vez que as alíquotas incidentes variam conforme o valor da operação (aqui nos referimos, naturalmente, àquelas para as quais não há hipótese de imunidade/isenção). Também não é possível estimar o valor médio dessas operações.

Ainda assim, é possível afirmar que o valor da renúncia fiscal nesse estado não é relevante. De fato, se por hipótese fosse aplicada a *alíquota mais alta para doações* utilizada em Pernambuco, 8%, em 2016, a renúncia seria de R\$ 250.450,00, ou 0,21% da arrecadação auferida naquele ano com o ITCMD, considerando-se a informação obtida por meio da LAI.

É oportuno reiterar que esse valor corresponde à renúncia fiscal estimada para *todas* as doações beneficiadas por hipóteses de imunidade e isenção previstas pela legislação/regulamentação estadual do ITCMD. Isso significa, portanto, que a renúncia fiscal especificamente vinculada a doações para OSC no estado é, seguramente, ainda menor.

O Rio de Janeiro, por sua vez, informou que o valor total de doações imunes e isentas em 2016 e 2017 pela legislação estadual do ITCMD foi de, respectivamente, R\$ 3,57 milhões e R\$ 11,58 milhões, conforme mostra a Tabela 5, a seguir. Como não se dispõe de informações individualizadas e como também para esse estado as alíquotas variam de acordo com o valor da operação, mais um exercício de simulação pode ser útil, aplicando-se novamente a maior alíquota aplicável no biênio, também de 8%.

TABELA 5 - RIO DE JANEIRO: DOAÇÕES IMUNES E ISENTAS EM 2016 E 2017

	2016	2017
<i>Doações isentas</i>	R\$ 2.706.051,4	R\$ 5.131.820,2
<i>Doações imunes</i>	R\$ 868.908,7	R\$ 6.448.411,5
<i>Total doações</i>	R\$ 3.574.960,1	R\$ 11.580.231,6
<i>Alíquota máxima</i>	8%	8%
<i>A. Renúncia estimada</i>	R\$ 285.996,8	R\$ 926.418,5
<i>B. Arrecadação total informada via LAI</i>	R\$ 2.169.710.506,9	R\$ 1.318.057.096,5
<i>Renúncia/ Arrecadação total</i>	0,013%	0,070%

Fonte: **elaboração própria.**

De forma semelhante ao que se observou para Pernambuco, também no Rio de Janeiro a estimativa aponta para uma renúncia fiscal ligada a doações imunes/isentas bastante modesta, nos dois anos. Em 2016, o valor seria de R\$ 285.000,00, ou 0,013% da arrecadação anual com ITCMD. Já em 2017, observa-se uma elevação no valor es-

timado da renúncia, que alcança R\$ 926.000,00, ou 0,07% da arrecadação anual.

3.5. É POSSÍVEL ESTIMAR VALORES QUE DEIXAM DE SER ARRECADADOS (EVASÃO)?

Para que uma estimativa dessa natureza seja desenvolvida, é preciso que se disponha de bases de dados que contenham informações específicas sobre os valores de doações realizadas a OSCs, bem como sobre os estados de origem e de destino das operações – trata-se de informações necessárias para que se possam apurar os montantes eventualmente evadidos. A pesquisa *não localizou*, porém, nenhuma base de dados com essas características.

Entre as principais pesquisas setoriais disponíveis, e por tal condição, possíveis fontes para essas informações, estão o *Censo GIFE 2016*, a pesquisa *BISC/Comunitas* e a *Pesquisa Doação Brasil*, do Idis, anteriormente referidas. Quanto às duas primeiras, observa-se a tentativa de mapear informações sobre transferências de recursos a OSCs feitas por empresas (no caso do BISC) e fundações, institutos e empresas (no caso do GIFE).

Essas fontes, todavia, apresentam duas principais limitações: primeiro, não há distinção entre as formas de repasse de recursos a OSCs, e, em razão disso, os valores correspondentes a doações e a pagamentos por serviços prestados não são segregados. Como resultado, não se pode saber o que precisamente corresponde a valores doados; em segundo lugar, não se pode identificar origem e destino das doações com clareza. Essa limitação é crítica, por várias razões: (i) porque as alíquotas incidentes nessas operações não são uniformes entre os estados; (ii) porque há especificidades nas hipóteses de isenção; e (iii) porque as obrigações de recolhimento são também variáveis entre os estados quando o doador não reside no mesmo estado do donatário.

A pesquisa realizada pelo Idis, por seu turno, reúne informações que permitem compreender com considerável profundidade o perfil dos doadores brasileiros, assim como suas motivações para doar. Contudo, não oferece dados (e nem pretendeu fazê-lo) sobre o volume global de doações, sua composição por tipo de destinatário e sua distribuição geográfica, recaindo, assim, nas mesmas limitações apontadas acima.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diferentemente do que ocorre com o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), principal fonte de receitas tributárias dos estados brasileiros, observa-se, em relação ao ITCMD, um quadro de baixa disponibilidade de dados públicos abertos, circunstância que impede a compreensão do “perfil” da arrecadação a ele associado – com o que nos referimos, por exemplo, aos pesos relativos de heranças e doações, assim como à participação de pessoas físicas e jurídicas na arrecadação derivada de doações.

Embora não se possa afirmar de forma cabal, a reduzida preocupação em, ativamente, dar transparência a essas informações parece espelhar o fato de que a participação do ITCMD nas receitas estaduais é, de modo geral, pouco relevante – totalizando apenas 1% das receitas tributárias, em média –, o que talvez explique o não processamento e a não veiculação pública de dados detalhados em bases rotineiras.

Apesar disso, a pesquisa feita sobre os procedimentos de recolhimento adotados pelos diversos estados da federação e pelo Distrito Federal revelou que na grande maioria dos casos há sistemas estruturados, parte deles eletrônicos, para capturar informações que, se disponíveis, permitiriam melhor compreender o perfil da arrecadação do ITCMD. É verdade que ainda não se vislumbrou uma solução definitiva para o desafio último da pesquisa, que é determinar de modo preciso o valor arrecadado especificamente com doações a OSCs.

Ainda assim, a possibilidade de decompor a arrecadação do ITCMD entre heranças e doações e, para esse último componente, entre doações a pessoas físicas e jurídicas, afigurou-se alcançável, dadas as características daqueles sistemas, como se procurou demonstrar neste capítulo. Com base nessa constatação, o estudo solicitou a todos os estados brasileiros e ao Distrito Federal com o auxílio da LAI dados que pudessem responder às questões inicialmente propostas.

Não se pode dizer que o volume das informações fornecidas, e mesmo a sua qualidade em alguns casos, tenha sido satisfatório, o que revela ainda a necessidade de fortalecer o instituto da LAI, bem como, ao que tudo indica, a capacidade de processamento de dados públicos pelas Secretarias da Fazenda estaduais.

Contudo, apesar da exiguidade das informações oferecidas, algumas conclusões relevantes podem ser extraídas dos dados obtidos pela pesquisa até o presente momento. Duas delas merecem destaque.

Em primeiro lugar, foi possível confirmar que é ínfimo o valor do ITCMD arrecadado com doações a pessoas jurídicas, grupo que inclui as OSCs. Como mostrado acima, nos dez estados para os quais se pôde obter essa informação, a contribuição para a composição do valor arrecadado com esse tributo situa-se entre 0,2% e 3,4%.

Um corolário dessa constatação é o de que, se todas as doações a pessoas jurídicas fossem isentas do recolhimento do ITCMD, uma eventual recomposição da receita renunciada requereria ajustes inferiores a 0,09 pontos percentuais na alíquota hoje incidente sobre operações de transmissão *causa mortis* nas simulações feitas com três estados.

Uma segunda conclusão refere-se ao valor da renúncia fiscal hoje já praticado pelos estados e pelo Distrito Federal em operações que envolvem doações a OSC. Muito embora aqui também tenham sido verificadas dificuldades para a obtenção de informações, o que se pôde constatar com base nos dados fornecidos por dois estados é que, atualmente, a renúncia fiscal envolvendo *todas as hipóteses* de isenção e não incidência não atinge 0,25% da atual arrecadação com o ITCMD.

Diante disso, pode-se supor, desde já, que a ampliação das hipóteses de imunidade e isenção que venham a alcançar um conjunto mais amplo de doações a OSC (em face do que ocorre hoje) não produzirá efeitos fiscais relevantes.

Rafael Oliva

Rafael Oliva é graduado e mestre em Economia (Unicamp) e doutor em Administração Pública e Governo (EAESP/FGV). É autor de Alinhamento entre o investimento social privado e o negócio (GIFE, 2016).

CONCLUSÃO

**Recomendações para
aperfeiçoamento da
legislação**

Eduardo Pannunzio

Os capítulos anteriores deste livro apresentaram uma visão abrangente sobre tributação de doações a Organizações da Sociedade Civil (OSCs) em perspectiva comparada e na experiência brasileira (tanto legislativa, quanto de sua jurisprudência), além de expor dados econômicos relativos ao caso brasileiro. Como vimos, a tributação de doações a OSCs no Brasil destoa das práticas internacionais, cria um ambiente de insegurança jurídica para as organizações e não gera receitas relevantes na composição do orçamento público. Trata-se, francamente, de um anacronismo do sistema tributário brasileiro.

A esta altura, algumas conclusões já foram sugeridas pelos pesquisadores e pesquisadoras em cada capítulo. É importante, no entanto, concentrar esforços também no passo seguinte à crítica à legislação brasileira existente: sugerir mudanças que a aperfeiçoem e impulsionem a prática de doações a OSCs, ainda incipiente no país.

Há quatro principais vias para eliminar ou, ao menos, mitigar o impacto do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) sobre doações: (i) aperfeiçoamento das legislações estaduais, conferindo-se isenção às OSCs já não alcançadas pela imunidade constitucional a impostos; (ii) alteração da resolução do Senado que fixa alíquotas máximas do ITCMD, estabelecendo-se alíquota máxima reduzida para as doações a OSCs; (iii) edição de lei geral do ITCMD, contribuindo-se para a uniformização de conceitos ao longo do território nacional; e (iv) atualização da previsão constitucional sobre imunidade a impostos, estendendo-a a todas as OSCs que atuem em áreas de interesse público.

1. APERFEIÇOAMENTO DAS LEGISLAÇÕES ESTADUAIS

A via possivelmente mais legítima para buscar a desoneração das doações a OSCs no país é a alteração das legislações estaduais. Afinal, no desenho constitucional de 1988, o ITCMD é um imposto de competência dos estados.

Esse resultado pode ser alcançado com mudanças relativamente simples, criando-se uma nova hipótese de isenção nas leis que disciplinam o ITCMD. É o que fez, por exemplo, o estado do Rio de Janeiro em 2017. A Lei Estadual nº 7.786, de 16 de novembro de 2017, al-

terou a lei que dispõe sobre o ITCMD (Lei Estadual nº 7.174/2015) para, entre outras alterações, incluir um novo inciso ao art. 8º, que trata dos casos de isenção do imposto. O novo inciso estendeu o benefício fiscal às seguintes hipóteses:

XVIII – A transmissão *causa mortis* e a doação a fundações de direito privado com sede no Estado do Rio de Janeiro, bem como a associações de assistência social, saúde e educação, ou das que mantenham atividades em ao menos um dos temas citados nos incisos do artigo 3º da Lei 5.501, de Julho de 2009, independente de certificação, inclusive as instituições sem finalidade econômica financiadoras e daquelas dedicadas a constituição de fundos para financiamento das instituições isentas ou de suas atividades.

Observe-se que os temas listados no referido art. 3º da Lei Estadual nº 5.501/2009, que trata da qualificação como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip) no estado do Rio de Janeiro, são muito semelhantes àqueles constantes do art. 3º da Lei nº 9.790/1999 (Lei Federal das Oscips), tido como referência para identificar os temas ou áreas considerados legalmente de *interesse público*.¹ Dessa forma, o legislador fluminense acabou por isentar do ITCMD as doações a fundações e a associações que atuam em áreas de interesse público.

Cabe também notar que, apesar de fazer referência à legislação estadual das Oscips, o dispositivo expressamente afasta a necessidade de a organização ser certificada como Oscip. Basta que ela mantenha atividades de interesse público. Essa desvinculação a certificações prévias facilita o acesso à isenção e está alinhada com tendências mais recentes nesse sentido. O chamado Novo Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil (MROSC) (Lei nº 13.019/2014, com a redação dada pela Lei nº 13.204/2015), por exemplo, deixou de condicionar o estabelecimento de parcerias com governos e a utilização de outros benefícios a qualquer forma de certificação.²

Estados que se disponham a isentar OSC de interesse público poderiam seguir o precedente do Rio de Janeiro, possivelmente incorporando aperfeiçoamentos para tornar a redação ainda mais clara,

simples e efetiva. Uma sugestão de redação para esse dispositivo seria:

Estão isentas do imposto: a transmissão *causa mortis* e doação às fundações e associações sem fins lucrativos cuja área de atuação preponderante corresponda a uma das finalidades indicadas no art. 3º da lei n. 9.790, de 23 de março de 1999, independentemente de certificação, observado o disposto no parágrafo único do mesmo dispositivo.

Uma redação como essa tem as vantagens de (i) não limitar a isenção às OSCs que tenham sede no ente federativo tributante (como fez a legislação fluminense em relação às fundações); (ii) não tratar como isentas OSCs que, em realidade, são imunes e já estão excluídas do âmbito de incidência do ITCMD (caso das organizações de assistência social, educação e saúde);³ (iii) exigir que a atuação preponderante das OSCs ocorra em área de interesse público, e não apenas que nela “mantenham atividades”, a fim de afastar organizações que atuem apenas marginalmente em prol do interesse público; e (iv) já incluir OSCs financiadoras (*grantmakers*), na medida em que o parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.790/1999 esclarece que a dedicação a atividades de interesse público abrange não apenas a execução direta de projetos e programas, mas também a “doação de recursos físicos, humanos e financeiros” e a “prestação de serviços intermediários de apoio a outras organizações sem fins lucrativos e a órgãos do setor público que atuem em áreas afins”.

Esse caminho pressupõe que tão somente OSCs de interesse público devam ser contempladas pela isenção, excluindo as demais. No entanto, tal pressuposto está longe de ser inquestionável, a começar pelo fato de que o associativismo para qualquer fim lícito, seja ele de interesse público ou não, é algo estimulado pela Constituição.⁴ Mas não apenas por isso.

As doações, embora impliquem acréscimo patrimonial ao doador, não são tributadas pelo Imposto de Renda (IR), ao menos no caso de pessoas físicas.⁵ Segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho, isso ocorre porque sua tributação foi constitucionalmente reservada aos estados (ITCMD), limitando a competência da União (IR).⁶ No entanto, esclarece Coêlho, o verdadeiro fato gerador do ITCMD seria igualmente aquele acréscimo patrimonial, e não a transferência patrimonial (que seria o fato gerador “apenas na aparência”).⁷

Essa analogia entre IR e ITCMD naturalmente desperta polêmica, assim como a própria ideia de que doações não poderiam estar sujeitas ao IR.⁸ No entanto, há algo de comum entre ambos os tributos, ainda que quando vistos de uma perspectiva mais econômica do que jurídica. Nesse sentido, vale notar que o direito brasileiro já contempla ampla desoneração dos acréscimos patrimoniais das OSCs ao dispensá-las, por meio de isenção, do IR. É o que dispõe a Lei nº 9.532/1997, em seu art. 15.⁹

Nos termos desse artigo, a isenção alcança quaisquer “instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis [...] sem fins lucrativos”. Essa disposição abrange não apenas as OSCs de interesse público, mas, inclusive, as chamadas “entidades de benefício mútuo”, ou seja, aquelas que se destinam a proporcionar bens ou serviços a um círculo restrito de associados¹⁰ (como um clube, por exemplo).

Estando as OSCs em geral já dispensadas do IR, é coerente com o ordenamento jurídico brasileiro estender-lhes também a isenção do ITCMD. A Lei nº 9.532/1997 estabelece, inclusive, alguns requisitos que devem ser atendidos pelas OSCs para fazer jus à isenção ao determinar, no § 3º do art. 15, que “[à]s instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas ‘a’ a ‘e’ (...)”.¹¹

As OSCs estão familiarizadas com tais requisitos legais, que, apesar de terem sofrido alguns ajustes ao longo do tempo, já vigoram há mais de 20 anos. Dessa forma, a fim de reforçar ainda mais a sintonia entre as legislações do IR e do ITCMD, estados e Distrito Federal que optem por conceder isenção ampla a OSCs poderiam valer-se das mesmas exigências. Uma sugestão de redação de dispositivo legal nesse sentido seria:

[Estão isentas do imposto:] a transmissão *causa mortis* e doação às fundações e associações sem fins lucrativos que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, inclusive as que atuam por meio da doação de recursos físicos, humanos e financeiros ou da prestação de serviços intermediários de apoio, contanto que atendam aos requisitos estabelecidos no art. 12, § 2º, alíneas ‘a’ a ‘e’, da lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

Atualmente, como já mencionado na introdução e detalhado no Capítulo 2, apenas nove estados garantem isenção de ITCMD para OSC – e, assim mesmo, de forma parcial, contemplando apenas aquelas que atuam em algumas poucas áreas. Uma importante barreira tributária às doações será removida caso os estados e o Distrito Federal incorporem previsões mais amplas e coerentes em suas legislações de ITCMD.

A - PROCEDIMENTO PARA O EXERCÍCIO DA ISENÇÃO

O impacto positivo da isenção de ITCMD pode ser minado se não for acompanhado do estabelecimento de procedimentos adequados para o seu gozo (ou revisão dos procedimentos existentes). Afinal, não é raro que benefícios desse tipo sejam atrelados ao cumprimento de ritos burocráticos e morosos, difíceis de serem percorridos por boa parte das OSCs, como se pôde verificar no Capítulo 2, sobretudo. Essa lógica precisa ser revertida. Ao aperfeiçoar as legislações de ITCMD, os estados e o Distrito Federal fariam bem em seguir três principais diretrizes.

A primeira delas é tornar a isenção *autodeclaratória*, dispensando-se qualquer procedimento prévio de “reconhecimento” administrativo. É o que já ocorre, há muito, com a isenção do IR: as OSCs simplesmente se declaram, nas respectivas Escriturações Contábeis Fiscais (ECFs) apresentadas periodicamente à Secretaria da Receita Federal, como “imunes” ou “isentas”, reservando-se a Receita a prerrogativa de suspender o benefício se a organização “houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais”.¹³

A segunda diretriz representa, em certa medida, uma contrapartida às vantagens do sistema autodeclaratório. Consiste em exigir que as OSCs isentas *declarem* ao Fisco estadual, anualmente ou mediante outra periodicidade, *as doações recebidas*.¹⁴ Isso permitiria ao Fisco a identificação de movimentações suspeitas ou de valor elevado, direcionando suas ações de fiscalização aos casos em que elas, de fato, justificam-se. Em outras palavras: ao invés de dispender recursos

humanos e materiais examinando cada pedido de reconhecimento de isenção, esses recursos seriam empregados de forma mais eficiente nas situações em que há maior probabilidade de haver irregularidades ou em que os ganhos de arrecadação decorrentes de eventual autuação superem o custo de mobilização da máquina estatal. Novamente, isso é o que já acontece em relação ao IR, na medida em que as OSCs declaram as doações recebidas nas ECFs submetidas à Receita Federal.

Finalmente, a terceira diretriz é de *transparência*. Atualmente, mesmo nos poucos estados em que se garante isenção a determinados grupos de OSC, como São Paulo, a relação daquelas que desfrutam do benefício não é divulgada ativamente. Para ter acesso a esse dado, os interessados necessitam mover pedidos com base na Lei de Acesso à Informação junto às diversas repartições fiscais. Isso impede o funcionamento de um saudável controle social complementar ao controle estatal. Dessa forma, é importante que os estados disponibilizem, em meios acessíveis a qualquer cidadão (especialmente nas páginas oficiais na internet), a lista das OSCs isentas de ITCMD.

Essas três diretrizes devem ser implementadas, na maior medida possível, por meio de tecnologias eletrônicas, que dispensem o comparecimento da OSC ou a submissão de documentos em papel perante as repartições fiscais. Em muitos casos, vale dizer, essa implementação não demanda sequer alteração de lei, na medida em que os procedimentos para o exercício de isenções são, frequentemente, regulados em atos infralegais, como decretos, portarias ou resoluções administrativas.

B - EXIGÊNCIAS DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) (Lei Complementar nº 101/2000) estabelece regras para a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária, em particular em seu art. 14.¹⁵

A princípio, conforme estabelecido por esse dispositivo legal, a criação de isenção de ITCMD a OSCs demandaria a realização de estimativa de impacto orçamentário-financeiro, bem como a (i) demonstração de que a renúncia fiscal não afetará as metas de resultados fiscais ou a (ii) adoção de medidas de compensação, além de observância às normas da lei de diretrizes orçamentárias.

Como evidenciado no Capítulo 4 deste livro, porém, a arrecadação de ITCMD com doações a pessoas jurídicas – universo mais amplo que apenas o de OSC – é relativamente ínfima. Em nenhum dos estados em relação aos quais se logrou obter informações, essa arrecadação supera 0,021% da receita corrente líquida. Nesse contexto, não nos parece que seja difícil demonstrar que a renúncia decorrente de isenção ampla das OSCs ao ITCMD não afetaria as metas de resultados fiscais ou, alternativamente, que poderia ser facilmente compensada com outras medidas, não necessariamente por meio de aumento da alíquota (eventuais ganhos de eficiência na fiscalização, por exemplo, poderiam gerar resultados expressivos). De qualquer modo, esse é um cálculo que precisa ser feito estado a estado.

2. ALTERAÇÃO DA RESOLUÇÃO DO SENADO QUE FIXA ALÍQUOTAS MÁXIMAS DO ITCMD

De acordo com o art. 155, § 1º, IV, da Constituição Federal (CF), cabe ao Senado Federal fixar as alíquotas máximas do ITCMD. Atualmente, isso é feito pela Resolução nº 9/1992, que fixou uma única alíquota máxima de 8% e previu, no caso das transmissões *causa mortis*, que as alíquotas poderão ser progressivas em função do quinhão de cada herdeiro.

Nada sugere, porém, que o Senado está limitado a definir uma única alíquota máxima, aplicável indistintamente a toda herança ou doação. Pelo contrário, o dispositivo constitucional fala em “alíquotas”, no plural, já dando a entender a possibilidade de serem fixadas alíquotas máximas distintas por fato gerador. Nesse sentido, Regina Celi Pedrotti Fernandes sugere que é viável uma diferenciação de alíquotas para os casos de transmissão *causa mortis*, de um lado, e de transmissão *inter vivos* (doação), de outro.¹⁶

Essa não é a única distinção possível. É interessante notar, inclusive, que na vigência da Constituição anterior – que também atribuía ao Senado a fixação de alíquota máxima para o imposto sobre transmissão, a qualquer título, de bens imóveis (art. 23, § 2º) –, o Senado editou a Resolução nº 99/1981. O ato estabelecia alíquotas diferen-

ciadas conforme se tratasse de transmissão compreendida no sistema financeiro de habitação (0,5% a 2%), de outras transmissões a título oneroso (2%) ou de quaisquer outras transmissões (4%).

Dessa forma, é perfeitamente compatível com o texto e com a experiência constitucional brasileira que o Senado estabeleça uma alíquota máxima específica para o ITCMD incidente sobre doações a OSCs. Essa diferenciação não constituiria medida arbitrária, uma vez que está fundada em outras normas da Constituição, como as referentes à liberdade de associação.¹⁷

Seria possível cogitar, inclusive, de o Senado estabelecer alíquota máxima de 0% sobre essa modalidade de doação. No entanto, medida dessa natureza teria o efeito prático de suprimir a competência dos estados e do Distrito Federal em tributar parte das doações, sendo de duvidosa constitucionalidade.

Idealmente, portanto, a alíquota máxima aplicável a doações a OSCs deveria ser a menor possível, contanto que não seja tão inexpressiva a ponto de caracterizar uma indevida supressão da competência para a tributação de doações. Um possível referencial nesse sentido seria o percentual de 0,5% que constava como menor alíquota máxima na antiga resolução do Senado Federal nº 99/1981.

A alteração da atual resolução nº 9/1992 para o fim de fixar uma alíquota máxima diferenciada para doações a OSCs poderia seguir a mesma linha já discutida na seção precedente:

Art. 1º As alíquotas máximas do imposto de que trata o inciso I do art. 155 da Constituição Federal **serão as seguintes, a partir de [data]:**

I – transmissões *causa mortis* e doações a fundações e associações sem fins lucrativos que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, inclusive as que atuam por meio da doação de recursos físicos, humanos e financeiros ou da prestação de serviços intermediários de apoio, contanto que atendam aos requisitos estabelecidos no art. 12, § 2º, alíneas ‘a’ a ‘e’, da lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997: 0,5% (meio por cento);

II – quaisquer outras transmissões *causa mortis* e doações: 8% (oito por cento).

Art. 2º As alíquotas dos impostos, fixadas em lei estadual, poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber, nos termos da Constituição Federal.

Art. 3º Esta resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 4º Revogam-se as disposições em contrário. (Grifamos as sugestões de alteração em relação à Resolução nº 9/1992)

Essa eventual mudança, em si, já teria um potencial impacto sobre o volume de doações a OSCs. Indivíduos, por exemplo, teriam um estímulo adicional a destinar parte de seu patrimônio a uma OSC ao invés de deixá-los a seus descendentes, na medida em que esse patrimônio seria mais bem preservado de onerações tributárias.

3. EDIÇÃO DE LEI COMPLEMENTAR COM NORMAS GERAIS SOBRE ITCMD

Uma lei complementar definindo normas gerais sobre ITCMD não teria o condão de afastar o imposto sobre doações a OSCs. Tentativa de nela incluir algum tipo de isenção nesse caso possivelmente seria alvo de questionamentos quanto à sua constitucionalidade, na medida em que minaria a competência dos estados e do Distrito Federal estabelecida no art. 155, I, sem maiores respaldos no texto constitucional. Além disso, o art. 146, III, “a”, da Constituição deixa claro que o papel fundamental dessa lei complementar é definir os “fatos geradores, bases de cálculo e contribuinte”.

Especificamente para o ITCMD, a Constituição ainda remete à lei complementar a definição da competência nos casos em que o doador tiver domicílio ou residência no exterior e em que o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior (art. 155, § 1º, III, “a” e “b”).

Na ausência dessa lei, os estados e o Distrito Federal vêm legislando autonomamente na matéria, em um cenário já descrito neste

livro. Em função disso, há uma grande disparidade no tratamento de aspectos centrais do imposto, como é o caso do fato gerador (a doação enquanto negócio jurídico ou a efetiva transmissão do bem a título de doação?), do contribuinte (doador ou donatário?) ou da possibilidade de tributação de doações provenientes do exterior (pode ocorrer na ausência de lei complementar?).

Uma equalização desses aspectos teria o potencial de contribuir para uma maior uniformização das normas sobre ITCMD, racionalizando o sistema e conferindo maior segurança jurídica aos contribuintes. Ainda que as OSCs não sejam integralmente dispensadas do imposto, uma mudança como essa já representaria um ganho relevante.¹⁸

4. ATUALIZAÇÃO DA PREVISÃO CONSTITUCIONAL SOBRE IMUNIDADE A IMPOSTOS

A atual regra constitucional que assegura imunidade a impostos às OSCs de educação e assistência social (art. 150, VI, “c”) – e apenas a essas OSC – remonta à Constituição de 1946 (art. 31, V, “b”). Embora a configuração da sociedade civil brasileira tenha se alterado significativamente nas últimas sete décadas, o direito brasileiro mantém exatamente o mesmo regime.

Essa regra demanda, evidentemente, uma atualização. Se, em 1946, as OSCs de interesse público resumiam-se praticamente àquelas que atuavam nas áreas de educação e assistência social, é importante ressaltar que não é esse o cenário atual. Uma grande diversidade de áreas inclusive já foi alçada, no plano legal (pela Lei nº 9.790/1999), à condição de áreas de interesse público – cultura, direitos humanos e meio ambiente são algumas delas. Não é razoável dar um tratamento mais benéfico apenas às OSCs de educação e assistência social.

Em realidade, a definição de quais áreas são consideradas de interesse público é algo naturalmente dinâmico, que evolui com o tempo. Dessa forma, ao invés de simplesmente acrescentar mais áreas no mencionado art. 150, VI, “c”, da Constituição, seria preferível conceder imunidade às

“instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, e aquelas cuja área de atuação preponderante corresponda à finalidade de interesse público, atendidos os requisitos da lei”.

Isso permitirá que a lei (complementar)¹⁹ consiga ajustar, gradualmente, o espectro de OSCs contempladas pelo regime de imunidade.

Uma vez consideradas imunes, as OSCs de interesse público, ao menos, estariam automaticamente protegidas contra qualquer investida dos estados ou do Distrito Federal para exigir-lhes pagamento de ITCMD (ou de qualquer outro imposto). Afinal, a imunidade implica a supressão da competência tributária em relação às situações por ela contempladas.

MENSAGEM FINAL

Na introdução deste livro, situou-se a tributação das doações na evolução constitucional brasileira, chamando atenção para o fato de que, no tocante às doações de recursos financeiros – foco da presente pesquisa –, essa é uma novidade da Constituição de 1988. A quase totalidade das Constituições republicanas que a precederam (1934, 1937, 1946, 1967 e 1969) limitava a tributação das transferências patrimoniais *inter vivos* aos bens imóveis, sendo a Constituição de 1891 a única a não fazer essa restrição.

Até hoje, porém, o Congresso Nacional não editou lei complementar traçando normas gerais sobre o ITCMD incidente na transferência de bens móveis, incluindo a doação de recursos financeiros. Dessa forma, os estados e o Distrito Federal têm legislado autonomamente sobre a matéria, resultando num arcabouço regulatório confuso e pouco uniforme. A maioria das leis assim emanadas não distingue as doações para fins privados daquelas feitas no interesse público, sujeitando as OSCs a um duplo ônus: o custo financeiro do imposto e os custos de conformidade para atuar em um ambiente marcado pela insegurança jurídica.

Não chega a ser uma jabuticaba, mas está quase lá. O Capítulo 1 identificou que, em um universo de 75 países analisados, apenas outros dois países (Coreia do Sul e Croácia) tributam igualmente doações a OSCs, sem dispender um tratamento diferenciado a essas organizações.

O ITCMD desestimula a consolidação de uma cultura de doação no Brasil, prejudicando não apenas as OSCs, mas também a sociedade brasileira como um todo. Afinal, as OSCs são motores de inovação social, de promoção de direitos, de combate ao arbítrio. Ampliam o espaço de engajamento cívico. Impulsionam a democracia.

Além disso, o prejuízo causado pela tributação de doações não é minimamente compensado pela arrecadação que proporciona aos cofres públicos, tendo o Capítulo 4 da presente obra colhido evidências de que a receita tributária advinda de doações a pessoas jurídicas – o que inclui não apenas as OSCs – corresponde a um percentual ínfimo (inferior a 0,021%) dos orçamentos dos governos estaduais analisados.

Para superar essa realidade, o caminho mais evidente é a inclusão, nas legislações de ITCMD dos estados e do Distrito Federal, de previsão isentando do imposto as doações feitas a fundações e associações que atendam aos requisitos da Lei nº 9.532/1997 (que já as isenta do IR). É preciso, ainda, que sejam revistos os procedimentos para o exercício dessa isenção, tornando-a autodeclaratória, sem prejuízo de se demandar das OSCs que periodicamente informem os governos das doações recebidas (para fins de uma fiscalização eficiente) e de incrementar os níveis de transparência em que o sistema funciona.

Paralelamente a esse esforço junto aos estados e Distrito Federal, faz-se necessário discutir a alteração da resolução do Senado Federal que estabelece as alíquotas máximas do ITCMD, fixando-se uma alíquota máxima diferenciada para as doações a OSCs – a Conclusão deste livro procurou, inclusive, apresentar os contornos de um anteprojeto nesse sentido.

Além disso, a edição de uma lei complementar com normas gerais sobre ITCMD poderia contribuir para a criação de um ambiente juridicamente mais estável nessa matéria. Lei nesse sentido terá, contudo, de acomodar um conjunto de questões e interesses que vai bem além das doações para fins de interesse público ou das OSCs. Com isso em vista, é preciso calibrar a quantidade de energia a ser empregada nessa frente.

Por fim, justifica-se um debate sobre a conveniência de se atualizar a previsão constitucional relativa à imunidade de OSCs a impostos (art. 150, VI, “c”), estendendo-a a toda OSC que atue em área de interesse público.

O país enfrenta, atualmente, uma crise fiscal de grandes dimensões, colocando em xeque a capacidade do Estado de endereçar adequadamente todas as necessidades de sua população. Exatamente por isso, exige de todos uma boa dose de ousadia e imaginação na construção de soluções que contribuam para uma maior canalização da riqueza privada para fins públicos, ampliando o volume de recursos destinados a enfrentar as carências sociais. A eliminação do ITCMD sobre doações a OSCs é uma resposta nesse sentido.

NOTAS

1. A tributação da transferência de propriedade no Brasil é anterior à República, remontando à época da vinda de D. João VI ao Brasil. Cf. FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre transmissão causa mortis e doação – ITCMD**. 2. ed. São Paulo: RT, 2005. p. 26.
2. Conforme a seguir esclarecido, o foco desta pesquisa está na doação de recursos financeiros (moeda, especialmente), que correspondem a bens móveis de acordo com a legislação brasileira.
3. Cf. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24/2/1891, art. 9º, 3º. Vide FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre transmissão causa mortis e doação – ITCMD**. 2. ed. São Paulo: RT, 2005. p. 28.
4. Cf. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16/7/1934, art. 8º, I; Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10/11/1937, art. 23, I, “c”; Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18/9/1946, art. 19, III. Vide também BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Imposto estadual sobre doações. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. v. 5. p. 320; FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre transmissão causa mortis e doação – ITCMD**. 2. ed. São Paulo: RT, 2005. p. 46; e OLIVEIRA, Angelina Mariz de. Tributação de doações. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 124, p. 8, jan. 2006.
5. Cf. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18/9/1946, art. 29, III, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 5/1961. Vide também FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre transmissão causa mortis e doação – ITCMD**. 2. ed. São Paulo: RT, 2005. p. 47.
6. Cf. Emenda Constitucional nº 18/1965, art. 9º.
7. Cf. Constituição da República Federativa do Brasil, de 24/1/1967, art. 24, I.
8. Cf. Constituição da República Federativa do Brasil, de 24/1/1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 1, de 17/10/1969, art. 23, I. Vide também BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **Imposto estadual sobre doações**, cit., p. 320; e FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre transmissão causa mortis e doação – ITCMD**. 2. ed. São Paulo: RT, 2005. p. 48.

- ⁹ Cf. Código Tributário Nacional, título III, cap. III, seção III (art. 35-42).
- ¹⁰ Esclarece Ricardo Lacaz Martins que “a tributação conjunta das doações e sucessões é a forma mais evidente de evitar a evasão do imposto sucessório”. Cf. MARTINS, Ricardo Lacaz. **Tributação das heranças e doações**. 1998. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo. p. 138.
- ¹¹ Cf. art. 155: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: ‘I – transmissão *causa mortis* e *doação*, *de quaisquer bens ou direitos*; (...)’”. (Grifo nosso)
- ¹² Cf. BIAVA JÚNIOR, Roberto. A incidência do ITCMD quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou quando o “de cujus” possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior: análise da constitucionalidade das leis estaduais que instituíram o ITCMD nestas hipóteses. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 26, p. 315, 2011; FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação – ITCMD**. 2. ed. São Paulo: RT, 2005, p. 48; e MARTINS, Ricardo Lacaz. **Tributação das heranças e doações**. 1998. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo. p. 160. De acordo com Clayton Eduardo Prado, “a atual Constituição Federal, ao remodelar o imposto sobre transmissões gratuitas, restabeleceu a normatividade anterior à EC n. 18/65, aproximando-se do direito vigente nas demais nações ocidentais, pois era inconcebível a sua incidência somente sobre transmissões imobiliárias em época cujos valores mobiliários são consideravelmente mais representativos”. Cf. PRADO, Clayton Eduardo. Reflexos da lei n. 11.441/2007 no ITCMD – Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação. **Revista do Advogado**, São Paulo, ano XXVII, n. 91, p. 51-52, mai. 2007.
- ¹³ Cf. FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação – ITCMD**. 2. ed. São Paulo: RT, 2005. p. 48.
- ¹⁴ Nas palavras de Fernandes, “(...) houve uma redução da competência dos estados-membros em razão da transferência da competência impositiva do imposto sobre transmissão de bens móveis a título oneroso aos municípios. Mas essa redução foi compensada pelo legislador constitucional ao ampliar a competência estadual e distrital para a tributação de transmissão de bens e direitos móveis e título gratuito *causa mortis* e *inter vivos* (doação)”. Cf. FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação – ITCMD**. 2. ed. São Paulo: RT, 2005. p. 48-49.

15. Cf. Constituição Federal, art. 146, III, "a".
16. Cf. Constituição Federal, art. 155, § 1º, III.
17. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 439.
18. De acordo com Fernandes, "(...) a lei complementar em vigor – Código Tributário Nacional – não regula as transmissões de bens e direitos móveis, pois à época de sua entrada em vigor (1966) não existia previsão constitucional". Cf. FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação – ITCMD**. 2. ed. São Paulo: RT, 2005. p. 51.
19. Cf. Constituição Federal, art. 24, § 3º: "Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades".
20. Cf. Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, art. 34, § 3º: "Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nela previsto".
21. Cf. BARRUFINI, Frederico Liserre. **Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD): aspectos polêmicos, especialmente do ponto de vista prático** [online]. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=144466&key=2937488>. Acesso em: 09/03/2019; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Imposto estadual sobre doações. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. v. 5. p. 323; e FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação – ITCMD**. 2. ed. São Paulo: RT, 2005. p. 55-56. Essa última autora agrega um terceiro argumento para atividade normativa dos estados e DF: "os entes federados possuem competência impositiva".
22. Conforme previsto no art. 155, § 1º, IV, do texto constitucional. Nos anais do Senado (no período compreendido entre 1988-1992), em pesquisa sobre o processo de elaboração da Resolução nº 9/1992, não foram encontrados registros de maiores discussões para além da contida no livro 04/1992. Nesse livro, o Parecer nº 29/1992 (sobre o pro-

jeto de Resolução nº 9/1992, de relatoria do então Senador Eduardo Suplicy) discorre apenas sobre a relação existente entre a fixação de alíquota máxima (8%) e a ideia de capacidade contributiva do contribuinte, na medida em que “(...) sendo ele [o ITCMD] classificado como um tributo direto, é, como tal, adequado ao sistema de alíquotas progressivas em função do acréscimo de riqueza havido por herança ou doação”. Cf. BRASIL. Senado Federal. **Anais da República** [digitalizados]. Senado Federal, 1992, p. 8. Disponível em: <https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf-digitalizado/Anais_Republica/1992/1992%20Livro%204.pdf>. Acesso em: 31/01/2019.

²³ Cf. Constituição Federal, art. 150, VI, “c”. Por esta regra, a Constituição retira competência da União, estados, DF e municípios para instituir impostos sobre OSCs de assistência social ou de educação. Qualquer tentativa nesse sentido, mesmo que por meio de lei, seria inconstitucional. Na prática, isso significa que essas OSCs estão constitucionalmente dispensadas do recolhimento de impostos.

²⁴ É o que ocorre no estado do Rio Grande do Sul. Além disso, diversas legislações, como a paulista, preveem que, se o donatário for domiciliado em outro estado, o contribuinte passa a ser o doador.

²⁵ Vale ressaltar que não se está aqui fazendo referência à certificação de Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip), mas, sim, às organizações da sociedade civil que tenham atuação voltada às questões de interesse público.

²⁶ Originalmente apresentada como dissertação de mestrado à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre transmissão causa mortis e doação – ITCMD**. 2. ed. São Paulo: RT, 2005. Além disso, cabe mencionar o pioneiro trabalho de Ricardo Lacaz Martins, que, em 1998, apresentou dissertação à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo sob o título *Tributação das heranças e doações*. É uma pena que esse trabalho não tenha sido publicado. Cf. MARTINS, Ricardo Lacaz. **Tributação das heranças e doações**. 1998. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo.

²⁷ Cf. MANEIRA, Eduardo; JORGE, Alexandre Teixeira. O ITCMD nas doações coletivas. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 228, p. 31-32, set. 2014.

²⁸ Disponível em: <<https://sistema.bibliotecas.fgv.br/>>. Acesso em: 09/03/2019.

- ²⁹No portal Google Acadêmico (<<https://scholar.google.com.br>>), a busca pelo termo “ITCMD” no título devolve 43 ocorrências; a busca pelo termo “ICMS”, 2.570 ocorrências, ou seja, 59 vezes mais.
- ³⁰Disponível em: <<http://www.idis.org.br/pesquisa-doacao-brasil/>>. Acesso em: 09/03/2019.
- ³¹Cf. FGV. **Pesquisa sobre incentivos fiscais às doações de pessoas físicas às organizações da sociedade civil no Brasil**. Relatório de pesquisa. 2018.
- ³²O documento *Destaques: sustentabilidade econômica das organizações da sociedade civil*, elaborado em outubro de 2018, fazia referência aos dados de 73 países. Isso porque, para os fins desse documento, optou-se por excluir da amostra dois países (Argentina e Suíça) sobre os quais não se chegou a uma conclusão a respeito da tributação de doações, pois esse tributo é de competência local em ambos. Cf. GIFE. **Destaques: sustentabilidade econômica das organizações da sociedade civil** [online]. Disponível em: <<https://sinapse.gife.org.br/download/destaques-sustentabilidade-economica-das-organizacoes-da-sociedade-civil>>. Acesso em: 09/03/2019.
- ³³Todos os países que tributam doações igualmente tributam heranças. Por outro lado, há quatro países da amostra (Guatemala, Islândia, Lituânia e Montenegro) que tributam heranças, mas não doações. De acordo com Roberto Biava Júnior, “(...) existe uma tendência no direito fiscal moderno em tributar de modo idêntico a transmissão ‘causa mortis’ e as doações de bens ‘inter vivos’, uma vez que a doação tem a mesma índole da sucessão ‘causa mortis’. Trata-se de um critério acertado, sendo a capacidade contributiva do herdeiro ou donatário equivalentes, uma vez que ambas as transmissões se são a título gratuito. Também as alíquotas equiparadas permitem coibir a evasão do imposto sucessório por meio de doações, que ocorreria no caso de as doações não serem tributadas ou serem tributadas por alíquotas inferiores”. Cf. BIAVA JÚNIOR, Roberto. A incidência do ITCMD quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou quando o “de cujus” possua bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior: análise da constitucionalidade das leis estaduais que instituíram o ITCMD nestas hipóteses. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 26, p. 318, 2011.
- ³⁴Esse número refere-se aos países que instituíram espécie tributária específica para tributar as operações de doação. A pesquisa não se dedicou a explorar

eventuais repercussões tributárias que doações possam ter em outros tributos, como a tributação pelo imposto de renda do acréscimo patrimonial decorrente de doações ou mesmo taxas de registro e arquivamento de documentos perante os órgãos oficiais.

- ³⁵ SANTANA, Diogo et al. Crise fiscal, desigualdade e tributação de heranças e doações no Brasil: chegou a hora de reformar o ITCMD? **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico**, Belo Horizonte, ano 6, n. 11, p. 106, mar./ago. 2017.
- ³⁶ Cf. Resolução do Senado Federal nº 9/1992, editada com base no art. 155, § 1º, IV, da Constituição Federal. Ricardo Lacaz Martins também conclui que “a alíquota máxima de 8%, frente à legislação de outros países, pode ser considerada bastante baixa”. Cf. MARTINS, Ricardo Lacaz. **Tributação das heranças e doações**. 1998. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo. p. 184.
- ³⁷ Isso nem sempre foi assim. Conforme assinalam Santana et al., “o período entre 1934 e 1965 foi marcado pela diversidade das alíquotas de acordo com os valores dos bens herdados ou doados e conforme o grau de parentesco entre o proprietário do bem e aquele que o recebia em herança ou doação. Em São Paulo, as alíquotas variavam entre 2% e 64%; em Minas Gerais, entre 4% e 60% para transmissão *causa mortis* e 10% para doações”. Cf. SANTANA, Diogo et al. Crise fiscal, desigualdade e tributação de heranças e doações no Brasil: chegou a hora de reformar o ITCMD? **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico**, Belo Horizonte, ano 6, n. 11, p. 112, mar./ago. 2017. Sobre o cenário atual deste imposto nos estados brasileiros, ver o Capítulo 2 deste livro.
- ³⁸ Aluizio Porcaro Rausch, por exemplo, chama atenção para o fato de que o sistema tributário brasileiro é altamente regressivo, especialmente porque os tributos diretos são relativamente baixos, enquanto os indiretos são altos – algo que tem um impacto perverso em relação à população mais pobre. É então enfático ao afirmar que a tributação de heranças e doações vigente no Brasil “é extremamente injusta, anacrônica e, por permitir excessivo acúmulo intergeracional de riqueza, desestimula o trabalho, leva a menor desenvolvimento econômico e a maior pobreza, e ofende a democracia e a meritocracia”. Cf. RAUSCH, Aluizio Porcaro. O acúmulo intergeracional de riqueza e tributação de heranças e doações no Brasil. **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, v. 17, n. 133, p. 566, out. 2015/jan. 2016. No mesmo sentido, Santana et al.: “(..)

a arquitetura institucional de tributação sobre heranças e doações contribui para aprofundar duas características da política tributária no Brasil: a regressividade e a baixa importância relativa da tributação sobre o patrimônio na arrecadação”. Cf. SANTANA, Diogo et al. Crise fiscal, desigualdade e tributação de heranças e doações no Brasil: chegou a hora de reformar o ITCMD? **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico**, Belo Horizonte, ano 6, n. 11, p. 106, mar./ago. 2017.

- ³⁹VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Estudo sobre a estrutura do ITCMD no Brasil e as iniciativas para melhorar sua arrecadação. **Fórum fiscal dos estados brasileiros: programa de estudos 2014**. Brasília: 2014, p. 13-94. Disponível em: <<https://sinapse.gife.org.br/download/estudo-sobre-estrutura-do-itcmd-no-brasil-e-as-iniciativas-para-melhorar-arrecadacao>>. Acesso em: 09/03/2019.
- ⁴⁰A pesquisa não chegou a uma análise conclusiva em relação a dois países (Argentina e Suíça), nos quais o tributo sobre doações é de competência local (províncias e cantões, respectivamente).
- ⁴¹Brasil, Colômbia, Argentina, Venezuela, Peru, Chile, Equador, Bolívia e Paraguai.
- ⁴²Referi-me aqui apenas ao ITCMD. Tenho clareza, porém, de que a avaliação do peso da carga tributária sobre determinada parcela dos contribuintes precisa ser feita com base no conjunto do sistema tributário, e não de um tributo isoladamente considerado.
- ⁴³Vide também VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Estudo sobre a estrutura do ITCMD no Brasil e as iniciativas para melhorar sua arrecadação. **Fórum fiscal dos estados brasileiros: programa de estudos 2014**. Brasília, 2014.
- ⁴⁴Vide Banco de Legislação por estado e Matriz Comparativa Legislação por estado, disponíveis na biblioteca digital da FGV (<<https://sistema.bibliotecas-bdigtal.fgv.br/>>) e no site do projeto “Sustentabilidade Econômica das Organizações da Sociedade Civil” (<<https://gife.org.br/osc/>>).
- ⁴⁵Isso no caso de doações de bens móveis. Cf. Constituição Federal, art. 155, § 1º, II.
- ⁴⁶Os valores-limite variam de R\$ 2.000,00 em Santa Catarina a R\$ 66.325,00 em São Paulo (maio de 2019).

- ⁴⁷ Cf. Lei Estadual nº 7.174/2015, art. 9º, e Resolução do secretário de Estado de Fazenda e Planejamento nº 182/2017, art. 32.
- ⁴⁸ Cf. BIAVA JÚNIOR, Roberto. A incidência do ITCMD quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou quando o “de cujus” possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior: análise da constitucionalidade das leis estaduais que instituíram o ITCMD nestas hipóteses. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 26, p. 320, 2011; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Imposto estadual sobre doações. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. v. 5. p. 320; FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre transmissão causa mortis e doação – ITCMD**. 2. ed. São Paulo: RT, 2005. p. 98; e SILVEIRA, Alexandre Coutinho. O ITCMD incidente sobre doação em pecúnia: início do prazo decadencial. Conflito entre o Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro e o Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 215, p. 13, ago. 2013.
- ⁴⁹ Ou “tradição”, no linguajar jurídico, como estabelece o Código Civil em seu art. 1.267.
- ⁵⁰ Cf. Código Civil, art. 1.267.
- ⁵¹ Cf. Código Civil, art. 1.245.
- ⁵² Cf. OLIVEIRA, Angelina Mariz de. Tributação de doações. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 124, p. 8, jan. 2006.
- ⁵³ Observe-se que, em relação ao ITBI, o texto constitucional fala em “transmissão ‘inter vivos’, a qualquer título, por ato oneroso”. Cf. Constituição Federal, art. 156, II.
- ⁵⁴ OLIVEIRA, Angelina Mariz de. Tributação de doações. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 124, p. 16, jan. 2006. Seria possível argumentar, nesses casos, que a legislação apenas antecipa a exigência do imposto para o momento da doação, a fim de acautelar os interesses do Fisco. Cf. BIAVA JÚNIOR, Roberto. A incidência do ITCMD quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou quando o “de cujus” possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior: análise da constitucionalidade

das leis estaduais que instituíram o ITCMD nestas hipóteses. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 26, p. 320, 2011; e BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Imposto estadual sobre doações, cit., p. 320; FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre transmissão causa mortis e doação – ITCMD**. 2. ed. São Paulo: RT, 2005. p. 328-329. É o que faz, por exemplo, a legislação paulista ao determinar que “o imposto será recolhido antes da celebração do ato ou contrato correspondente”. Cf. Lei Estadual nº 10.702/2000, art. 18.

⁵⁵OLIVEIRA, Angelina Mariz de. Tributação de doações. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 124, p. 13, jan. 2006.

⁵⁶Em manifestação no curso do processo, a Procuradoria Geral da República propôs a seguinte tese: “Não é permitido aos Estados-Membros fazer uso de competência legislativa plena, com fulcro no art. 24, § 3º, da Constituição e no art. 34, § 3º, do ADCT, ante a omissão do legislador nacional em estabelecer as normas gerais pertinentes à competência para instituir o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* ou Doação de quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD), nas hipóteses previstas no art. 155, § 1º, III, ‘a’ e ‘b’, da Lei Maior, pois imprescindível a edição prévia de lei complementar, considerados seu papel especial na atribuição da competência tributária, o patente risco de bitributação internacional e a baixa densidade normativa da previsão constitucional”. Cf. Capítulo 3 deste livro.

⁵⁷Cf. Capítulo 4 deste livro.

⁵⁸É importante destacar que essa pesquisa aprofunda e atualiza o trabalho anteriormente realizado pelos pesquisadores Aline Gonçalves de Souza e Rafael Edelmann de Oliveira Baptista, no âmbito da própria FGV Direito SP, e publicado em 2015. Cf. SOUZA, Aline Gonçalves de; BAPTISTA, Rafael Edelmann de Oliveira. Tributação da doação ao terceiro setor: uma análise do ITCMD nos estados brasileiros. **Revista de Direito do Terceiro Setor**, Belo Horizonte, ano 9, n. 18, p. 9-39, jul./dez. 2015. O estudo sobre o tema recebeu a sua primeira sistematização por Aline no âmbito do Projeto 914BRA3034 – Educação em Direitos Humanos – Controle Unesco: 541555.

⁵⁹A pesquisa teve por objeto as barreiras tributárias às doações a OSCs. Tendo em vista que, por vezes, a legislação traz normas específicas conforme se trate de doação de bens imóveis ou de bens móveis, optou-se, nesses casos, por enfatizar

a análise naquelas relacionadas à doação de *bens móveis*, categoria que inclui os recursos financeiros (moeda, especialmente). Essa escolha deve-se ao fato de que a doação de dinheiro é não apenas a mais usual com também a mais perseguida pelas próprias OSCs. Por fim, a pesquisa concentrou-se no material – sobretudo normas, decisões judiciais e referências – produzido a partir da Constituição de 1988. Isso porque, conforme já recordado acima, os textos constitucionais que o precederam não tratavam da tributação das transferências de recursos financeiros.

⁶⁰Por exemplo, a participação (i) em debate online, promovido pelo GIFE em 20 de março de 2018, com o tema “Doações filantrópicas: é preciso tributá-las?”; (ii) em reuniões realizadas em 5 de junho de 2018 e 20 de agosto de 2018 com a Secretaria de Cultura do Estado de São Paulo, resultando na elaboração do documento *ITCMD no estado de São Paulo: isenção para instituições culturais: proposta de aperfeiçoamento*, que subsidiou o Ofício GS nº 751/2018 encaminhado à Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo; (iii) em duas edições do Diálogo Paulista entre Órgãos de Controle e OSC, promovidas pela FGV Direito SP, Conselho Nacional de Controle Interno (Conaci) e Associação Paulista de Fundações (APF), em 29 de junho de 2018 e 19 de setembro de 2018, sobre o impacto das alterações da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro e o financiamento público no âmbito das parcerias com OSC, respectivamente; e (iv) em mesa sobre o “Ambiente legal para o financiamento das OSC no Brasil: tributação, fundos patrimoniais, incentivo para doação de pessoas físicas e MROSC”, na Jornada do Investimento Social Privado, promovida pelo GIFE em 29 e 30 de novembro de 2018.

⁶¹O tema do evento foi “OSC em pauta: tributação da doação e organizações da sociedade civil”. A equipe de pesquisa registra a sua gratidão a todos os participantes do evento.

⁶²Não é a primeira vez que a FGV Direito SP busca contribuir para a melhoria da legislação do ITCMD. Registre-se o trabalho desenvolvido em 2015 pela pesquisadora Flávia Regina de Souza, sob o título *Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) no estado de São Paulo: aperfeiçoamentos dos procedimentos de imunidade e isenção para entidades sem fins lucrativos*; e, em 2018, pelos pesquisadores Eduardo Pannunzio e Mariana Vilella, *ITCMD no estado de São Paulo: isenção para instituições culturais, proposta de aperfeiçoamento*.

1. Isto é, não foram analisadas as leis dos países diretamente, mas, sim, estudos e relatórios pertinentes ao tema em questão. Entre o material analisado, estão: (i) *Legal and Fiscal Profile*, European Foundation Centre (EFC); (ii) *Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide 2017*, EY; (iii) *United States International Grantmaking Country Reports*; (iv) *International Tax Highlights 2017*, Deloitte; (v) *Rules to Give By - A Global Philanthropy Legal Environment Index*, 2013, Charities Aid Foundation (CAF); e (vi) *Country Survey*, 2017, International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD). Para maiores detalhes sobre as fontes de pesquisa, cf. itens 2 e 4 do Apêndice I do presente capítulo.
2. Quando o dado sobre determinado país não estava completo na fonte utilizada e não pôde ser confirmado ou complementado em outra fonte secundária, a informação não foi inserida no banco de informações, garantindo, assim, maior segurança e consistência nas informações consolidadas pela pesquisa.
3. A concentração geográfica da amostragem no continente europeu pode ser explicada pela melhor disponibilidade de informações para esses países e a falta de informações para outros casos.
4. Para acesso à íntegra do banco de informações e conhecer todas as variáveis consideradas, acessar a biblioteca digital da FGV (<<https://sistema.bibliotecas-bd-digital.fgv.br/>>) e o site do projeto "Sustentabilidade Econômica das Organizações da Sociedade Civil" (<<https://gife.org.br/osc/>>).
5. São eles: (i) países sul-americanos; (ii) Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE); e (iii) BRICS, assim considerados Rússia, Índia, China e África do Sul.
6. África do Sul, Alemanha, Argentina, Bélgica, Bulgária, Croácia, Dinamarca, Eslovênia, Espanha, Estados Unidos, Filipinas, Finlândia, França, Grécia, Holanda, Hungria, Irlanda, Itália, Japão, Luxemburgo, Polônia, Portugal, Reino Unido, Sérvia, Turquia, Venezuela, Bolívia, Suíça, Chile, Coreia do Sul.
7. Vale observar que na Argentina e na Suíça o tributo sobre doações é de competência local, assim como ocorre no Brasil (em nível estadual). Nesse sentido, em que pese a ausência de informações acerca de regimes tributários diferenciados para OSC em nível local, foi possível confirmar a existência de tributo sobre doações

em determinadas localidades desses países, motivo pelo qual as doações foram consideradas tributadas.

8. Apesar de existir tributo sobre doações em nível federal nos Estados Unidos, também há autorização para que os Estados instituem tributos sobre doações em nível local. Para fins da pesquisa, foram consideradas as informações apenas do tributo sobre doações em nível federal.
9. Albânia, Austrália, Áustria, Canadá, China, Chipre, Ilhas Cook, Eslováquia, Estônia, Fiji, Guatemala, Índia, Indonésia, Israel, Kiribati, Letônia, Liechtenstein, Lituânia, Malta, México, Montenegro, Nigéria, Noruega, Peru, Quênia, República Techea, Romênia, Rússia, Suécia, Ucrânia, Vietnã, Cingapura, Arábia Saudita, Uruguai, Paraguai, Costa Rica, Egito, Panamá, Colômbia, Equador, Marrocos, El Salvador, Honduras, Islândia e Nova Zelândia.
10. Isto é, analisar as repercussões de doações para fins de tributação sobre a renda.
11. Albânia, Áustria, Índia, México, Nigéria, Quênia, República Techea, Ucrânia, Vietnã, Colômbia, Equador e Islândia.
12. Importante reiterar que não é escopo da pesquisa a análise de repercussão de doações no patrimônio do doador ou donatário, logo, referidos dados não puderam ser verificados para elaboração deste Relatório.
13. Alemanha, Bélgica, Bulgária, Dinamarca, Eslovênia, Espanha, Estados Unidos, Filipinas, Finlândia, França, Grécia, Holanda, Hungria, Itália, Japão, Luxemburgo, Polônia, Sérvia, Turquia, Venezuela, Bolívia, Chile e Coreia do Sul.
14. Nos países em que a alíquota mínima é igual a zero, não há representação gráfica do valor.
15. Não foram consideradas hipóteses que fogem à regra geral prevista em lei.
16. Resolução do Senado Federal nº 9/1992.
17. Na medida em que o tributo sobre doações na Suíça e na Argentina são de competência local, esses países não foram considerados como possuindo regime di-

ferenciado em nível federal. No entanto, isso não significa que em nível local não exista previsão para regime diferenciado. No Gráfico 3, o referido grupo é denominado como “Outros”.

18. África do Sul, Alemanha, Bélgica, Bulgária, Dinamarca, Eslovênia, Espanha, Estados Unidos, Filipinas, Finlândia, França, Grécia, Holanda, Hungria, Irlanda, Itália, Japão, Luxemburgo, Polónia, Portugal, Reino Unido, Sérvia, Turquia, Venezuela, Bolívia e Chile.
19. Exceção feita à Áustria, que possui tributo específico para capturar doações realizadas para fundações.
20. Para otimizar e sistematizar melhor os resultados encontrados, classificou-se como hipótese de isenção o caso da Espanha, em que as doações a OSCs não são tributadas.
21. Argentina e Suíça.
22. Coreia do Sul e Croácia.
23. África do Sul, Alemanha, Bulgária, Estados Unidos, Filipinas, França, Holanda, Irlanda, Itália, Japão, Portugal, Reino Unido, Turquia e Chile.
24. Rússia, Índia, China e África do Sul.
25. Argentina, Bolívia, Chile, Colômbia, Equador, Paraguai, Peru, Uruguai e Venezuela.
26. Áustria, Bélgica, Dinamarca, França, Grécia, Islândia, Irlanda, Itália, Luxemburgo, Noruega, Países Baixos, Portugal, Reino Unido, Suécia, Suíça, Turquia, Alemanha, Espanha, Canadá, Estados Unidos, Japão, Finlândia, Austrália, Nova Zelândia, México, República Tcheca, Hungria, Polónia, Coreia do Sul, Eslováquia, Chile, Eslovênia, Israel, Estónia e Letónia.
27. Bélgica, Dinamarca, França, Grécia, Irlanda, Itália, Luxemburgo, Países Baixos, Portugal, Reino Unido, Suíça, Turquia, Alemanha, Espanha, Estados Unidos, Japão, Finlândia, Hungria, Polónia, Coreia do Sul, Chile e Eslovênia.

- ²⁸ Austrália, Canadá, Eslováquia, Estônia, Israel, Letônia, Noruega, Suécia e Nova Zelândia.
- ²⁹ A Suíça foi desconsiderada nessa análise, uma vez que o tributo sobre doações é de competência local de cada um dos 26 cantões.
- ³⁰ Percentuais indicados em referência ao total de países analisados (75).
- ³¹ São eles: (i) a existência de eventuais distinções na materialidade de tributos incidentes sobre doações e heranças; (ii) em que medida as doações são tributadas no exterior; e (iii) quanto às doações, a existência de regime jurídico diferenciado para OSC e eventuais requisitos e condições para habilitação nesses regimes.
- ³² A base de dados está disponível para acesso público na biblioteca digital da FGV (<<https://sistema.bibliotecas-bdigital.fgv.br/>>) e no site do projeto “Sustentabilidade Econômica das Organizações da Sociedade Civil” (<<https://gife.org.br/osc/>>).

1. Cf. Constituição Federal, art. 155, I, e § 1º, IV; e Resolução do Senado Federal nº 9/1992.
2. A própria Constituição faz referência a uma lei complementar sobre ITCMD. Cf. Constituição Federal, art. 155, § 1º, III.
3. A edição dessas normas ocorreu nos termos do art. 24, § 3º, da Constituição Federal, que autoriza os estados a exercerem competência legislativa plena enquanto inexistir lei federal sobre normas gerais. Situação análoga a essa já foi examinada pelo Supremo Tribunal Federal, que reconheceu a competência dos estados para legislar sobre o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). Cf. STF, 2ª Turma, Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n. 167.777-5/SP, relator ministro Marco Aurélio, acórdão de 4/3/1997, disponível em <<http://www.stf.jus.br>>.
4. Nesse sentido, devo destacar o artigo *Tributação da doação ao terceiro setor: uma análise do ITCMD nos estados brasileiros*, que apresenta o resultado de levantamento feito em 2015 das leis e decretos em todos os entes da Federação. SOUZA, Aline Gonçalves de; BAPTISTA, Rafael Edelman de Oliveira. *Tributação da doação ao terceiro setor: uma análise do ITCMD nos estados brasileiros*. **Revista de Direito do Terceiro Setor**, v. 9, n. 18, p. 9-39, jul./dez. 2015.
5. As perguntas selecionadas foram: (i) Qual a legislação aplicável?; (ii) Qual o grau de acesso à legislação referente ao ITCMD nos sites dos estados?; (iii) O estado diferencia a alíquota aplicada à doação daquela aplicada à sucessão?; (iv) Qual a alíquota mínima e máxima em cada caso?; (v) O estado adota a progressividade de alíquotas no caso de doações?; (vi) Qual a base de cálculo para a tributação?; (vii) Quem é o contribuinte do tributo?; (viii) Quem são os contribuintes subsidiários ou solidários?; (ix) O ITCMD incide sobre doações internacionais?; (x) Há isenção por valor teto da doação? Qual o limite?; (xi) Como o estado regulamenta as imunidades constitucionais para organizações de educação e assistência social?; (xii) Quais os requisitos e procedimentos para reconhecimento da imunidade constitucional?; (xiii) O estado possui isenções específicas para doações destinadas a OSCs? Quais?; (xiv) Quais os requisitos e procedimentos para a OSC ser beneficiada da isenção?; (xv) Qual a penalidade para o não recolhimento do tributo?; (xvi) Houve mudanças legislativas relevantes no âmbito do ITCMD nos últimos cinco anos?

6. Na biblioteca digital da FGV (<<https://sistema.bibliotecas-bdigital.fgv.br/>>) e no site do projeto “Sustentabilidade Econômica das Organizações da Sociedade Civil” (<<https://gife.org.br/osc/>>).
7. A classificação se baseia no resultado do acesso aos portais das Secretarias da Fazenda, em 2018.
8. O critério escolhido foi o da disponibilização dos documentos nos sites das Fazendas estaduais, porque é onde se concentram as informações tributárias de cada ente. Possivelmente, uma busca nos websites das Assembleias Legislativas ou dos governos do estado poderia encontrar parte da legislação; porém, tomou-se por premissa que esses não seriam os espaços mais adequados para buscar informações sobre tributos, e, sim, os websites das Fazendas estaduais. Além disso, a legislação tributária é sempre um conjunto formado por documentos de origem no Poder Legislativo, mas também em órgãos executivos diversos, por isso, é importante que ela esteja consolidada em um único local de busca, sendo os websites de cada uma das Fazendas estaduais o lugar mais lógico para isso.
9. Exceção a essa regra foi verificada no Mato Grosso, onde a doação é mais tributada do que a herança. O estado aplica alíquotas progressivas e, quando analisadas as faixas de progressão, nota-se que, no caso das doações, a lei atribui limites menores de valor, quando comparadas alíquotas de mesmo percentual. Por exemplo, na faixa que recebe a alíquota máxima, de 8%, estão doações acima de 10.000 UPFs-MT (atuais R\$ 1.270.000,00), mas heranças apenas acima de 16.000 UPFs-MT (atuais R\$ 2.033.440,00). O mesmo acontece com as faixas mais baixas. No caso da menor alíquota, 2%, ela se aplica para doações entre 500 e 1.000 UPFs-MT (de R\$ 63.000,00 a R\$ 127.090,00) e para sucessões entre 1.500 e 4.000 UPFs-MT (de R\$ 190.635,00 a R\$ 508.360,00), de modo que, nesse estado, bases de cálculos de mesmo valor são mais tributadas quando se trata de doação. Já nos casos do Piauí e Sergipe (classificados como “indefinidos”), não se pode afirmar de partida qual operação é mais tributada, porque, nesses estados, a alíquota da doação é fixa em 4%, enquanto a da sucessão varia entre 2% e 6% no Piauí e entre 2% e 8% em Sergipe. Portanto, depende do valor da base de cálculo, sendo que valores menores terminam sendo mais tributados nas operações de doação do que nas de sucessão, onde poderão ficar em faixas abaixo da alíquota fixa de 4%.

- ¹⁰.Cf. art. 9º: “As alíquotas para a cobrança do imposto são: (...) V - oito por cento sobre a base de cálculo, quando: a) o sucessor for: 1) parente colateral; ou 2) herdeiro testamentário ou legatário, que não tiver relação de parentesco com o *de cujus*. b) o donatário ou o cessionário: 1. for parente colateral; ou 2. não tiver relação de parentesco com o doador ou o cedente”.
- ¹¹.No Rio Grande do Sul, o doador é o contribuinte.
- ¹².O responsável solidário é aquele que responde conjuntamente com o devedor principal, podendo, um ou outro, ser cobrados pelo Fisco. O responsável subsidiário, por sua vez, é aquele chamado no caso de ser frustrada a cobrança do contribuinte principal.
- ¹³.Lei Estadual nº 11.527/1998.
- ¹⁴.Cf. Constituição Federal de 1988, art. 155: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I – transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; (...) § 1º O imposto previsto no inciso I: (...) III – terá competência para sua instituição regulada por lei complementar: a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior”.
- ¹⁵.Cf. Constituição Federal, art. 155, § 1º, II. Em se tratando de doações de bens imóveis, o imposto é devido ao Estado da situação do bem, nos termos do inciso I do mesmo dispositivo.
- ¹⁶.Aqui também foram consideradas apenas doações em dinheiro.
- ¹⁷.Pela mesma regra, a pesquisa também considera como imunes as entidades de saúde, que se enquadram no conceito de assistência social.
- ¹⁸.Cf. STF, ADI 1.802/DF, relator ministro Dias Toffoli, acórdão de 12/4/2018.
- ¹⁹.A não incidência mencionada na redação equivale à imunidade (não incidência constitucionalmente qualificada).
- ²⁰.São eles: “1. Estatuto Social registrado no Cartório de Títulos e Documentos e última alteração; 2. Ata de Eleição da Diretoria: última alteração; 3. Comprovante

de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ); 4. Um dos seguintes documentos: a) Certificado de Regularidade Cadastral de Entidades (CRCE), de acordo com o decreto nº 57.501/2011; b) Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS, dentro do prazo de validade da certificação, emitido pelo Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, Ministério da Educação ou Ministério da Saúde, conforme a área de atuação da instituição; c) Certificado de qualificação como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público, emitido pelo Ministério da Justiça; d) Ato oficial de reconhecimento de utilidade pública no Estado e, na hipótese de instituição de assistência social, registro na Secretaria de Desenvolvimento Social; 5. Comprovante de entrega da Declaração de Renda de Pessoa Jurídica à Secretaria da Receita Federal; 6. Balanços e Demonstrativo de Resultado dos 3 últimos exercícios com a relação discriminada de despesas, ou, se for o caso, de período inferior, na hipótese de a constituição da entidade não atingir tal período; 7. Declaração de que atende os requisitos do Artigo 14 do CTN”. Essa lista pode ser verificada na Portaria CAT nº 15, de 06 de fevereiro de 2003.

²¹-Cf. art. 12: “Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea ‘c’, da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos”.

²²-Nesse sentido, dispõe a Instrução Normativa nº 18/2013: “Art. 2º O pedido de reconhecimento de não incidência ou isenção, nas hipóteses indicadas nos §§ 1º, 2º e 3º deste artigo, deverá ser efetuado pelo interessado, mediante requerimento emitido em 2 (duas) vias, conforme modelos previstos nos Anexos desta Instrução Normativa. (...) Art. 3º A competência para analisar, solicitar diligências, deferir ou indeferir os pedidos constantes dos requerimentos de que tratam os anexos I, II ou III é da Chefia do ITCMD. Art. 4º Deferido o pedido, o reconhecimento de não-incidência ou de isenção será realizado por intermédio de certidão nos termos dos Anexos IV, V e VI, respectivamente. (...) § 5º A Certidão de reconhecimento de não incidência do ITCMD terá validade pelo período de 2 (dois) anos, contado da data da sua emissão, devendo ser renovada 3 (três) meses antes do término dessa validade”.

²³-Como estabelecido na Instrução Normativa nº 18/2013: “I – Cópia reprográfica: I – Estatuto Social registrado no Cartório de Títulos e Documentos e última

alteração; 2 – Ata de Eleição da Diretoria: última alteração; 3 – Comprovante de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ; 4 – Cópia do decreto publicado no Diário Oficial da União – D.O.U. que declarou a instituição como de 'UTILIDADE PÚBLICA'; 5 – Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, em plena vigência; ou o respectivo protocolo, caso ainda não tenha sido expedido; 6 – Comprovante de entrega da Declaração de Renda de Pessoa Jurídica à Secretaria da Receita Federal; 7 – Balanços e Demonstrativo de Resultado dos 3 últimos exercícios com a relação discriminada de despesas, ou, se for o caso, de período inferior, na hipótese de a constituição da entidade não atingir tal período; II – Original; 8 – Declaração de que atende os requisitos do artigo 14 do CTN”.

24. No Paraná, a Resolução SEFA nº 05/2018 previu a dispensa do procedimento de solicitação de isenção para as entidades reconhecidas de utilidade pública, que atendam aos requisitos do art. 14 do CTN.
25. São eles: Estatuto Social registrado no Cartório de Títulos e Documentos e sua última alteração; Ata da última eleição da diretoria e sua alteração, devidamente registradas; Inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ); Balanço e Demonstrativos de Resultado dos três últimos exercícios com relação discriminada de despesa da entidade ou, se for o caso, de período inferior, na hipótese de a constituição da entidade não atingir tal período; Comprovante de entrega da Declaração de Renda de Pessoa Jurídica à Secretaria da Receita Federal; Declaração de que satisfaz os requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional (CTN); além do Certificado de Reconhecimento de Instituição Cultural, emitido pela Secretaria da Cultura, válido na data do protocolo do pedido de isenção do ITCMD, ou Certificado de Reconhecimento de Entidade Ambientalista, emitido pela Secretaria do Meio Ambiente, ou Certificado de Reconhecimento de Entidade Promotora dos Direitos Humanos, emitido pela Secretaria da Justiça e da Defesa da Cidadania.
26. As simulações consideram unicamente as hipóteses de doações dentro de um mesmo estado. Portanto, trata-se de doador e instituição donatária situados na mesma unidade da Federação. No caso de doações interestaduais ou internacionais, outros fatores teriam de ser considerados e o resultado provavelmente se alteraria. A intenção, contudo, é apenas ilustrar as variações de alíquotas e isenções em cada ente federativo.

1. Pesquisa realizada no âmbito do projeto “Sustentabilidade Econômica das Organizações da Sociedade Civil”.
2. Cf. previsto no art. 155, § 1º, I da Constituição Federal.
3. O único estado que prevê o doador como contribuinte do ITCMD é o Rio Grande do Sul.
4. Cf. art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal.
5. Ou “elidir”, em um termo mais utilizado no campo jurídico.
6. *Acórdão* é uma decisão proferida por tribunal, recebendo esse nome por ser proferido de forma colegiada e refletir o acordo de mais de um julgador. *Súmula* é a síntese do entendimento de um tribunal baseada em decisões reiteradas, que delimitam a interpretação das leis sobre determinada matéria. *Súmula vinculante* é aquela que tem força semelhante à de uma lei e obriga a tomada de decisão por órgãos do Poder Judiciário e da administração pública em determinado sentido. *Decisão monocrática* é aquela proferida individualmente por um magistrado que é membro de um órgão colegiado. *Decisão da Presidência* é aquela proferida individualmente pelo presidente. *Questão de ordem* é um incidente processual utilizado para suscitar problemas na condução dos processos. *Repercussão geral* é um instrumento processual que possibilita ao Supremo Tribunal Federal selecionar os recursos extraordinários que serão analisados, de acordo com os critérios de relevância jurídica, política, social ou econômica e cuja decisão atingirá outros casos idênticos. *Informativo do STF* é a seleção de jurisprudência do tribunal.
7. Tendo em vista o grande número de resultados de decisões monocráticas e a limitação de tempo disponível para a pesquisa, a análise dessas decisões não foi realizada. Analisei apenas os demais resultados. O período de busca foi delimitado a partir de 05 de outubro de 1988, data da promulgação da atual Constituição Federal. Inicialmente, fiz testes com diversos termos a fim de determinar qual gerava resultados mais relevantes ao objeto do presente estudo. As “chaves de busca” testadas foram: “ITCMD”, “doaç\$”, “doaç\$ NÃO eleitora\$”, “entidade sem fins lucrativos”, “instituição sem fins lucrativos”, “organização da sociedade civil”, “entidade sem fins lucrativos E imposto”, “entidade sem fins lucrativos E imun\$”, “entidade sem fins lucrativos E

doaç\$, “imunidade”, “efeito E imunidade”, “efeito E imunidade E reconhecimento” e “efeito E imunidade E reconhecimento NÃO recíproca”. Essas últimas três “chaves de busca” foram testadas na tentativa de encontrar decisões que tratassem da necessidade de reconhecimento prévio da imunidade por parte do ente federativo tributante e do efeito que a decisão de reconhecimento tem, se *ex nunc* ou *ex tunc*. No entanto, dessas chaves resultaram, em sua maioria, decisões não pertinentes ao objeto do estudo e não houve tempo hábil para testar outras chaves a fim de encontrar o resultado esperado. Além desses, também no mecanismo de busca livre, utilizei o recurso de indicar o dispositivo legal, tendo sido explorados os resultados para “Constituição Federal de 1988, art. 150, VI, c”, “Constituição Federal de 1988, art. 150, VI, c E Código Tributário Nacional, art. 14” e “Constituição Federal de 1988, art. 150, VI, c NÃO previdência”. Esses termos visaram encontrar decisões sobre a imunidade das OSCs e os requisitos exigidos para o seu gozo. No entanto, a grande quantidade de resultados obtidos inviabilizou a análise. Além disso, em uma análise exploratória, verifiquei que a maioria dos acórdãos não entra no mérito dos requisitos para gozo de imunidade, por não ser cabível em Recurso Extraordinário reexaminar provas.

8. Confrontando o resultado obtido a partir deste termo com outros também relacionados diretamente ao tema do estudo (“doaç\$, “doaç\$ NÃO eleitora\$” e “entidade sem fins lucrativos E doaç\$”), verifiquei que as mesmas decisões apareciam, mas nos termos descartados surgiam muito mais resultados não relacionados, como doação de bem público e ações penais com aplicação de pena alternativa de doação de cestas básicas.
9. A Lei nº 9.532/1997 conceitua expressamente no art. 12, § 3º o que se considera como entidades sem fins lucrativos. Na verdade, a própria Lei nº 13.019/2014, em seu art. 2º, I, “a”, conceitua como organização da sociedade civil a entidade privada sem fins lucrativos que não distribua resultados.
10. Foram encontrados 95 acórdãos, 1 súmula, 27 decisões da Presidência, 4 questões de ordem, 1 repercussão geral e 57 informativos.
11. Tentou-se a busca pelas variantes dos termos no singular e plural: “entidades sem fins lucrativos E imposto”, “entidade sem fins lucrativos E impostos”, “entidades sem fins lucrativos E impostos”.
12. Como falta de prequestionamento e impossibilidade de reanálise fático-probatória.

13. PANNUNZIO, Eduardo. Imunidade das instituições de educação em xeque: uma crítica à decisão do STF no RE 862.852/ES – Ag. Reg. **Direito do Estado**. 2017. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/colonistas/eduardo-pannunzio/imunidade-das-instituicoes-de-educacao-em-xeque-uma-critica-a-decisao-do-stf-no-re-862852es>>. Acesso em: 05/10/2018.
14. Aqui também foi deixada de lado a análise de resultados de decisões monocráticas em razão do grande número de ocorrências e a limitação de tempo disponível para a pesquisa, tendo sido analisados os demais resultados. Inicialmente, foram realizados testes com diversos termos, a fim de determinar qual gerava resultados mais relevantes ao objeto do presente estudo. O período de busca também foi delimitado a partir de 05 de outubro de 1988. A primeira “chave de busca” testada foi “ITCMD”, pelo motivo já exposto acima. A pesquisa gerou muitas ocorrências e a maioria não pertinente. Dessa forma, fui incorporando filtros a fim de apurar os resultados. Testei, então, “ITCMD NÃO arrolamento”, “ITCMD E isenção”, “ITCMD E doaç\$”, “ITCMD E doaç\$ NÃO partilha” e “ITCMD E doaç\$ NÃO partilha NÃO decadência”. A explicação sobre a utilização de filtro para excluir decisões que tratam sobre “decadência” foi também realizada acima. Vale dizer que a questão da decadência do direito do Fisco em lançar o ITCMD é recorrente no Superior Tribunal de Justiça. O que se discute é qual seria o marco inicial da decadência. Por ser uma questão mais geral, que não está relacionada especificamente às organizações sem fins lucrativos, optei por deixá-la fora da análise. Registrou-se, no entanto, que há o entendimento pacífico do STJ no sentido de que a data de ciência da autoridade tributária da ocorrência do fato gerador não constitui termo *a quo* do prazo decadencial. O início da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, do CTN. Assim, a ausência de declaração de ocorrência da doação ao Fisco não tem o poder de afastar a decadência do direito de constituir o crédito tributário em relação ao ITCMD. O Fisco defende que como o ITCMD é tributo sujeito a lançamento por declaração, não se poderia falar em decadência enquanto o contribuinte não procedesse à comunicação do fato gerador à autoridade tributária. No entanto, o STJ não acolhe essa tese, por entender que isso consagraria a possibilidade de se estabelecer uma relação jurídico-tributária de caráter eterno, o que seria contrário à regra do Código Tributário Nacional, fundado na ocorrência da decadência e da prescrição. Outra chave de busca utilizada foi “entidade sem fins lucrativos”, que sozinha gerou muitos resultados. Testei, então, “entidade sem

fins lucrativos E doaç\$, “entidade sem fins lucrativos E imposto”, “entidade sem fins lucrativos E isenção” e “entidade sem fins lucrativos E imunidade”. Testei, também, as chaves “efeito E imunidade”, “efeito E isenção”, “efeito E imunidade E reconhecimento” e “efeito E isenção E reconhecimento”. Esses termos geraram muitos resultados, não havendo tempo hábil para analisar todos. Além disso, em uma análise meramente exploratória, foi verificado que a maioria das decisões não era pertinente ao objeto do estudo, sendo as principais questões sobre Cofins, PIS, IRRF, IR sobre aplicações financeiras, contribuição ao Funrural e Inkra, além de grande parte dos acórdãos sem julgamento de mérito, por se tratar de matéria constitucional, exigir análise fático-probatória ou da legislação local e/ou, ainda, por ausência de prequestionamento.

15. O operador ‘\$’ substitui qualquer parte da palavra desejada (sufixo, prefixo ou radical). No presente caso, permitiu buscar a palavra ‘doação’ tanto no singular quanto no plural.
16. Isso significa que a decisão que for proferida no âmbito do julgamento do RE 851.108 será aplicada aos processos que tratem da mesma matéria.
17. BRASIL. Ministério da Justiça. **A tributação das organizações da sociedade civil: condições de possibilidade para um Simples Social**. Série Pensando o Direito. n. 53. Brasília: Ministério da Justiça, Secretaria de Assuntos Legislativos: Ipea, 2015.
18. Esse acórdão discute a imunidade ao ICMS sobre importação de bens utilizados na prestação de serviços específicos das entidades de assistência social sem fins lucrativos. A decisão não apresenta maiores discussões sobre aspectos mais gerais sobre imunidade das entidades sem fins lucrativos. O julgamento baseou-se em precedentes e na jurisprudência pacífica do STF de que há imunidade nesse caso. Não obstante, por debater a abrangência dos impostos na hipótese de imunidade do art. 150, VI, “c”, optei por incluí-lo.
19. Esse acórdão discute a imunidade ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre aplicações financeiras. Assim como mencionado na nota anterior, não há discussão, apenas se remete à precedente do STF de que critérios de classificação dos impostos não devem ser invocados para restringir a imunidade. Optei por incluí-lo pelos motivos apontados na nota acima.

- ²⁰Imposto Territorial Rural (ITR), Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e Imposto de Renda (IR).
- ²¹O ARE 739.369 AgR foi um dos acórdãos que resultou da pesquisa. No entanto, optei por não incluí-lo na análise, pois trata da imunidade do Senai, entidade do Sistema S que tem diversas peculiaridades em relação às entidades sem fins lucrativos, a principal delas sendo o fato de ser criada mediante lei. Além disso, foi negado o provimento sem qualquer discussão sobre a questão por ter entendido o relator que restou “evidenciado que o agravante não expendeu qualquer argumento capaz de infirmar a decisão que pretende ver reformada”.
- ²²PANNUNZIO, Eduardo. Imunidade das instituições de educação em xeque: uma crítica à decisão do STF no RE 862.852/ES – Ag. Reg. **Direito do Estado**. 2017. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/colunistas/eduardo-pannunzio/imunidade-das-instituicoes-de-educacao-em-xeque-uma-critica-a-decisao-do-stf-no-re-862852es>>. Acesso em: 05/10/2018.
- ²³A título de exemplo, o autor elenca uma série de decisões em que houve o reconhecimento da imunidade de entidades que não atuam com ensino formal: RE 183.216-9/RJ – Ag. Reg. – 2ª Turma (1998): Sociedade Brasileira de Cultura Inglesa; AI 481.586-6/MG – Ag. Reg. – 2ª Turma (2005): Fundação Arthur Bernardes (Funarbe); RE 192.899-9/MG – Ag. Reg. – 1ª Turma (2006): Fundação de Desenvolvimento da Pesquisa (Fundep); AI 713.981/SP – Decisão monocrática do ministro Menezes Direito (2008): Fundação de Apoio Institucional ao Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FAI UFScar; AI 688.808/SP – Decisão monocrática do ministro Marco Aurélio (2011): Instituto Eldorado; RE 543.413/DF – Ag. Reg. – 1ª Turma (2013): Conselho Cultural Thomas Jefferson; AI 748.917/SP – Decisão monocrática do ministro Gilmar Mendes (2013): Fundação Richard Hugh Fisk; RE 801.394/RS – Decisão monocrática do ministro Roberto Barroso (2014): Fundação Luiz Englert; ARE 906.131/RJ – Decisão monocrática do ministro Roberto Barroso (2015): Fundação Universitária José Bonifácio (FUJB).
- ²⁴Cf. art. 14: “O disposto na alínea ‘c’ do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas: I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão”.

25. Alvo da ADI 4.891. A Lei nº 12.868/2013, que alterou a Lei nº 12.101/2009, também é alvo de questionamento por meio da ADI 5.319.
26. Interpostos pela União Federal, pela Confederação Nacional da Saúde, Hospitais, Estabelecimentos e Serviços, pela Confederação Nacional dos Estabelecimentos de Ensino e pela Associação Pró-Ensino Superior em Novo Hamburgo.
27. Apesar de se reconhecer que o conceito de entidade beneficente de assistência social, previsto no art. 195, § 7º, não é análogo ao de entidade de assistência social sem fins lucrativos, previsto no art. 150, VI, “c”.
28. Os dispositivos julgados inconstitucionais têm a seguinte redação: “Art. 12. (...) § 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável. § 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, [sic] estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos: (...) f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes; Art. 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, relativamente aos anos-calendários em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais; Art. 14. À suspensão do gozo da imunidade aplica-se o disposto no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996”.
29. Cf. art. 105: “A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116”.
30. Cf. art. 106: “A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; II – tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido

fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática”.

³¹-Também por sucessão legítima ou testamentária, mas que não é foco do presente estudo.

³²-Cf. art. 1º: “A certificação das entidades beneficentes de assistência social e a isenção de contribuições para a seguridade social serão concedidas às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, e que atendam ao disposto nesta Lei”; e art. 2º: “As entidades de que trata o art. 1º deverão obedecer ao princípio da universalidade do atendimento, sendo vedado dirigir suas atividades exclusivamente a seus associados ou a categoria profissional”.

³³-Até recentemente, a Fazenda do estado de São Paulo também exigia o Cebas das organizações imunes. Hoje, permite que a organização apresente outras certificações, como a de Oscip ou o registro no Cadastro Estadual de Entidades, por exemplo.

³⁴-O acórdão cita o art. 15, § 2º, da Lei nº 9.532/1997 como sendo a norma que instituiu a limitação em relação ao IR sobre aplicações financeiras. O art. 15 trata da isenção das OSCs. É no art. 12, no entanto, que está prevista a hipótese de imunidade e no § 1º a limitação com relação ao IR. Esse é um ponto de contradição no acórdão, já que na ementa e ao longo do voto fala-se em imunidade. Com base nisso, considera-se que a decisão versa sobre imunidade. Até porque, no caso da isenção, não há que se questionar eventuais limitações que se imponham à desoneração.

³⁵-Processo 2008-0.308.088-0. Decisão publicada no *Diário Oficial da Cidade de São Paulo* de 14/01/2016.

1. Entre os estudos que têm o ITCMD como objeto específico, estão: CARVALHO JÚNIOR, P. H. B. O imposto sobre heranças e doações. **Texto para discussão – Plataforma Política Social – Fenafisco/Anfip**, 2018; PACHECO, C. S. A. Evolução, padrões e tendências na arrecadação do imposto sobre heranças e doações. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 5, n. 5, 2017. Entre os estudos que abarcam propostas de reforma tributária que afetam o ITCMD, estão: HOLANDA BARBOSA, F. **Federalismo fiscal, eficiência e equidade: uma proposta de reforma tributária**, FGV, 1998; LIMA, P. G.; PISCITELLI, R. B. Reforma tributária: desigualdade, progressividade e proposições legislativas. **Revista Brasileira de Planejamento e Orçamento**, Brasília, v. 8, n. 1, 2017; SACHSIDA, A. Novas formas de tributação: imposto sobre movimentação financeira e impostos sobre grandes fortunas. In: SACHSIDA, A. **Tributação no Brasil: estudos, ideias e propostas**. Brasília: Ipea, 2017; APPY, B. **Por que o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado**. 2015. Disponível em: <http://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2018/07/Appy_Tributa%C3%A7%C3%A3o_1610.pdf>. Acesso em: 09/03/2018; FREITAS, A. A. Imposto sobre heranças e mobilidade intergeracional no Brasil. **Carta de Conjuntura da FEE - Fundação de Economia e Estatística**. ano 24, n. 10. Porto Alegre, 2015. Entre os estudos que tratam de estrutura tributária, teorias distributivas e desigualdade, estão: AVILA, R. I.; CONCEIÇÃO, J. B. S. Teorias distributivas e a desigualdade no Brasil. **Revista Brasileira de Sociologia**, v. 4, n. 7, jan./jun., 2016; CASTRO, J. A.; SANTOS, C. H.; RIBEIRO, J. C. **Tributação e equidade no Brasil: um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009**. Brasília: Ipea, 2010. Um modelo de previsão de arrecadação tributária é apresentado por CAMARGOS, A. A. B. **Modelos de previsão da arrecadação tributária do estado de São Paulo: ICMS, IPVA, ITCMD e taxas**. 2008. Dissertação de Mestrado Profissional – IBMEC, São Paulo.
2. O pesquisador agradece o apoio decisivo da assistente de pesquisa Letícia Oliveira no levantamento e na sistematização das informações fornecidas pelas Secretarias da Fazenda estaduais em resposta às solicitações realizadas com base na Lei de Acesso à Informação.
3. Cf. Lei Complementar nº 101/2000, art. 48.
4. COMUNITAS. **BISC – Benchmarking do Investimento Social Corporativo – Relatório 2016**. São Paulo, 2016. Disponível em: <<http://www.comunitas.org/portal/download/relatorio-bisc-2016/>>. Acesso em: 09/03/2019.

5. SAEZ, E. S.; SANTIAGO, G.; ZACCHI, J. M. **Censo GIFE 2016**. São Paulo: GIFE, 2017.
6. IDIS. **Pesquisa Doação Brasil**. 2015. Disponível em: <https://idis.org.br/pesquisadoacaobrasil/wp-content/uploads/2016/10/PBD_IDIS_Sumario_2016.pdf> e <<https://www.idis.org.br/pesquisadoacaobrasil/>>. Acesso em: 09/03/2019.
7. Esses últimos em razão do recebimento de respostas incompletas ou negativas à solicitação original. Este capítulo inclui as informações recebidas até 09 de abril de 2019.
8. Em Siconfi (disponível em: <<https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/index.jsf>>), clicar em “Consultas”, escolher “Consulta Finbra”, depois “RREO”, selecionar o ano, escolher “6º bimestre”, “Estados/DF” e, por fim, o Anexo III – “Demonstrativo da Receita Corrente Líquida”. O ITCMD é uma das linhas de Receita. As informações são disponibilizadas em bases mensais.
9. Em 2015 e 2017, os cinco maiores arrecadadores foram SP, RJ, MG, RS e PR, justamente as cinco unidades da Federação que lideravam o ranking dos PIBs estaduais divulgado pelo IBGE em novembro de 2017 (dados de 2015). Em 2016, o Ceará toma o lugar do Paraná nesse grupo, em razão de arrecadação extraordinária gerada pela operação de divisão da herança do empresário Ivens Dias Branco, que teria rendido mais de R\$ 500 milhões ao estado. Disponível em: <<http://forcata-ticadoceara.blogspot.com.br/2016/12/governo-do-ceara-recebeu-entre-r-300-e.html>>. Acesso em: 09/03/2019.
10. Receita corrente líquida dos estados: somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, de transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidas as parcelas entregues aos municípios por determinação constitucional.
11. São Paulo e Paraná são alguns dos estados que disponibilizam sistemas online para acompanhamento da arrecadação, inclusive com atualização diária.
12. O Apêndice I deste capítulo mostra, para cada uma das UFs, se a discriminação herança/doação é exigida na declaração de recolhimento e se o processo se dá ou não por meio de guia eletrônica. Nos casos para os quais se encontrou informação conclusiva, 20 estados preveem a discriminação do fato gerador nas guias de

recolhimento utilizadas. Destes, 15 já contam com sistemas informatizados nos sites das respectivas Secretarias da Fazenda estaduais.

13. As 14 UFs que não forneceram informações para os dois anos solicitados (2016/2017) são: Santa Catarina, Espírito Santo, Minas Gerais, Goiás, Mato Grosso, Tocantins, Alagoas, Bahia, Ceará, Paraíba, Acre, Amapá, Pará e Roraima. Outras 2 UFs não atenderam a solicitação da pesquisa apenas para o ano de 2017: Distrito Federal e Rio Grande do Norte.
14. Para 2016: Paraná, Rio Grande do Sul, Rio de Janeiro, São Paulo, Distrito Federal, Mato Grosso do Sul, Maranhão, Pernambuco, Rio Grande do Norte e Rondônia. Para 2017: todos os indicados acima, exceto São Paulo, Distrito Federal e Rio Grande do Norte.
15. A simulação inclui apenas as UFs que têm alíquotas fixas para as operações de herança e de doação. As demais UFs que informaram os valores arrecadados com doações a pessoas jurídicas utilizam, todas, alíquotas progressivas conforme o valor da operação. Como não se dispõe do valor médio das operações realizadas – e, assim, não se pode saber qual seria a alíquota apropriada a ser utilizada nesses casos –, optou-se por não as incluir no exercício.
16. Foram utilizados os valores de arrecadação informados pelas Secretarias da Fazenda estaduais em resposta aos pedidos enviados por meio da Lei de Acesso à Informação.
17. A título ilustrativo, vale notar que para o estado de São Paulo em 2016, R\$ 24 milhões corresponderam a (i) 0,18% das despesas realizadas pelo estado de São Paulo com juros e encargos da dívida estadual e a (ii) 0,20% das despesas do governo estadual com transferências a instituições privadas sem fins lucrativos. Disponível em: <<https://www.fazenda.sp.gov.br/SigeoLei131/Paginas/Consulta-DespesaAno.aspx?orgao=>>. Acesso em: 09/03/2019.
18. A principal motivação para essa opção metodológica foi favorecer a obtenção da resposta, uma vez que a experiência da pesquisa mostrara que quanto maior a especificidade do pedido, menor seria a chance de retorno.
19. Como já apontado, o valor informado engloba todos os tipos de imunidade e isenção previstos pela normatização estadual, incluindo, portanto, os valores cor-

respondentes a imunidades e isenções que beneficiam, especificamente, OSCs. Em Pernambuco, são isentas as doações para organizações sociais ou OSCs de interesse público cujas atividades institucionais sejam a promoção da cultura ou a proteção e preservação do meio ambiente e doações a museus, públicos ou privados, bem como a instituições culturais sem fins lucrativos. Além dessas hipóteses de isenção, aplicam-se, naturalmente, as hipóteses de não incidência estabelecidas pelo art. 150 da Constituição Federal.

1. Isso porque a Lei nº 9.790/1999 destinou-se justamente a distinguir, no universo das OSCs, aquelas que atuam em finalidades de interesse público. Outras leis fazem referência ao art. 3º da lei nº 9.790/1999 quando querem se referir a OSCs de interesse público. É o caso da Lei nº 9.249/1995, art. 13, § 2º, III, “c”, e da Lei nº 9.532/1997, art. 12, § 2º, “a”, ambas com a redação dada pela Lei nº 13.204/2015.
2. Cf. Lei nº 13.019/2014, art. 84-B.
3. É certo que a imunidade pressupõe o cumprimento dos requisitos do art. 14 do CTN e da Lei nº 9.532/1997. Dessa forma, mencionar expressamente as “associações de assistência social, saúde e educação”, como faz a legislação do Rio de Janeiro, poderia beneficiar aquelas que não atendem o CTN ou a Lei nº 9.532/1997 (por exemplo, por aplicar parte de seus recursos no exterior). Ainda assim, parece-nos desnecessária a menção expressa, já que o art. 3º da Lei nº 9.790/1999 contempla as associações de assistência social (inciso I), saúde (inciso IV) e educação (inciso III). O autor agradece o advogado Paulo Haus Martins por levantar esse ponto.
4. Cf. Constituição Federal, art. 5º, XVII-XXI.
5. Cf. art. 35, VII, “c”, do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto nº 9.580/2018.
6. No mesmo sentido, argumenta Bonilha: “Embora possam ser encarados como fatos distintos – a transmissão do bem e o conseqüente acréscimo patrimonial –, parece-nos que a subjacência econômica é uma só. Esta, por sua vez, sujeita-se ao imposto estadual específico no momento da transmissão, como decorrência direta da partilha constitucional de competências impositivas, não se justificando, com a devida vênia, a concomitante e cumulada tributação do acréscimo patrimonial correspondente, pelo imposto de renda”. Cf. BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Imposto estadual sobre doações. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. v. 5, p. 327.
7. Cf. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 8. ed. São Paulo: Forense, 2005, p. 554-555.
8. Cf. BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Imposto estadual sobre doações. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São

Paulo: Dialética, 2001. p. 326; e MELO, José Eduardo Soares de. Imposto estadual sobre doações. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. v. 5, p. 219-220.

⁹ Cf. art. 15, § 1º: “Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido constituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. § 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente”.

¹⁰ Cf. Lei nº 9.790/1999, art. 2º, V.

¹¹ Cf. art. 12, § 2º: “a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, respeitadas como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais; c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão; d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial; e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal”.

¹² O trecho “inclusive as que atuam (...) serviços intermediários de apoio” não consta da Lei nº 9.532/1997. Foi incluído para deixar claro que a isenção beneficia não apenas as OSCs que executam diretamente seus projetos, mas também aquelas que apoiam, com recursos ou serviços, outras organizações. A redação do trecho é inspirada no parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.790/1999. O autor agradece a advogada Juliana Furini de Vasconcellos, que chamou atenção para esse aspecto.

13. Cf. Lei nº 9.532/1997, art. 13, *caput*. Outro exemplo é o município de São Paulo em relação à imunidade a impostos locais, como IPTU e ISS. Superando a sistemática antiga de exigir prévio processo administrativo de reconhecimento, o Decreto Municipal nº 56.141/2015 passou a exigir das pessoas enquadráveis como imunes à tributação apenas a apresentação de Declaração de Imunidade Tributária, por meio de sistema eletrônico (Sistema de Declaração de Imunidades – SDI, aprovado pela Instrução Normativa SF/SUREM nº 7/2015).
14. Idealmente, a declaração das doações recebidas deveria ocorrer juntamente – e com a mesma periodicidade – com a primeira diretriz (em que a OSC se auto-declara isenta). O autor agradece a advogada Priscila Pasqualin por apontar a importância de reunir esses dois atos.
15. Cf. art. 14: “A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I – demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II – estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. § 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado (...)”.
16. Cf. FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre transmissão causa mortis e doação – ITCMD**. 2. ed. São Paulo: RT, 2005. p. 65.
17. Cf. Constituição Federal, art. 5º, XVII-XXI.
18. Registre-se que o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), por meio do Grupo de Trabalho referente ao ITCMD, elaborou anteprojeto de lei complementar com normas gerais sobre o ITCMD. Cf. VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Estudo sobre a estrutura do ITCMD no Brasil e as iniciativas para melhorar sua

arrecadação. **Fórum fiscal dos estados brasileiros**: programa de estudos 2014. Brasília: 2014. p. 32 e seguintes.

- ¹⁹ Cf. Constituição Federal, art. 146, II. No julgamento da ação direta de inconstitucionalidade 1.802, em 12 de abril de 2018, o STF não encampou a tese de reserva absoluta de lei complementar em matéria de imunidade. Embora tenha aberto espaço à lei ordinária, limitou-a à definição dos “aspectos procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade, tais como os referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo”. Cf. STF. ADI 1.802/DF, Plenário, relator ministro Dias Toffoli, acórdão de 12/4/2018.

Referências bibliográficas

APPY, B. **Por que o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado**. 2015. Disponível em: <http://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2018/07/Appy_Tributa%C3%A7%C3%A3o_1610.pdf>. Acesso em: 09/03/2018.

AVILA, R. I.; CONCEIÇÃO, J. B. S. Teorias distributivas e a desigualdade no Brasil. **Revista Brasileira de Sociologia**, v. 4, n. 7, jan./jun., 2016.

BARBOSA, F. de H. **Federalismo fiscal, eficiência e equidade: uma proposta de reforma tributária**. FGV, 1998.

BARRUFINI, F. L. **Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD): aspectos polêmicos, especialmente do ponto de vista prático** [online]. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=144466&key=2937488>. Acesso em: 09/03/2019.

BIAVA JÚNIOR, R. A incidência do ITCMD quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou quando o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior: análise da constitucionalidade das leis estaduais que instituíram o ITCMD nestas hipóteses. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 26, p. 311-340, 2011.

BONILHA, P. C. B. Imposto estadual sobre doações. In: ROCHA, V. de O. (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. v. 5, p. 315-335.

BRASIL. Senado Federal. **Anais da República** [digitalizados]. Senado Federal, 1992. Disponível em: <https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf-digitalizado/Anais_Republica/1992/1992%20Livro%204.pdf>. Acesso em: 31/01/2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial 473.067**. Relator Ministro José Delgado. São Paulo. J. em 08/04/2003. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=473067&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>>. Acesso em: 10/12/2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial 647.518**. Relator Ministro Humberto Martins. São Paulo. J. em 16/10/2008. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200400389741&dt_publicacao=05/11/2008>. Acesso em: 10/12/2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 464.419**. Relator Ministro Luiz Fux. São Paulo. J. em 15/05/2003. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200201149850&dt_publicacao=02/06/2003>. Acesso em: 10/12/2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 754.717**. Relator Ministro José Delgado. Minas Gerais. J. em 23/05/2006. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200500889090&dt_publicacao=22/06/2006>. Acesso em: 28/11/2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 791.334**. Relator Ministro José Delgado. Minas Gerais. J. em 02/05/2006. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200501751750&dt_publicacao=29/05/2006>. Acesso em: 28/11/2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 825.496**. Relatora Ministra Denise Arruda. Brasília. J. em 06/11/2008. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200600462743&dt_publicacao=04/12/2008>. Acesso em: 26/09/2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 707.315**. Relator Ministro Luiz Fux. Brasília. J. em 03/05/2007. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200401695194&dt_publicacao=14/02/2008>. Acesso em: 26/09/2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 737.719**. Relatora Ministra Denise Arruda. Minas Gerais. J. em 18/12/2008. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200500484980&dt_publicacao=11/02/2009>. Acesso em: 26/09/2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1.010.430**. Relator Ministro Francisco Falcão. Brasília. J. em 05/06/2008. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200702834142&dt_publicacao=04/08/2008>. Acesso em: 26/09/2018.

CAMARGOS, A. A. B. **Modelos de previsão da arrecadação tributária do estado de São Paulo: ICMS, IPVA, ITCMD e taxas**. 2008. Dissertação de Mestrado Profissional – IBMEC, São Paulo.

CARVALHO JÚNIOR, P. H. B. O imposto sobre heranças e doações. **Texto para discussão – Plataforma Política Social – Fenafisco/Anfip**, 2018.

CASTRO, J. A.; SANTOS, C. H.; RIBEIRO, J. C. **Tributação e equidade no Brasil: um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009**. Brasília: Ipea, 2010.

COÊLHO, S. C. N. **Curso de direito tributário brasileiro**. 8. ed. São Paulo: Forense, 2005.

COMUNITAS. **BISC – Benchmarking do Investimento Social Corporativo – Relatório 2016**. São Paulo, 2016. Disponível em: <<http://www.comunitas.org/portal/download/relatorio-bisc-2016/>>. Acesso em: 09/03/2019.

FERNANDES, R. C. P. V. **Impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação – ITCMD**. 2. ed. São Paulo: RT, 2005.

FGV. **Pesquisa sobre incentivos fiscais às doações de pessoas físicas às organizações da sociedade civil no Brasil**. Relatório de pesquisa. 2018.

FREITAS, A. A. Imposto sobre heranças e mobilidade intergeracional no Brasil. **Carta de conjuntura da FEE – Fundação de Economia e Estatística**. Ano 24, n. 10. Porto Alegre, 2015.

GIFE. **Destques: sustentabilidade econômica das organizações da sociedade civil** [online]. Disponível em: <<https://sinapse.gife.org.br/download/destaques-sustentabilidade-economica-das-organizacoes-da-sociedade-civil>>. Acesso em: 09/03/2019.

IDIS. **Pesquisa Doação Brasil**. 2015. Disponível em: <https://idis.org.br/pesquisadoacaobrasil/wp-content/uploads/2016/10/PBD_IDIS_Sumario_2016.pdf> e <<https://www.idis.org.br/pesquisadoacaobrasil/>>. Acesso em: 09/03/2019.

LIMA, P. G.; PISCITELLI, R. B. Reforma tributária: desigualdade, progressividade e proposições legislativas. **Revista Brasileira de Planejamento e Orçamento**, Brasília, v. 8, n. 1, 2017.

MANEIRA, E.; JORGE, A. T. O ITCMD nas doações coletivas. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 228, p. 30-41, set. 2014.

MARTINS, R. L. **Tributação das heranças e doações**. 1998. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo.

MELO, J. E. S. de. Imposto estadual sobre doações. In: ROCHA, V. de O. (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. v. 5.

OLIVEIRA, A. M. de. Tributação de doações. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 124, p. 7-25, jan. 2006.

PACHECO, C. S. A. Evolução, padrões e tendências na arrecadação do imposto sobre heranças e doações. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 5, n. 5, 2017.

PANNUNZIO, E. Imunidade das instituições de educação em xeque: uma crítica à decisão do STF no RE 862.852/ES – Ag. Reg. **Direito do Estado**. 2017. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/colunistas/eduardo-pannunzio/imunidade-das-instituicoes-de-educacao-em-xeque-uma-critica-a-decisao-do-stf-no-re-862852es>>. Acesso em: 05/10/2018.

PRADO, C. E. Reflexos da lei n. 11.441/2007 no ITCMD – Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação. **Revista do Advogado**, São Paulo, ano XXVII, n. 91, p. 51-58, mai. 2007.

RAUSCH, A. P. O acúmulo intergeracional de riqueza e tributação de heranças e doações no Brasil. **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, v. 17, n. 133, p. 547-578, out. 2015/jan. 2016.

SACHSIDA, A. Novas formas de tributação: imposto sobre movimentação financeira e impostos sobre grandes fortunas. In: SACHSIDA, A. **Tributação no Brasil: estudos, ideias e propostas**. Brasília: Ipea, 2017.

SAEZ, E. S.; SANTIAGO, G.; ZACCHI, J. M. **Censo GIFE 2016**. São Paulo: GIFE, 2017.

SANTANA, D. et al. Crise fiscal, desigualdade e tributação de heranças e doações no Brasil: chegou a hora de reformar o ITCMD? **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico**, Belo Horizonte, ano 6, n. 11, p. 105-125, mar./ago, 2017.

SCHOUERI, L. E. **Direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVEIRA, A. C. O ITCMD incidente sobre doação em pecúnia: início do prazo decadencial. Conflito entre o Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro e o Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 215, p. 7-18, ago. 2013.

SOUZA, A. G. de; BAPTISTA, R. E. de O. Tributação da doação ao terceiro setor: uma análise do ITCMD nos estados brasileiros. **Revista de Direito do Terceiro Setor**, Belo Horizonte, ano 9, n. 18, p. 9-39, jul./dez. 2015.

VALADÃO, M. A. P. Estudo sobre a estrutura do ITCMD no Brasil e as iniciativas para melhorar sua arrecadação. **Fórum fiscal dos estados brasileiros: programa de estudos 2014**. Brasília: 2014. Disponível em: <<https://sinapse.gife.org.br/download/estudo-sobre-estrutura-do-itcmd-no-brasil-e-as-iniciativas-para-melhorar-arrecadacao>>. Acesso em: 09/03/2019.

APÊNDICES

APÊNDICES

CAPÍTULO 1

1. BANCO DE INFORMAÇÕES

É possível afirmar que a maior contribuição da pesquisa foi constituir um banco de dados onde todas as informações e dados fossem sistematizados para fins de análise e comparação. Esse banco está disponível para consulta pública na biblioteca digital da FGV (<<https://sistema.bibliotecas-bdigital.fgv.br/>>) e no site do projeto “Sustentabilidade Econômica das Organizações da Sociedade Civil” (<<https://gife.org.br/osc/>>). Além de viabilizar análises com os dados atuais, essa base facilita o desenvolvimento de novas análises, seja para expandir o rol de países analisados, seja para abordar novos critérios e aspectos relacionados ao regime jurídico tributário de doações a OSCs.

Foram criadas variáveis que orientam o banco de informações e que estão em linha com os três questionamentos norteadores da pesquisa. A Tabela 1, a seguir, sintetiza cada uma das variáveis estabelecidas:

TABELA 1 - DESCRIÇÃO DAS VARIÁVEIS DE ANÁLISE DO BANCO DE INFORMAÇÕES

<i>Critério</i>	<i>Descrição</i>
<i>Regime tributário de doação</i> i. Tributo sobre doação? ii. Doações – alíquota mínima iii. Doações – alíquota máxima	Indicação da existência de tipo tributário específico sobre operações de doações, bem como a indicação de alíquotas mínimas e máximas previstas na regra geral do país. Não foram consideradas hipóteses de isenções e/ou outros benefícios para informar os campos de alíquotas.
<i>Regime tributário de heranças</i> iv. Tributo sobre herança? v. Regime jurídico (tipo tributário) é o mesmo aplicável à doação? vi. Herança – alíquota mínima vii. Herança – alíquota máxima	Indicação da existência de tipo tributário específico sobre herança, bem como eventual identidade do tipo tributário aplicável às doações. Dedica-se a identificar se a tributação sobre doações está acompanhada sempre da tributação sobre heranças, tal como ocorre no Brasil. Ademais, há indicação de alíquotas mínimas e máximas previstas na regra geral do país. Não foram consideradas hipóteses de isenções e/ou outros benefícios para informar os campos de alíquotas.

<p><i>Regime tributário diferenciado de doações para OSC?</i></p>	<p>Regimes jurídicos específicos que sejam aplicáveis a doações a OSCs, isto é, qualquer hipótese indicada nas fontes de pesquisa em que foi indicada a existência de tratamento fiscal diferenciado para OSC.</p>
<p><i>Regime tributário diferenciado para OSC</i></p> <p>viii. Hipótese de benefício (isenção/redução de alíquota)</p> <p>ix. Condição: certificação oficial de interesse público</p>	<p>Indicação de informações relevantes para os casos em que foi identificado regime tributário diferenciado para OSC, em especial, a espécie de benefício concedido e eventual condição da fruição do regime diferenciado à obtenção de certificação oficial de interesse público.</p> <p>Convém observar neste ponto que apenas foram indicados como condicionantes os casos em que a certificação oficial é condição para fruição do regime tributário diferenciado. Os casos em que a certificação oficial é exigida por outros órgãos regulamentadores (ainda que seja essencial ao desenvolvimento de atividades das OSCs) não foram considerados nesse critério.</p>
<p><i>Doações/heranças consideradas como receita tributável pelo imposto de renda?</i></p>	<p>Embora não seja o objetivo da pesquisa, tendo em vista que foram identificados certos regimes jurídicos que tributam o acréscimo patrimonial decorrente de doações pelo imposto de renda, quando disponível, optou-se por informar essas hipóteses como forma de subsidiar eventuais futuras análises e aprofundamento da pesquisa.</p>
<p><i>Observações</i></p>	<p>Outros aspectos relevantes que sejam de cunho informativo.</p>

Fonte: **elaboração própria.**

Esses critérios possibilitam a identificação de eventuais dissociações entre a tributação sobre doação e herança, dados gerais sobre o regime jurídico da tributação de doações, os regimes jurídicos diferenciados para OSC visando desoneração das doações recebidas, eventuais requisitos e condições para habilitação nesses regimes.

Embora o banco contenha essas informações, vale observar que outros critérios¹ potencialmente relevantes para outras análises não foram considerados na sua construção, pois ao mesmo tempo que fogem do escopo da pesquisa, decidiu-se priorizar análise da maior amostragem possível. Com efeito, pesquisas adicionais podem (e devem) ser realizadas para ampliar a abrangência do banco de informações fornecido por esta pesquisa, e, com isso, subsidiar futuras análises.

Por fim, vale dizer que foi elaborado um espelho da matriz de dados, com os mesmos critérios utilizados no banco de informações, onde foram incluídas as referências das fontes de cada dado informado na base. O espelho mostra-se relevante na medida em que não só possibilita a verificação dos dados, mas também fornece uma orientação para eventuais aprofundamentos na pesquisa.

2. FONTES DE PESQUISA

Com relação às referências de pesquisa, foram utilizadas apenas fontes secundárias, sendo relevante observar que referidos dados e informações foram verificados, por triangulação, com outras fontes secundárias.² Foram consultados relatórios, artigos e outros materiais de conteúdo de diversas entidades, institutos, consultorias e centros de estudo internacionais em que o regime jurídico tributário de doações a OSCs tenha sido analisado. Algumas referências representaram fontes de informações mais utilizadas por esta pesquisa:

- i. *Legal and Fiscal Profile*, European Foundation Centre (EFC)³ – relatórios elaborados por especialistas locais em diversos países, cujas análises foram disponibilizadas com informações específicas acerca de aspectos da sociedade civil, em especial o regime tributário de doações a OSCs. Por se tratar de entidade com foco de atuação no continente europeu, grande parte do material identificado relaciona-se a essa região, sendo importante notar que todos os relatórios da EFC foram publicados entre 2014 e 2015;
- ii. *Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide 2017*, EY⁴ – relatório anual publicado pela empresa de consultoria EY em que 37 países tiveram o seu regime jurídico tributário de sucessões, transferências e doações analisado de forma sintética, com dados de alíquotas, contribuintes, exceções e outros tributos eventualmente incidentes sobre essas operações. Apesar da completude de informações sobre o regime jurídico geral desses países, não foram identificados dados relevantes sobre o tema da presente pesquisa. Por isso, esse relatório foi utilizado para confirmar informações do regime jurídico geral das doações em cada país;

- iii. *United States International Grantmaking Country Reports*⁵, The Council of Foundations, The International Center for Not-for-Profit Law e outros organismos e entidades para análise do regime jurídico aplicável do ponto de vista de investidores sociais norte-americanos – esses relatórios foram elaborados considerando-se a hipótese de doações e transações internacionais com cada país. Em alguns países, existe informação específica sobre eventual tributação sobre doações a OSCs. No entanto, em parte dos relatórios essa informação não foi identificada. Todos os relatórios foram atualizados em 2017;
- iv. *International Tax Highlights 2017*, Deloitte⁶ – relatórios com dados gerais acerca da tributação de cada país. Embora bastante sintéticos, os relatórios foram úteis para verificar informações gerais sobre tributação de doações;
- v. *Rules to Give By: A Global Philanthropy Legal Environment Index*, 2013, Charities Aid Foundation (CAF)⁷ – relatório que mapeia o cenário da filantropia em cada um dos 193 países reconhecidos pela Organização das Nações Unidas (ONU). Foram analisados, entre outros pontos do estudo, aspectos tributários relacionados a endowments, motivo pelo qual o referido relatório também foi aqui utilizado como fonte de verificação geral de informações inseridas no banco de informações;
- vi. *Country Survey*, 2017, International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD)⁸ – relatórios produzidos pelo IBFD com informações acerca do regime tributário em diversos países. Esses relatórios foram utilizados por esta pesquisa como fontes de confirmação dos dados identificados nos relatórios da EFC.

As diversas fontes secundárias foram utilizadas de forma a triangular as informações inseridas no banco, conferindo maior segurança aos achados. Isso porque os dados e informações indicados nos estudos e relatórios se complementam para fins da pesquisa, na medida em que cada fonte apresenta informações pontuais específicas sobre determinados aspectos do regime jurídico tributário de doações e eventuais regimes diferenciados a OSCs.

Inclusive, convém indicar que por se tratar de estudo exploratório, quando o dado sobre determinado país não estava completo

na referência utilizada e não pôde ser confirmado ou complementado em outra fonte secundária, a informação não foi inserida no banco de informações, garantindo, assim, maior segurança e consistência nas informações apresentadas adiante.

3. AMOSTRAGEM

Foram selecionados apenas países em relação aos quais havia informações disponíveis, o que pode acarretar distorções em análises comparativas globais. Visando mitigar esse risco, de maneira complementar ao levantamento realizado, optou-se pelo levantamento adicional de informações sobre alguns grupos, contextualizando a análise por regiões geográficas, como a América do Sul, ou grupos econômicos, por exemplo, a OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) e o BRICS.

É importante ressaltar ainda que a indexação de informações de países que não possuem tributo específico sobre doações é significativamente mais simples, visto que depende de menos informações, se comparada a países que possuem tributos sobre doações e disciplinam regimes tributários diferenciados para OSC. Nesse sentido, embora tenha sido constatada a existência de tributo sobre doações em certos países, não foi possível organizar com segurança informações sobre eventuais regimes tributários diferenciados para OSC. Esses países não foram incorporados ao banco de informações, evitando-se o risco de imprecisões.

Também é de se observar que a composição geográfica da amostragem está concentrada no continente europeu, o que pode ser explicado pela disponibilidade de informações para esses países e a falta de informações para outros casos.

3.1 ANÁLISE SEGREGADA DE INFORMAÇÕES

Para análise segregada de informações, foram selecionados três grupos distintos, considerando-se aspectos como localização geográfica, contexto socioeconômico, semelhanças com o Brasil e dispo-

nibilidade de informações, entendidos como relevantes para a análise comparada do levantamento.

Os grupos selecionados para a análise segregada de informações são:

- i. países sul-americanos – foram analisados dados de todos os países sul-americanos com mais de 1 milhão de habitantes: Argentina, Bolívia, Chile, Colômbia, Equador, Paraguai, Peru, Uruguai, Venezuela;
- ii. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) – foram analisados dados de todos os membros permanentes da OCDE;⁹
- iii. BRICS – foram analisados dados dos seguintes países: Rússia, Índia, China e África do Sul.

4. RECORTE METODOLÓGICO

É importante observar que foram objeto de análise apenas eventuais normas e regimes jurídicos de países que tenham instituído espécie tributária específica para tributar as operações de doações. Sendo assim, a pesquisa não se dedicou a explorar eventuais repercussões tributárias que doações possam ter em outros tributos instituídos, como a tributação pelo imposto de renda do acréscimo patrimonial decorrente de doações ou mesmo taxas de registro e arquivamento de documentos perante os órgãos oficiais.¹⁰

É importante observar, igualmente, que a definição legal de OSC em cada país poderá variar, de modo que uma análise mais aprofundada sobre a experiência de determinado país deverá ser acompanhada de levantamento que considere essas especificidades.

Nesse sentido, convém indicar também que a pesquisa não buscou examinar, em cada país, se todas as OSCs de interesse público (considerando as suas formas jurídicas e áreas de atuação) são, de fato, beneficiadas por eventual regime tributário diferenciado aplicável às doações recebidas. Isto é, dadas as diferentes definições e regimes legais de OSC nos países analisados, a pesquisa não logrou considerar eventuais discrepâncias de regimes jurídicos aplicáveis para diferentes OSCs dentro do mesmo país.

RELAÇÃO DE PAÍSES ANALISADOS

<i>País</i>	<i>Continente</i>
Albânia	Europa
África do Sul	África
Alemanha	Europa
Arábia Saudita	Ásia
Argentina	América do Sul
Austrália	Oceania
Áustria	Europa
Bélgica	Europa
Bolívia	América do Sul
Bulgária	Europa
Canadá	América do Norte
Chile	América do Sul
China	Ásia
Chipre	Europa
Cingapura	Ásia
Colômbia	América do Sul
Coreia do Sul	Ásia
Costa Rica	América Central
Croácia	Europa
Dinamarca	Europa
Egito	África
El Salvador	América Central
Equador	América do Sul
Eslováquia	Europa
Eslovênia	Europa
Espanha	Europa
Estônia	Europa
Estados Unidos	América do Norte
Fiji	Oceania
Filipinas	Ásia
Finlândia	Europa
França	Europa
Grécia	Europa
Guatemala	América Central
Holanda	Europa
Honduras	América Central
Hungria	Europa

<i>País</i>	<i>Continente</i>
Ilhas Cook	Oceania
Índia	Ásia
Indonésia	Ásia
Irlanda	Europa
Islândia	Europa
Israel	Ásia
Itália	Europa
Japão	Ásia
Kiribati	Oceania
Letônia	Europa
Liechtenstein	Europa
Lituânia	Europa
Luxemburgo	Europa
Malta	Europa
Marrocos	África
México	América do Norte
Montenegro	Europa
Nigéria	África
Noruega	Europa
Nova Zelândia	Oceania
Panamá	América Central
Paraguai	América do Sul
Peru	América do Sul
Polônia	Europa
Portugal	Europa
Quênia	África
Reino Unido	Europa
República Tcheca	Europa
Romênia	Europa
Rússia	Europa
Sérvia	Europa
Suécia	Europa
Suíça	Europa
Turquia	Europa
Ucrânia	Europa
Uruguai	América do Sul
Venezuela	América do Sul
Vietnã	Ásia

APÊNDICES

CAPÍTULO 3

DECISÕES EXCLUÍDAS - PESQUISA STF

<i>Nº acórdão</i>	<i>Justificativa</i>	<i>Chave</i>
<i>ACO 2.569 ED</i>	Imunidade tributária de Estados estrangeiros	ITCMD
<i>ARE 654.126 AgR</i>	Dissolução de sociedade conjugal; excesso de meação	ITCMD
<i>ARE 985.826 ED-AgR</i>	Doação realizada de pai a filho; ausência de pagamento de ITCMD; quebra de sigilo fiscal	ITCMD
<i>RE 612.173 AgR</i>	Incidência de ITCMD sobre verbas de natureza trabalhista	ITCMD
<i>RE 1.115.010 AgR</i>	Extinção de usufruto como fato gerador de ITCMD; ausência de prequestionamento	ITCMD
<i>SS 5.162</i>	Cumprimento do calendário de pagamento regular dos servidores e pensionistas estaduais	ITCMD
<i>STA 823</i>	Repasse Fundeb	ITCMD
<i>AI 733.976 AgR</i>	Base de cálculo do ITCMD; deduções das dívidas incidentes sobre os bens transmitidos	ITCMD
<i>ARE 745.893 AgR</i>	Arrolamento; matéria não constitucional	ITCMD
<i>ARE 768.206 AgR</i>	Arrolamento; não aplicação de multa e juros antes da homologação do cálculo do ITCMD; matéria não constitucional	ITCMD
<i>ARE 926.786 AgR</i>	Compensação de valor de ITCMD com precatório; matéria não constitucional	ITCMD
<i>ARE 1.066.650 AgR</i>	Cobrança de débito fiscal referente ao não recolhimento do ITCMD; matéria não constitucional	ITCMD
<i>RE 938.594 AgR</i>	Doação de imóvel para OAB	ITCMD
<i>RE 732.619 AgR</i>	Doação de imóvel para OAB	ITCMD
<i>RE 562.045</i>	Progressividade de alíquota ITCMD > o centro da discussão é se em imposto de caráter não pessoal pode-se prever a progressividade	ITCMD
<i>RE 545.103</i>	Progressividade de alíquota ITCMD > o centro da discussão é se em imposto de caráter não pessoal pode-se prever a progressividade	ITCMD

<i>ARE 877.518 AgR</i>	Progressividade de alíquota ITCMD > seguindo jurisprudência do STF	ITCMD
<i>RE 542.485 AgR</i>	Progressividade de alíquota ITCMD > seguindo jurisprudência do STF	ITCMD
<i>RE 602.256 AgR</i>	Progressividade de alíquota ITCMD > seguindo jurisprudência do STF	ITCMD
<i>RE 854.863 AgR</i>	Progressividade de alíquota ITCMD > seguindo jurisprudência do STF	ITCMD
<i>RE 854.869 AgR</i>	Progressividade de alíquota ITCMD > seguindo jurisprudência do STF	ITCMD
<i>RE 958.709 AgR</i>	Progressividade de alíquota ITCMD > seguindo jurisprudência do STF	ITCMD
<i>RE 557.367 AgR</i>	Progressividade de alíquota ITCMD > seguindo jurisprudência do STF	ITCMD
<i>RE 602.347</i>	Progressividade de alíquota IPTU	ITCMD
<i>ARE 739.369 AgR</i>	Doação de imóvel para Senai; não analisado mérito (necessidade de reexame fático e probatório)	ITCMD; entidade sem fins lucrativos E imposto
<i>MI 616</i>	Impetrante objetiva tornar imune a entidade após vencido prazo de 6 meses para edição de lei complementar que regule o art. 195, § 7º da CF > STF entendeu que a entidade usou o MI para obter o reconhecimento da imunidade e julgou a impetrante carente de ação	entidade sem fins lucrativos E imposto
<i>RE 571.809 AgR</i>	ICMS > imunidade sobre importação de bens	entidade sem fins lucrativos E imposto
<i>RE 202.987</i>	ICMS > imunidade de entidade enquanto responsável tributário ou substituto	entidade sem fins lucrativos E imposto
<i>ARE 684.678 AgR</i>	ICMS > imunidade > não julgou o mérito, negou o recurso por questões processuais de admissibilidade	entidade sem fins lucrativos E imposto
<i>AI 695.252 AgR</i>	ICMS > imunidade está ligada ao contribuinte de direito, não alcança impostos indiretos	entidade sem fins lucrativos E imposto
<i>RE 491.574 AgR</i>	ICMS > imunidade está ligada ao contribuinte de direito, não alcança impostos indiretos	entidade sem fins lucrativos E imposto

<i>AI 738.804 AgR</i>	Imunidade ao IPTU sobre imóveis locados; não é cabível reexame de provas	entidade sem fins lucrativos E imposto
<i>AI 767.141 AgR</i>	Isenção CSLL	entidade sem fins lucrativos E imposto
<i>RE 590.448 AgR</i>	Imunidade ao IRRF sobre aplicações financeiras > decisão não discute o mérito; discute a validade da decisão cautelar no âmbito da ADI 1.802; registra que a jurisprudência do STF é firme em considerar as ESFLs de assistência social imunes ao IRRF	entidade sem fins lucrativos E imposto
<i>AI 749.009 AgR</i>	Imunidade ao IRRF sobre aplicações financeiras > a jurisprudência do STF é firme em considerar as ESFLs de assistência social imunes ao IRRF; precedente ADI 1.802	entidade sem fins lucrativos E imposto
<i>RE 424.507 AgR</i>	Imunidade ao IRRF sobre aplicações financeiras > decisão não discute o mérito	entidade sem fins lucrativos E imposto
<i>RE 480.021 AgR</i>	Imunidade ao IRRF sobre aplicações financeiras > decisão não discute o mérito	entidade sem fins lucrativos E imposto
<i>AI 740.563 AgR</i>	Imunidade dos rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras > decisão não discute o mérito	entidade sem fins lucrativos E imposto
<i>RE 612.686 AgR</i>	Incidência de IR e CSLL sobre entidades fechadas de previdência social privada com contribuição dos beneficiários	entidade sem fins lucrativos E imposto
<i>RE 834.454 AgR</i>	Importação de bens > imunidade > decisão não discute o mérito, pois seria necessária análise fático-probatória	entidade sem fins lucrativos E imposto
<i>RE 1.056.317 AgR</i>	IPI > importação de bens > imunidade > decisão não discute o mérito, pois seria necessária análise fático-probatória	entidade sem fins lucrativos E imposto
<i>AI 559.488 AgR</i>	IPVA imunidade > decisão não discute o mérito, pois seria necessária análise fático-probatória	entidade sem fins lucrativos E imposto
<i>AI 780.914 AgR</i>	Requisitos imunidade > decisão não discute o mérito, pois seria necessária análise fático-probatória	entidade sem fins lucrativos E imposto

DECISÕES EXCLUÍDAS - PESQUISA STJ

<i>Nº acórdão</i>	<i>Justificativa</i>	<i>Chave</i>
<i>AgInt no AREsp 269.547</i>	Arrolamento > inadmissibilidade de questionamento acerca do pagamento/isenção de tributos relativos à transmissão	ITCMD E isenção
<i>AgRg no Ag 1.074.843</i>	Arrolamento > inadmissibilidade de questionamento acerca do pagamento/isenção de tributos relativos à transmissão	ITCMD E isenção
<i>AgRg no AgRg no REsp 1.205.265</i>	Arrolamento > inadmissibilidade de questionamento acerca do pagamento/isenção de tributos relativos à transmissão	ITCMD E isenção
<i>AgRg no REsp 1.080.245</i>	Arrolamento > inadmissibilidade de questionamento acerca do pagamento/isenção de tributos relativos à transmissão	ITCMD E isenção
<i>AgRg nos EDcl no AREsp 202.864</i>	Arrolamento > inadmissibilidade de questionamento acerca do pagamento/isenção de tributos relativos à transmissão	ITCMD E isenção ITCMD E doaç\$ NÃO partilha NÃO decadência
<i>AgRg nos EDcl no AREsp 244.070</i>	Arrolamento > inadmissibilidade de questionamento acerca do pagamento/isenção de tributos relativos à transmissão	ITCMD E isenção
<i>REsp 1.150.356</i>	Arrolamento > inadmissibilidade de questionamento acerca do pagamento/isenção de tributos relativos à transmissão	ITCMD E isenção
<i>REsp 717.338</i>	Arrolamento > inadmissibilidade de questionamento acerca do pagamento/isenção de tributos relativos à transmissão	ITCMD E isenção
<i>Informativo de jurisprudência 0442</i>	Arrolamento > inadmissibilidade de questionamento acerca do pagamento/isenção de tributos relativos à transmissão	ITCMD E isenção
<i>AgRg no AREsp 152.348</i>	Arrolamento > questionamento acerca do pagamento de tributos relativos à transmissão > discussão sobre competência de qual Seção do STJ	ITCMD E doaç\$ NÃO partilha NÃO decadência
<i>AgRg no REsp 786.494</i>	Arrolamento > incidência de ITCMD sobre saldo de salário atrasado > ausência de prequestionamento	ITCMD E isenção
<i>EDcl no AgRg no AREsp 170.563</i>	Possibilidade de compensação de débito de ITCMD com precatório > necessidade de reexame de legislação local > impossibilidade em sede de REsp	ITCMD E isenção ITCMD E doaç\$ NÃO partilha NÃO decadência

<i>AgInt nos EDcl no RMS 44.263</i>	Compensação de débito de ITCMD com precatório	ITCMD E doaç\$ NÃO partilha NÃO decadência
<i>AgRg no RMS 44.281</i>	Compensação de débito de ITCMD com precatório	ITCMD E doaç\$ NÃO partilha NÃO decadência
<i>RMS 43.617</i>	Compensação de débito de ITCMD com precatório	ITCMD E doaç\$ NÃO partilha NÃO decadência
<i>RMS 48.760</i>	Compensação de débito de ITCMD com precatório	ITCMD E doaç\$ NÃO partilha NÃO decadência
<i>REsp 111.566</i>	Inventário > possibilidade do Juízo homologar cálculo do imposto e conceder isenção	ITCMD E isenção
<i>REsp 173.505</i>	Inventário > possibilidade do Juízo homologar cálculo do imposto e conceder isenção	ITCMD E isenção
<i>REsp 238.161</i>	Inventário > possibilidade do Juízo homologar cálculo do imposto e conceder isenção	ITCMD E isenção
<i>REsp 1.257.437</i>	Isenção de Imposto de Renda sobre o ganho de capital na alienação de participações societárias	ITCMD E isenção ITCMD E doaç\$ NÃO partilha NÃO decadência
<i>AgInt no AREsp 475.831</i>	Termo inicial de prazo prescricional de cobrança do ITCMD	ITCMD E doaç\$ NÃO partilha NÃO decadência
<i>AgRg no Ag 315.439</i>	Competência de lei estadual para fixação da base de cálculo de ITCMD	ITCMD E doaç\$ NÃO partilha NÃO decadência
<i>AgRg no AREsp 4.577</i>	Doação com reserva de usufruto > necessidade de reexame de legislação local > impossibilidade	ITCMD E doaç\$ NÃO partilha NÃO decadência
<i>AgRg no AREsp 52.773</i>	Progressividade de alíquota ITCMD > necessidade de reexame de legislação local > impossibilidade	ITCMD E doaç\$ NÃO partilha NÃO decadência
<i>EDcl no AREsp 50.616</i>	Progressividade de alíquota ITCMD > necessidade de reexame de legislação local > impossibilidade	ITCMD E doaç\$ NÃO partilha NÃO decadência

<i>AgRg no AREsp</i> 133.523	Incidência do ITCMD sobre diferenças salariais > ausência de prequestionamento > necessidade de reexame de legislação local > impossibilidade	ITCMD E doaç\$ NÃO partilha NÃO decadência
<i>AgRg no AREsp</i> 345.634	Incidência do ITCMD sobre verbas salariais > ausência de prequestionamento > necessidade de reexame de legislação local > impossibilidade	ITCMD E doaç\$ NÃO partilha NÃO decadência
<i>REsp</i> 1.656.444	Incidência do ITCMD sobre verbas salariais > necessidade de reexame de legislação local > impossibilidade	ITCMD E doaç\$ NÃO partilha NÃO decadência
<i>AgRg no AREsp</i> 298.585	Incidência de ITCMD sobre quotas sociais recebidas como doação, com reserva de usufruto > ausência de indicação do dispositivo legal violado > necessidade de reexame de legislação local > impossibilidade	ITCMD E doaç\$ NÃO partilha NÃO decadência
<i>AgRg no AREsp</i> 675.154	Incidência de ITCMD sobre quotas sociais recebidas como doação, não integralizadas > necessidade de reexame de legislação local > impossibilidade	ITCMD E doaç\$ NÃO partilha NÃO decadência
<i>REsp</i> 1.660.683	Incidência de ITCMD sobre quotas societárias de empresa localizada no exterior > necessidade de reexame de legislação local > ofensa a dispositivo constitucional > necessidade de análise fático-probatória > impossibilidade	ITCMD E doaç\$ NÃO partilha NÃO decadência
<i>AgRg no AREsp</i> 396.621	ITCMD > ofensa a dispositivo constitucional > ausência de prequestionamento > impossibilidade	ITCMD E doaç\$ NÃO partilha NÃO decadência
<i>AgRg no REsp</i> 821.904	Incidência de ITCMD sobre bens pertencentes à viúva meeira > ofensa a dispositivo constitucional > necessidade de reexame de legislação local > impossibilidade	ITCMD E doaç\$ NÃO partilha NÃO decadência
<i>AgRg no REsp</i> 1.101.581	Transferência de bens e direitos decorrente de reassentamento > necessidade de reexame de legislação local > impossibilidade	ITCMD E doaç\$ NÃO partilha NÃO decadência
<i>AgRg no REsp</i> 1.168.112	Discussão sobre valor do patrimônio transferido > necessidade de análise fático-probatória > ausência de prequestionamento > impossibilidade	ITCMD E doaç\$ NÃO partilha NÃO decadência

<i>AgRg no REsp 1.254.813</i>	Incidência de ITCMD sobre renúncia de herança > necessidade de análise fático-probatória > impossibilidade	ITCMD E doaç\$ NÃO partilha NÃO decadência
<i>REsp 343.578</i>	Doação de imóvel rural > determinação da base de cálculo	ITCMD E doaç\$ NÃO partilha NÃO decadência
<i>REsp 1.324.966</i>	Doação de imóvel > determinação da base de cálculo	ITCMD E doaç\$ NÃO partilha NÃO decadência
<i>REsp 1.728.308</i>	Doação de imóvel > determinação da base de cálculo	ITCMD E doaç\$ NÃO partilha NÃO decadência
<i>REsp 771.873</i>	Doação de imóvel > momento da ocorrência do fato gerador: assinatura da escritura pública ou transcrição no registro	ITCMD E doaç\$ NÃO partilha NÃO decadência
<i>REsp 909.215</i>	ITCMD > responsabilidade dos tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles ou perante eles em razão do seu ofício	ITCMD E doaç\$ NÃO partilha NÃO decadência
<i>REsp 1.004.707</i>	Exigibilidade ITCMD sobre operação de extinção de cláusula de incomunicabilidade e fideicomisso	ITCMD E doaç\$ NÃO partilha NÃO decadência
<i>REsp 1.236.816</i> <i>Informativo de jurisprudência 0493</i>	Termo inicial para contagem da prescrição da ação de repetição de indébito de ITCMD	ITCMD E doaç\$ NÃO partilha NÃO decadência
<i>REsp 1.680.702</i>	Ação anulatória de auto de infração > ITCMD > alegação de que se tratou de empréstimo, não doação > necessidade de análise fático-probatória > impossibilidade	ITCMD E doaç\$ NÃO partilha NÃO decadência
<i>AgInt no REsp 1.576.169</i>	Incidência de ITCMD sobre a concessão de direito real de uso > necessidade de reexame de legislação local > impossibilidade	ITCMD E doaç\$ NÃO partilha NÃO decadência
<i>Informativo de jurisprudência 0091</i>	Isonção de ITCMD sobre imóveis objeto de compra e venda ou promessa de venda a terceiros, por terem permanecido no patrimônio do falecido na ocasião do óbito	ITCMD E doaç\$ NÃO partilha NÃO decadência
<i>AgInt no REsp 1.698.982</i>	Imunidade ao ISS > necessidade de análise fático-probatória > impossibilidade	entidade sem fins lucrativos E imunidade

<i>AgInt no REsp</i> <i>978.797</i>	Imunidade ao ISS > necessidade de análise fático-probatória > impossibilidade	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>AgRg no REsp</i> <i>1.286.388</i>	Imunidade ao ISS > necessidade de análise fático-probatória > ausência de prequestionamento > necessidade de reexame de legislação local > impossibilidade	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>AgRg no REsp</i> <i>1.286.388</i>	Imunidade ao ISS > necessidade de análise fático-probatória > ausência de prequestionamento > necessidade de reexame de legislação local > impossibilidade	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>REsp</i> 26.424.1	Imunidade ao ISS > cobrança de ingresso em evento	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>REsp</i> 38.144.4	Imunidade ao ISS > cobrança de ingresso em evento	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>AgInt no REsp</i> <i>877.198</i>	Imunidade a contribuições sociais > necessidade de análise fático-probatória > impossibilidade	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>AgRg no REsp</i> <i>1.225.522</i>	Imunidade a contribuições sociais > necessidade de análise fático-probatória > impossibilidade	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>AgRg no REsp</i> <i>139.101</i>	Imunidade a contribuições sociais	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>AgRg no REsp</i> <i>413.177</i>	Imunidade a contribuições sociais	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>Informativo de jurisprudência</i> 0265	Imunidade a contribuições sociais > efeito do Cebas	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>AgInt no REsp</i> <i>928.060</i>	Imunidade ao ITBI > sindicato > necessidade de análise fático-probatória > ausência de prequestionamento > impossibilidade	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>AgRg AI</i> 1.259.348	Imunidade ao ITBI > necessidade de análise fático-probatória > impossibilidade	entidade sem fins lucrativos E imunidade

<i>REsp 1.656.918</i>	Imunidade ao IPVA > necessidade de análise fático-probatória > impossibilidade	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>AgRg 438.013</i>	Imunidade ao IPTU > necessidade de análise fático-probatória > impossibilidade	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>AgRg RE 671.921</i>	Imunidade ao IPTU > necessidade de análise fático-probatória > impossibilidade	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>REsp 1.159.570</i>	Imunidade ao IPTU > ausência de prequestionamento > impossibilidade	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>REsp 779.783</i>	Imunidade ao IPTU > necessidade de análise fático-probatória > matéria constitucional > impossibilidade	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>REsp 419.208</i>	Imunidade ao IPTU > necessidade de análise fático-probatória > matéria constitucional > impossibilidade	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>AgRg RE 1.262.407</i>	Imunidade ao IR sobre aplicações financeiras	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>REsp 495.207</i>	Imunidade ao IR sobre aplicações financeiras	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>AgRg RE 667.449</i>	Imunidade ao IR sobre aplicações financeiras > necessidade de análise fático-probatória > matéria constitucional > impossibilidade	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>AgRg RE 989.213</i>	Imunidade ao IR sobre aplicações financeiras > matéria constitucional > impossibilidade	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>REsp 1.060.321</i>	imunidade ao IR sobre remessa ao exterior de juros	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>AgRg RE 1.536.426</i>	Imunidade ao ICMS > necessidade de análise fático-probatória > impossibilidade	entidade sem fins lucrativos E imunidade

<i>AgRg RE 779.310</i>	Imunidade ao ICMS > necessidade de análise fático-probatória > impossibilidade	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>AgRg RE 928.351</i>	Imunidade ao ICMS > matéria constitucional > impossibilidade	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>REsp 1.661.625</i>	Imunidade ao ICMS sobre importação de produto > matéria constitucional > impossibilidade	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>EDcl no Agravo em RE 710.124</i>	Imunidade ao ICMS	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>MS 46.170</i> <i>Informativo de jurisprudência 0551</i>	Imunidade ao ICMS	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>MS 19.671</i>	Imunidade ao ICMS > matéria incompatível com rito do mandado de segurança > impossibilidade	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>MS 22.582</i>	Imunidade ao ICMS > templo	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>AgRg RE 659.351</i>	Imunidade a Cofins	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>REsp 1.075.506</i>	Isonomia a Cofins > matéria constitucional > impossibilidade	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>REsp 1.645.808</i>	Imunidade a PIS e Cofins sobre importação > necessidade de análise fático-probatória > impossibilidade	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>AgRg RE 786.420</i>	Imunidade a PIS e Cofins sobre importação > necessidade de análise fático-probatória > impossibilidade	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>REsp 1.662.651</i>	Imunidade a PIS > matéria constitucional > impossibilidade	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>REsp 904.125</i>	Imunidade a PIS > matéria constitucional > impossibilidade	entidade sem fins lucrativos E imunidade

<i>REsp 933.726</i>	Imunidade a PIS > necessidade de análise fático-probatória > matéria constitucional > impossibilidade	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>REsp 758.951</i>	Imunidade a PIS	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>REsp 141.858</i>	Contribuição ao PIS > cooperativa > não incidência	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>REsp 538.236</i>	Contribuição ao PIS > cooperativa > não incidência	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>REsp 275.030</i>	Contribuição ao PIS > cooperativa > não incidência	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>REsp 147.928</i>	Contribuição ao PIS > cooperativa > não incidência	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>EDcl AI 1.177.742</i>	Remuneração de dirigentes > requisito para concessão de imunidade ¹	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>Agint RE 871.101</i>	Imunidade a impostos > comprovação do cumprimento dos requisitos previstos no art. 14 do CTN > necessidade de análise fático-probatória > impossibilidade	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>REsp 5.707.0</i>	Imunidade a impostos > entidade de previdência privada	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>REsp 20.438.4</i>	Imunidade a impostos > entidade de previdência privada	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>REsp 587.480</i>	Imunidade a impostos > entidade de previdência privada	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>REsp 646.934</i>	Imunidade a impostos > entidade de previdência privada	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>REsp 886.509</i>	Imunidade a impostos > entidade de previdência privada	entidade sem fins lucrativos E imunidade
<i>REsp 713.942</i>	Entidade sem fins lucrativos > direito à justiça gratuita	entidade sem fins lucrativos E imunidade

APÊNDICES

CAPÍTULO 4

ESTADOS COM GUIAS DE RECOLHIMENTO QUE DISCRIMINAM FATO GERADOR E CONTAM COM FORMULÁRIOS ELETRÔNICOS PARA DECLARAÇÃO DO ITCMD

Por ordem de arrecadação do ITCMD em 2016	Guia com fato gerador	Guia eletrônica
São Paulo	SIM	SIM
Rio de Janeiro	SIM	SIM
Minas Gerais	SIM	SIM
Ceará	SIM	SIM
Rio Grande do Sul	SIM	SIM
Paraná	SIM	SIM
Santa Catarina	SIM	SIM
Goiás	SIM	NÃO
Mato Grosso do Sul	SIM	SIM
Bahia	Não localizada*	NÃO
Pernambuco	SIM	SIM p/ doações em \$
Distrito Federal	SIM	SIM p/ doações em \$
Mato Grosso	SIM	SIM
Espírito Santo	SIM	SIM
Paraíba	Não localizada*	
Sergipe	SIM	Não operacional
Pará	SIM	NÃO
Rio Grande do Norte	SIM	NÃO
Rondônia	SIM	SIM
Tocantins	Não localizada*	
Piauí	SIM	SIM
Maranhão	SIM	SIM
Alagoas	NÃO	NÃO
Amazonas	SIM, fase piloto	
Acre	SIM	NÃO
Roraima	Não localizada*	
Amapá	Não localizada*	

* O status "não localizada" indica resultados de pesquisa não conclusivos.

**JUSTIFICATIVAS DAS UFS PARA NÃO FORNECIMENTO DE INFORMAÇÕES:
DISTRIBUIÇÃO DA ARRECADAÇÃO ENTRE HERANÇA E DOAÇÕES;
ARRECADAÇÃO VINCULADA A DOAÇÕES A PESSOAS JURÍDICAS**

UF	Em 2016, qual foi o valor arrecadado com ITCMD que foi gerado por operações de transmissão causa mortis?	Em 2016, qual foi o valor arrecadado com ITCMD gerado por operações de transmissão inter vivos (doações)?
Acre	<p>“Registro, inicialmente, minhas escusas pelo atraso em responder as indagações feitas e que estão sob a responsabilidade deste Auditor, notadamente pelo acúmulo de serviço nesta Divisão. Quanto aos questionamentos, importante salientar o seguinte: Até 2012 o lançamento e cobrança do ITCMD eram realizados pela Procuradoria Geral do Estado - PGE, passando a responsabilidade para a SEFAZ, definitivamente, a partir de 2013. Dessa forma, por motivos diversos, o ITCMD ainda não está totalmente informatizado e integrado ao sistema de administração tributária do Estado do Acre, dificultando a segregação dos subtipos de receita do ITCMD. Todas as receitas do ITCMD ainda estão sob a RECEITA 21, não havendo, neste momento, condições de aferir, de forma individualizada, o que foi arrecadado com os diversos tipos de receitas derivadas do ITCMD como os questionados nos itens 2, 3, 4 e 5 do questionamento. Quanto as receitas totais do ITCMD, segue o arrecadado ano a ano, a partir de 2013: Ano de 2013: R\$ 1.702.137,77; Ano de 2014: R\$ 4.059.942,56; Ano de 2015: R\$ 4.518.462,67; e Ano de 2017: R\$ 11.029.327,41.”</p>	
Alagoas	<p>“CÓDIGO 1210 - ITCD (que engloba Causas Mortis e Doação de Bens Imóveis ou Móveis que não sejam dinheiro em espécie) - R\$ 8.712.534,27 CÓDIGO 5237-5 - ITCD - Doações em Espécie - R\$ 11.919.272,07.”</p>	<p>“Transmissão Intervivos???” Se estiver se referindo a doações é como expliquei acima o CÓDIGO 1210 - ENGLOBA TANTO DOAÇÃO DE BENS COMO CAUSA MORTIS E O CÓDIGO 5237-5 SE REFERE A DOAÇÕES EM ESPÉCIE.”</p>
Ceará	<p>“Prezada cidadã, conforme entendimento telefônico, o Coordenador da CATRI esclareceu sobre os procedimentos relacionados ao assunto, abordando as orientações sobre as perguntas pertinentes</p>	

<p>Qual foi o valor do ITCMD arrecadado em 2015 e 2016 vinculado a doações para pessoas JURÍDICAS?</p>	<p>Em 2017, qual foi o valor arrecadado com ITCMD que foi gerado por operações de transmissão causa mortis?</p>	<p>Em 2017, qual foi o valor arrecadado com ITCMD que foi gerado por operações de transmissão intervivos (doações)?</p>	<p>Qual foi o valor do ITCMD arrecadado em 2017 vinculado a doações para pessoas JURÍDICAS?</p>
	<p>R\$ 11.029,327,41</p>	<p>“O sistema do ITCMD ainda não está totalmente informatizado e integrado ao SIAT (sistema de administração tributária), o que impossibilita, ao menos por enquanto, da segregação entre as subtipos de receitas. Todas as receitas do ITCMD do Acre são através da rubrica 21, independente de ser doação, transmissão intervivos ou causas mortis.”</p>	<p>“Também pelos motivos expostos na questão anterior, não temos a segregação das receitas do ITCMD entre pessoas físicas e jurídicas. Todas entram na rubrica 21.”</p>
<p>“NÃO TEMOS ESSES DADOS SEPARADAMENTE, TERIAMOS QUE ABRIR UM CHAMADO E SOLICITAR A TI QUE VERIFICASSE NOS CÓDIGO DE DOAÇÕES O QUE TEM COMO BENEFICIÁRIO CNPJ.”</p>	<p>“CÓDIGO 1210 - ITCD (que engloba Causas Mortis e Doação de Bens Imóveis ou Móveis que não sejam dinheiro em espécie) - R\$ 8.119.525,92 CÓDIGO 5237-5 - ITCD - Doações em Espécie - R\$ 1.216.738,10.”</p>	<p>“Transmissão Intervivos???” Se estiver se referindo a doações é como expliquei acima o CÓDIGO 1210 - ENGLBA TANTO DOAÇÃO DE BENS COMO CAUSA MORTIS E O CÓDIGO 5237-5 SE REFERE A DOAÇÕES EM ESPÉCIE.”</p>	<p>“NÃO TEMOS ESSES DADOS SEPARADAMENTE, TERIAMOS QUE ABRIR UM CHAMADO E SOLICITAR A TI QUE VERIFICASSE NOS CÓDIGO DE DOAÇÕES O QUE TEM COMO BENEFICIÁRIO CNPJ.”</p>

aos serviços prestados pela Secretariada Fazenda e sugeriu refazer as perguntas em nova manifestação, visto a inexistência da informação solicitada nesta manifestação.”

Espírito Santo	<p>“A SEFAZ informa que não dispõe de sistema para gerar relatório com as informações na forma solicitada pelo demandante. No sistema de ITCMD que</p> <p>“A SEFAZ informa que o formulário atualmente disponível para a geração da Guia de Transmissão é um formulário eletrônico, que não conta com recursos</p>
Goiás	<p>“Infelizmente não temos os números solicitados pelo contribuinte. No Sistema atual não é possível gerar relatórios com todos os dados solicitados. Está sendo desenvolvido novo Sistema onde será bem mais fácil conseguir esse tipo de informação, porém entrará em funcionamento somente no ano de 2019.</p>
Mato Grosso	<p>“Agradecemos o seu contato e em atendimento ao que fora relatado por vossa senhoria, informamos que:</p> <p>Considerando que o protocolo digital gerado pelo preenchimento da GIA-ITCD, preenchida pelo contribuinte, bem como a documentação exigida pela legislação, para análise e cobrança deste tributo deverá ser digitalizada e encaminhada à Gerência do ITCD e Outras Receitas - GITCD.</p> <p>Considerando o art. 109 do Decreto nº 1.269/2017, que determina que entre as atribuições da GITCD, está administrar e gerir os sistemas informatizados vinculados à gerência.</p> <p>Considerando que à Unidade de Pesquisa Econômica e Análise da Receita/SEFAZ - UPEA dispõe dos valores totais arrecadados por tributos, por período referência, data de pagamento, por contribuintes e valores arrecadados, portanto, observa-se que não dispomos dos valores arrecadados com os detalhamentos exigidos para atender a demanda encaminhada pela Ouvidoria.</p> <p>Diante das considerações acima, foi encaminhado um e-mail solicitando à GITCD que nos fornecesse as informações para responder as questões contidas no e-mail enviado pela Ouvidoria.</p> <p>E em resposta a este e-mail, o Gerente da GITCD nos informou que não dispõe de relatórios parametrizados que contenham as informações solicitadas.</p> <p>E em diálogo mantido com o mesmo, nos esclareceu que tendo por base a GIA-ITCD, os dados obtidos não refletirão, corretamente, os valores efetivamente arrecadados, pois, nem sempre os valores apurados nestes documentos são efetivamente recolhidos à época do seu processamento.</p> <p>Outro fator a ser considerado e que nem sempre os valores recolhidos tiveram por base os valores declarados por GIA-ITCD, pois a mesma foi implementada em 2009. Além disso, adotam-se outros procedimentos para levantar os valores a serem cobrados, tais como, obtenção de informações junto a outros órgãos fiscalizadores.</p> <p>No documento de arrecadação não há um campo que permita identificar o fato gerador que gerou o recolhimento.</p> <p>Diante dos esclarecimentos acima, comunicamos ser impossível atender esta demanda.”</p> <p>“Agradecemos o seu contato e em atendimento ao que fora relatado por vossa senhoria, informamos que tendo em vista as razões expostas nos registros de nº 166966 e 167567, que no caso é ausência de relatório para extrair os dados solicitados, é necessário que se protocole um processo eletrônico, cujo nome é e-process.</p> <p>Segue link: https://www.sefaz.mt.gov.br/eprocess/modelo/tipo/processo/baixar</p> <p>Tal meio é necessário, pois através do seu protocolo, será encaminhado para os setores competentes para que seja autorizado a confecção do respectivo relatório.</p>

está sendo desenvolvido deverão ser implementados tais relatórios/consultas.”

que possibilitem a emissão de relatórios. No sistema de ITCMD que está sendo desenvolvido pela SEFAZ/ES deverão ser implementados relatórios gerenciais.”

O que temos, relativamente a todo o Estado de Goiás: Arrecadação ITCD 2017: R\$291.816.940,14, sendo R\$252.308.120,94 via declaração de ITCD, R\$34.721.323,36 via Processo Administrativo Tributário e R\$4.787.495,84 via execução fiscal. Número de declarações de ITCD em 2017: Causa Mortis: 13.082 Doação: 7.523.”

“Informamos que encaminhamos sua solicitação para nossa gerência de ITCD, que após proceder a análise, identificou que não há relatório parametrizado para levantamento das informações que satisfaça ao requerido. Dessa forma, é necessário solicitar a nossa TI a confecção de tal relatório. Para isso, solicitamos que protocolize um processo eletrônico, utilizando o modelo ‘REQUERIMENTO PARA OUTROS ASSUNTOS’. Dessa forma o o processo será encaminhado para análise e confecção do referido relatório.”

Sendo o processo eletrônico, todo o seu trâmite poderá ser acessado de qualquer lugar , através de senha específica no nosso sistema.
Lembre-se que deverá utilizar o tipo de processo ‘REQUERIMENTO PARA OUTROS ASSUNTOS’.
Caso tenha dúvidas de como efetuar esse protocolo, solicitamos que entre em contato com nossa equipe de atendimento, na qual possuímos servidores especializados em orientar sobre os procedimentos da Sefaz.
O telefone é o (65) 3617-2900.
Caso prefira solicitar as orientações via e-mail, o endereço é o sac@sefaz.mt.gov.br.”

<p>Santa Catarina</p>	<p>“A atual forma simplificada do preenchimento da DIEF-ITCMD, bem como a forma de registro atual da arrecadação nos impossibilita de prestar as informações solicitadas. Não é possível obter os valores arrecadados por modalidade de transmissão - herança ou doação - pois, apesar de haver o parâmetro “tipo de fato gerador” na DIEF-ITCMD, o registro da arrecadação nos sistemas de controle da Fazenda é realizado por meio de códigos de receita genéricos, nesse caso 1244 - ITCMD - Imposto s/ Transmissão Causa Mortis e Doação. Lembrando também que parte da arrecadação do ITCMD é proveniente de lançamentos de ofício ‘Notificação Fiscal’, cujo código de receita para fins de registro é 1260 - ITCMD - Notificação Integral, que registra de forma genérica a receita sem distinguir tipo de fato gerador. Quanto às questões relativas a valores de doações beneficiadas ou não pelas hipóteses de imunidade previstas pelo Decreto 2884/2004, informamos que o Sistema SAT não dispõe de relatórios preparados para essa finalidade. Para exemplificar a dificuldade em obter essas informações, os relatórios disponíveis trazem todas as declarações no estado “ativo” ou “aguardando confirmação”, trazem também as declarações independentemente de serem originárias do período requisitado (2015/2016) bastando que essas mesmas DIEFs tenham sido retificadas nesses anos. Outro relatório disponível traz apenas as DIEFs com benefício vigente ou revogado por decurso de prazo, mas não apresenta valores. Para atender ao solicitado seria necessário modificar a estrutura do sistema de arrecadação e a forma como os registros são armazenados e disponibilizados; bem como o desenvolvimento e a implantação de relatórios específicos, diferentes dos que possuímos atualmente. Com base no art. 14, inc. III, do Decreto nº 1048/2012, entendemos que o pedido não pode ser atendido, tendo em vista que exige trabalhos adicionais de análise, consolidação de dados e informações e serviço de produção e tratamento de dados.”</p>
	<p>“A réplica foi analisada, porém em nada altera o já anteriormente explanado. Logo, Com base no art. 14, inc. III, do Decreto nº 1048/2012, entende-se que o pedido não pode ser atendido, tendo em vista que exige trabalhos adicionais de análise, consolidação de dados e informações e serviço de produção e tratamento de dados.”</p>
<p>São Paulo</p>	<p>INFORMADO</p>

“Em relação ao ITCMD referente a doações para pessoas jurídicas, em virtude da mudança dos documentos utilizados para o recolhimento deste imposto (Portaria CAT 92/2017), a informação não está disponível para o exercício de 2017.”

CAPÍTULO 1

1. Tais como: base de cálculo do tributo; sujeição passiva (contribuinte/responsável); eventuais repercussões tributárias adicionais decorrentes de doação, como a tributação do acréscimo patrimonial pelo imposto de renda; eventuais diferenciações do regime tributário para bens móveis e imóveis; detalhes e requisitos para obtenção de certificados oficiais de interesse público; ou mesmo áreas de atuação de OSCs que sejam consagradas por eventual regime diferenciado; entre outros.
2. Nesse sentido, vale ressaltar, não foram verificadas em fontes primárias de informação.
3. Disponível em: <<http://www.efc.be/philanthropy-sector/foundations-in-europe/>>. Acesso em: 09/03/2019.
4. Disponível em: <[https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018/\\$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018/$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018.pdf)>. Acesso em: 09/03/2019.
5. Disponível em: <<https://www.cof.org/program-initiative/country-notes>>. Acesso em: 09/03/2019.
6. Disponível em: <<https://dits.deloitte.com/#TaxGuides>>. Acesso em: 09/03/2019.
7. Disponível em: <<https://www.cafonline.org/about-us/publications/2014-publications/rules-to-give-by>>. Acesso em: 09/03/2019.
8. Disponível, mediante registro de acesso, em: <<https://www.ibfd.org/IBFD-Tax-Portal/Tax-Research-Platform>>. Acesso em: 09/03/2019.
9. Áustria, Bélgica, Dinamarca, França, Grécia, Islândia, Irlanda, Itália, Luxemburgo, Noruega, Países Baixos, Portugal, Reino Unido, Suécia, Suíça, Turquia, Alemanha, Espanha, Canadá, Estados Unidos, Japão, Finlândia, Austrália, Nova Zelândia, México, República Tcheca, Hungria, Polônia, Coreia do Sul, Eslováquia, Chile, Eslovênia, Israel, Estônia e Letônia.

¹⁰ Em que pese não ter sido objeto desta pesquisa, não se pode deixar de observar que em determinados casos identificou-se prontamente a existência de repercussão do acréscimo patrimonial de doações para fins do imposto de renda local, conforme indicado ao longo do presente relatório.

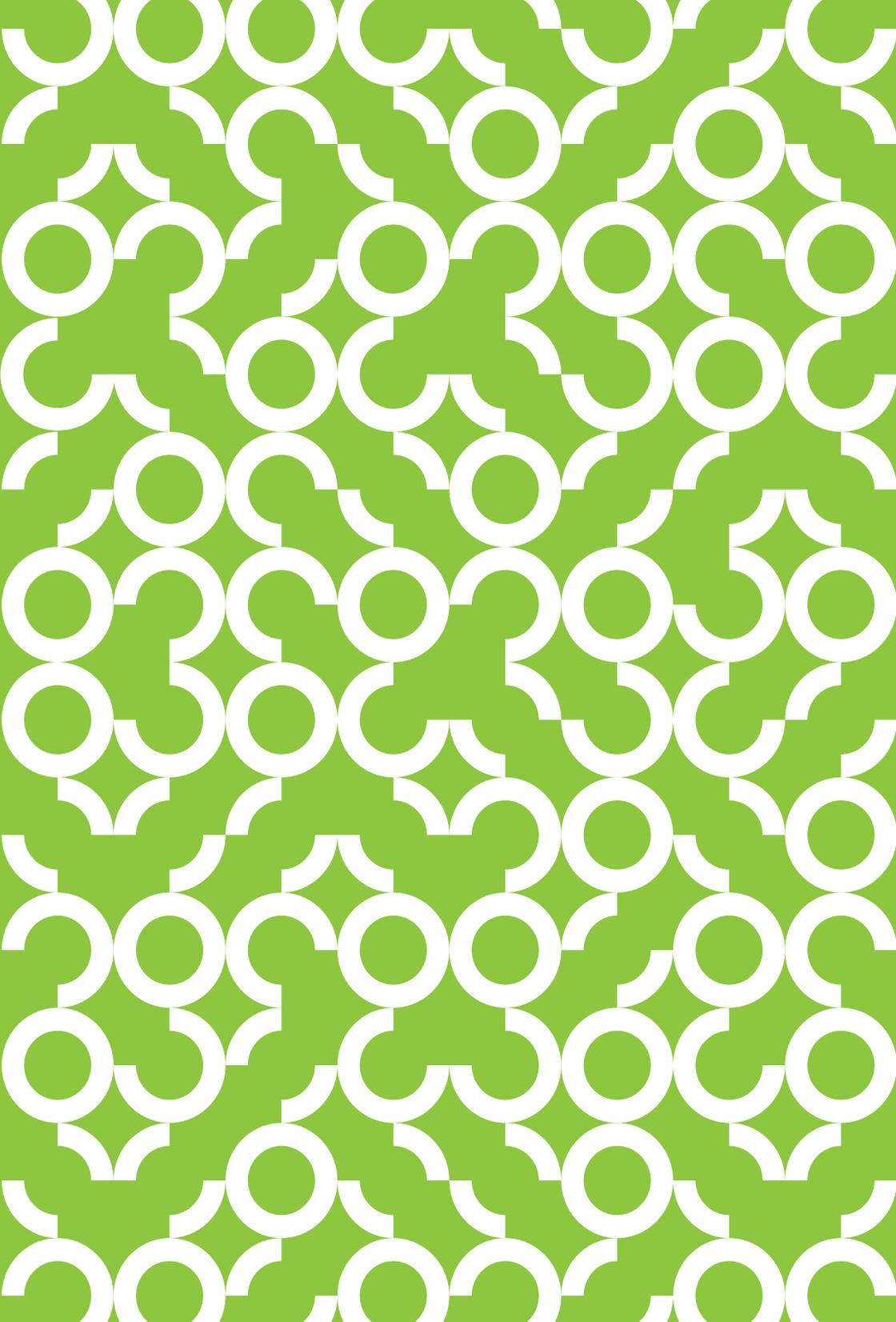
CAPÍTULO 3

¹. A limitação de as OSCs remunerarem seus dirigentes decorrente da legislação tributária que regula o gozo de imunidade e isenção é uma questão de grande interesse para as OSCs. No entanto, não incluímos esse acórdão, pois data de 2009, tendo a lei que regula esse aspecto sofrido diversas alterações desde então, estando, portanto, desatualizada a discussão. De qualquer forma, esse acórdão não traz contribuições para o debate, tendo se limitado a reconhecer que houve divergência jurisprudencial, acolhendo os embargos de declaração e determinando a subida do Recurso Especial.

Esta publicação foi elaborada com a participação financeira da União Europeia e demais organizações patrocinadoras. O seu conteúdo é de responsabilidade exclusiva dos autores, que foram coordenados pelo GIFE e pela FGV Direito SP, não podendo, em caso algum, considerar-se que reflete a posição da União Europeia ou das instituições patrocinadoras e organizadoras.



*Este livro foi composto utilizando-se
a família tipográfica Kepler Std, com
corpo 9,5 pontos e espaço de entrelinhas
de 13,97 pontos.*





ISBN 9788588462397

REALIZAÇÃO



PELO PROGRESSO DO INVESTIMENTO SOCIAL

FGV DIREITO SP

PARCERIA

ipea Instituto de Pesquisa
Econômica Aplicada

APOIO



União Europeia

FUNDAÇÃO
Lemann

20 ANOS
ICE

instituto
arapyauú

Instituto C&A