

OS ENTRAVES ÀS DOAÇÕES NO BRASIL: REFLEXÕES SOBRE A LEGISLAÇÃO DO ITCMD

Flavia Regina de Souza Oliveira

Adriana Moura Mattos da Silva

// resumo

O presente artigo realiza uma análise acerca da legislação brasileira a respeito do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD). Busca compreender como a tributação sobre as doações impacta as organizações da sociedade civil (OSC), especialmente sob a perspectiva da sua sustentabilidade financeira e de seu fortalecimento institucional, observando as barreiras para as doações no Brasil. Desenvolve a tese de que o ITCMD apresenta barreiras efetivas à sustentabilidade financeira das OSC, analisando as legislações federal e estaduais sobre o ITCMD, identificando lacunas normativas relevantes e tendências de majoração de alíquotas já verificadas em diversos estados. Identifica como principais resultados a possibilidade de bitributação, a existência de conflitos normativos quanto à competência para exigência do imposto e a tendência na majoração das alíquotas sem excepcionar doações destinadas às OSC.

| **palavras-chave:** organizações da sociedade civil | doações | ITCMD | sustentabilidade financeira.

OS ARTIGOS GIFE

A série Artigos GIFE publica reflexões e análises de pesquisadores brasileiros de diferentes áreas do saber com o objetivo de estimular, ampliar e disseminar a produção de conhecimento qualificado sobre o campo da filantropia, do investimento social privado e da sociedade civil no Brasil.

A partir da premissa de que a produção de conhecimento sobre esses temas tem um papel fundamental na expansão, diversificação e qualificação da ação pública pela sociedade, a iniciativa também pretende contribuir para ampliar as conexões entre o setor, as universidades e os centros de pesquisa, promovendo e apoiando o envolvimento de novos atores com a temática e a circulação ampliada de ideias em torno dela.

Este texto integra a quinta edição dos Artigos GIFE, que propõe a publicação mensal de artigos selecionados por meio de chamada pública e convite a autores especialistas em temáticas específicas e relevantes para o setor, buscando apoiar e fomentar a produção de conhecimento sobre o investimento social no Brasil.

O GIFE

O Grupo de Institutos Fundações e Empresas (GIFE) é uma organização sem fins lucrativos que reúne associados de origem empresarial, familiar ou independente que investem em projetos de interesse público. Criado em 1989 como grupo de troca e colaboração e institucionalizado em 1995 por 25 organizações, tornou-se referência no campo da filantropia e do investimento social privado no Brasil.

Nesses mais de 25 anos de atuação, tem contribuído para o fortalecimento de práticas e ações a serviço do bem comum no país, trabalhando para expandir, qualificar e fortalecer o investimento social privado, diversificar e ampliar atores e recursos, criar referências e estimular boas práticas de gestão, bem como articulando o setor com a sociedade e a agenda pública. Atualmente, o GIFE reúne mais de 160 associados que, somados, aportam mais de 3 bilhões de reais por ano em projetos próprios e no apoio a projetos de terceiros.

INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD), cuja variação de nomenclatura e abreviação ocorre em função da normativa de cada estado regulador, tem sua origem normativa no art. 155¹ da Constituição Federal de 1988 (CF), que estabelece a competência de estados e Distrito Federal para instituírem impostos sobre “transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos”. A CF estabelece também a necessidade de regulação por lei complementar para o ITCMD nos casos previstos no inciso III do referido artigo, em que o doador tenha domicílio, residência, bens ou inventário processado no exterior. Embora não tenha ainda sido editada a referida lei, em atendimento ao disposto no texto constitucional, o Senado Federal editou a Resolução 09/1992 para estabelecer a alíquota máxima de 8% para o ITCMD.

Diante da competência atribuída constitucionalmente, os estados e o Distrito Federal criaram suas próprias leis instituindo o ITCMD, inclusive sobre a doação de bens móveis e valores pecuniários, sem necessariamente realizar distinções entre as doações feitas no interesse de particulares (entre familiares, por exemplo) daquelas em que o interesse prevalecente é público (destinadas a organizações da sociedade civil, OSC, termo legal² que designa entidades sem fins lucrativos). Nesse cenário, o ITCMD é regulado de maneira distinta em cada estado, com variações normativas importantes quanto às alíquotas (percentual aplicado sobre o valor doado para fins de cálculo do imposto), bases de cálculo (montante sobre o qual se aplica a alíquota para calcular o valor de imposto devido), definição dos contribuintes e responsáveis (responsável pelo pagamento do imposto), hipóteses de isenção e imunidade e, inclusive, aos procedimentos para reconhecimento desses regimes tributários perante as Secretarias da Fazenda estaduais. Considerando a relevância que as doações têm para o setor não lucrativo brasileiro, que atua em conformidade com o interesse social e, em muitos casos, como parceiro direto do poder público na implementação de políticas públicas voltadas à garantia e defesa de direitos sociais, notadamente educação, saúde e assistência social, a discussão sobre o ITCMD se faz ainda mais urgente. Acrescentando a essa equação as restrições à obtenção de recursos impostas pelos regimes tributários especiais (isenção e imunidade) a que estão sujeitas as OSC, pela sua finalidade não lucrativa, e considerando interpretações restritivas por parte das autoridades tributárias quanto à legislação aplicável, as doações permanecem como uma das principais fontes de recursos do setor. É o que se pode constatar por meio de dados e pesquisas realizados recentemente. Na pesquisa Brasil Giving (IDIS e CAF, 2020), 67% dos entrevistados afirmaram ter realizado doação pecuniária naquele

1 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:

I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal;

II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

III - terá a competência para sua instituição regulada por lei complementar:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal. (...)

2 Nos termos do art. 2º, inciso I, da Lei nº 13.019/2014, são organizações da sociedade civil (OSC) as (i) entidades privadas sem fins lucrativos que não distribuam entre os seus sócios ou associados, conselheiros, diretores, empregados, doadores ou terceiros eventuais resultados, sobras, excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, isenções de qualquer natureza, participações ou parcelas do seu patrimônio, auferidos mediante o exercício de suas atividades, e que os aplique integralmente na consecução do respectivo objeto social, de forma imediata ou por meio da constituição de fundo patrimonial ou fundo de reserva; (ii) as sociedades cooperativas previstas na [Lei 9.867, de 10 de novembro de 1999](#); e (iii) as organizações religiosas que se dediquem a atividades ou a projetos de interesse público e de cunho social distintos dos destinados a fins exclusivamente religiosos.

ano. O valor médio individualmente doado por ano é de 617,00 reais, enquanto a quantia típica doada foi de 200,00 reais. Ainda em 2020, mais de 6 bilhões de reais foram destinados por mais de 500 mil doadores ao combate aos efeitos da pandemia da Covid-19, conforme indica o Monitor das Doações (ABCR, 2020).

No entanto, embora o cenário de pandemia da Covid-19 tenha incentivado a cultura de doação, intensificou ainda mais os debates sobre a necessidade de aprimoramento das normativas relativas ao ITCMD incidente em doações às OSC, em razão da legislação ainda pouco sensível às causas de interesse público. Em um ano marcado pelo aumento de gastos relacionados à pandemia, dados de doações adquirem ainda mais relevância quando o ITCMD é colocado em questão, visto que sua incerteza jurídica ameaça diretamente a efetividade para o pleno desenvolvimento de uma cultura de doação no Brasil: seja pelo tratamento tributário dos recursos destinados às OSC, seja pelo dispêndio da parcela dos recursos recebidos com o pagamento do imposto.

Este artigo analisa brevemente os regimes tributários aplicáveis às OSC e os limites deles decorrentes, passando então à análise sobre o tratamento normativo do ITCMD no Brasil, tendências normativas verificadas nos últimos anos quanto ao ITCMD em diversos estados brasileiros, e, por último, pela discussão quanto às doações provenientes do exterior. As referidas análises foram construídas a partir da realização de uma pesquisa bibliográfica sobre ITCMD e doações às OSC, bem como das legislações federal e estaduais sobre o imposto, inclusive considerando eventuais alterações normativas realizadas nos últimos anos e jurisprudência do Superior Tribunal Federal (STF) sobre o tema.

1 DO REGIME TRIBUTÁRIO APLICÁVEL ÀS ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL (OSC)

O ordenamento jurídico brasileiro prevê dois regimes tributários distintos para OSC, privilegiadas face às pessoas jurídicas com finalidade lucrativa: a imunidade e a isenção. Apesar de ambos os regimes afastarem a obrigação de recolher determinados tributos, inclusive o ITCMD, são esferas distintas, com origem normativa e efeitos diversos, sendo a imunidade mais ampla e, a isenção, um pouco mais restrita.

A imunidade, por ser prevista na CF, consiste em uma limitação constitucional ao poder de tributar e, portanto, só pode ser regulamentada por lei complementar. Por sua vez, a isenção é conferida pela legislação comum (infraconstitucional) e pode ser concedida ou revogada pelo Poder Legislativo mediante edição de leis ordinárias, seja no âmbito federal, estadual ou municipal.

É prática comum adotada pelos entes federativos, porém, a criação de requisitos adicionais para a fruição da imunidade e da isenção ao ITCMD, desde procedimentais (a exemplo dos procedimentos administrativos prévios para reconhecimento da imunidade ou isenção) até restrições quanto às finalidades institucionais elegíveis (como ocorre em São Paulo – em que só se admite a isenção do ITCMD para entidades culturais, de defesa de direitos humanos ou proteção ao meio ambiente). Isso impacta diretamente o alcance dos benefícios, o fluxo e a velocidade das doações e, conseqüentemente, a garantia da sustentabilidade financeira das OSC no longo prazo.

1.1 Da imunidade tributária

Como dito, a imunidade pode ser entendida como a incompetência expressa da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios para instituir tributos relativos a determinados atos, fatos e pessoas, prevista expressamente na CF. Em relação às imunidades especificamente concedidas às OSC, o texto constitucional prevê duas hipóteses: imunidade a impostos e imunidade às contribuições para a seguridade social. A última não impacta na análise relativa ao ITCMD, de modo que não é abordada neste texto.

É o art. 150, inciso VI, alínea “c” da CF que estabelece limitações ao poder de tributar, dentre as quais a impossibilidade de instituir impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços das instituições sem fins lucrativos de educação e de assistência social – entendida em conceito amplo³, que compreende a saúde –, atendidos os requisitos da lei. A lei exigida pelo dispositivo é lei complementar, à qual, por força do art. 146, II e III da própria CF, cabe regular limitações ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

Os requisitos para fruição da imunidade encontram-se previstos no art. 14⁴ do Código Tributário Nacional (CTN, Lei 5.172/1966), que, embora seja prévio à CF e originalmente editado como lei ordinária, foi recepcionado como lei complementar, exigindo que as entidades (i) não distribuam qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (ii) apliquem integralmente no país os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; e (iii) mantenham escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Especificamente quanto ao ITCMD, é importante lembrar que compete aos estados e ao Distrito Federal instituir o imposto. Assim, cabe às 27 unidades da Federação (UF) disciplinar as hipóteses de imunidade aplicáveis à luz dos requisitos do CTN.

1.2 Da isenção

Diferentemente da imunidade, a isenção pode ser definida como uma das espécies de exclusão do crédito tributário, conforme prevê o art. 175, inciso I do CTN, constituindo verdadeiro favor legal, passível de revogação pelo legislador ordinário a qualquer momento.

Nesse sentido, as isenções são previstas pelas legislações específicas de cada tributo, de modo esparso, sendo necessário verificar, em cada caso, se a entidade cumpre todos os requisitos da legislação para que possa requerer o reconhecimento de sua isenção perante os respectivos órgãos oficiais.

Mais uma vez, as isenções variam em cada estado, o que gera para as OSC a obrigação de conhecer a legislação aplicável ao ITCMD nas 27 UF.

2 DO TRATAMENTO NORMATIVO DO ITCMD

Diante da ausência de uniformidade quanto ao tratamento tributário dado ao ITCMD no Brasil, prevalece um ambiente de insegurança jurídica e batalhas fiscais no âmbito dos estados e Distrito Federal.

A própria natureza do imposto em território nacional assume forma peculiar. Segundo estudo promovido pela Fundação Getúlio Vargas (FGV) em parceria com o Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas (IPEA) e o Grupo de Institutos, Fundações e Empresas (GIFE), com o objetivo de identificar a tributação sobre doações, de um total de 75 países analisados comparativamente ao Brasil, apenas 30 tributam diretamente doações, sejam elas de interesse pessoal ou público, conforme diferenciado anteriormente.

³ Cumpre destacar que o conceito de “assistência social” adotado pela CF compreende as entidades que se dedicam à saúde nos termos da decisão do STF na Medida Liminar na ADI 2.028: “[...] Preliminar de mérito que se ultrapassa porque o conceito mais lato de assistência social – e que é admitido pela Constituição – é o que parece deva ser adotado para a caracterização da assistência prestada por entidades beneficentes, tendo em vista o cunho nitidamente social da Carta Magna. [...] E entre essas necessidades se encontram as relativas à saúde e também à educação, esta como meio para atender a objetivos visados pelo artigo 203 [...] [...] para a Constituição, o conceito de assistência social é mais amplo não só do doutrinário, mas também do adotado pelo artigo 203 para a disciplina específica prevista nele e no dispositivo que se lhe segue (BRASIL, 1999).

⁴ 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 distribuam qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela LCP 104, de 2001);

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.”

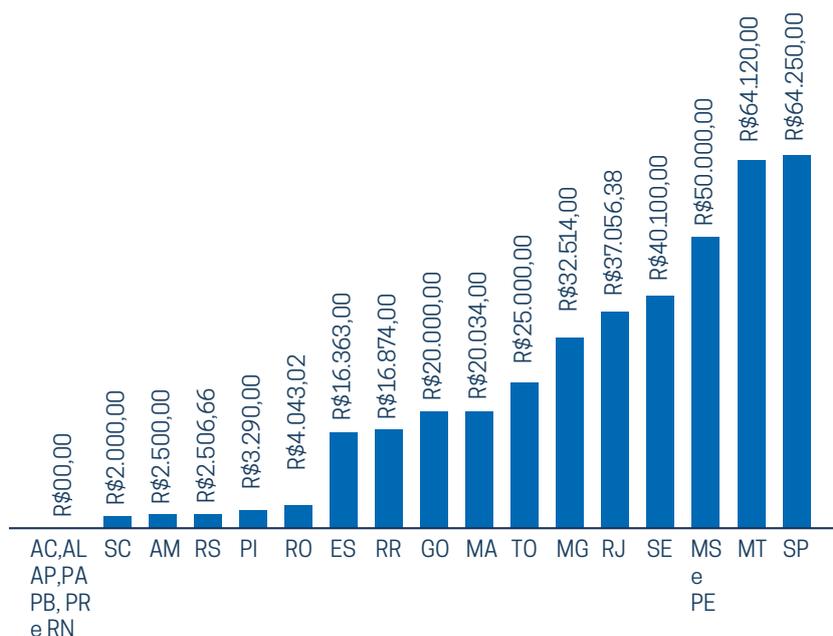
Desses 30 países, apenas o Brasil, a Coreia do Sul e a Croácia tributam as doações para OSC sem qualquer tratamento diferenciado face às doações de interesse pessoal (SOUZA, GOMES e MORAES, 2019).

Além disso, as alíquotas fixadas pelos estados brasileiros variam de 2% a 8% do valor da doação. Das 27 UF, 14 têm alíquota fixa, enquanto 13 trabalham com alíquotas variáveis e, no geral, são igualmente tributadas no Brasil as duas operações: a transmissão sucessória de bens e direitos e a doação a OSC, desconsiderando suas finalidades completamente distintas.

Quando se trata de doações interestaduais, a complexidade do sistema se agrava ainda mais. Nos termos do art. 155, § 1º, inciso II, da CF, compete aos estados instituir o ITCMD relativamente aos bens móveis onde tiver domicílio o doador. Assim, nos casos em que as doações são provenientes de doadores domiciliados em outros estados, o imposto será devido, em princípio, ao estado do doador, local que, diverso da área de atuação ou sede da OSC que receberá a doação (donatária) e, por obedecer a outra legislação, pode não reconhecer a aplicabilidade da imunidade ou isenção de ITCMD sobre a operação. Ultrapassada a primeira barreira de definição do estado para o qual o imposto é devido, deve-se ainda verificar quem é o contribuinte, ou seja, a quem a legislação competente atribui o dever de recolhimento do imposto. Em todas as UF, com exceção do Rio Grande do Sul, o contribuinte do ITCMD é o donatário, ou seja, a OSC que recebe o recurso do doador (SOUZA, GOMES e MORAES, 2019). No entanto, dez estados fixam o doador como contribuinte quando o donatário estiver sediado em UF diversa. Ademais, há possibilidade de responsabilização solidária do doador, ou seja, a Secretaria de Fazenda transfere ao doador a responsabilidade pelo pagamento do imposto no caso de não recolhimento pelo donatário. Assim, a cada doação, a entidade deve verificar a legislação do seu estado e do estado onde está domiciliado o doador, para identificar quem deve recolher o imposto, em qual momento e mediante a aplicação de qual alíquota.

Cabe salientar que muitas legislações estaduais preveem a possibilidade de isenção de determinados valores de doação. Esses limites, em alguns casos, se adequam à realidade dos doadores individuais eventuais, porém não contemplam doações de grande vulto. Na figura 1 é possível verificar os valores de referência no ano de 2018.

Figura 1 - Valor máximo de isenção aplicável a doações nos estados brasileiros



Fonte: Souza, Gomes e Moraes (2018).

Segundo a mesma pesquisa, atualmente, apenas 9 das 27 UF preveem algum tipo de isenção para as doações direcionadas às OSC: Acre, Ceará, Minas Gerais, Paraná, Pernambuco, Rio de Janeiro, Santa Catarina, São Paulo e Tocantins.

A título ilustrativo, no caso do Paraná, o ITCMD é regulamentado pela Lei Estadual 18.573/2015, a qual prevê genericamente a isenção para entidades filantrópicas, indicando que não será cobrado o tributo de entidades beneficentes legalmente constituídas com atuação voltada para assistência a vítimas de calamidade pública ou emergência declaradas pela autoridade competente, desde que tenham reconhecimento de utilidade pública estadual e cumpram os requisitos do art. 14 do CTN.

Já no Ceará, o Decreto Estadual 32.082/2016 prevê que o imposto não incide em doações realizadas às entidades de educação e assistência social sem fins lucrativos, desde que vinculadas a suas finalidades essenciais ou delas decorrentes. Ainda, exige-se que a entidade (i) observe os requisitos do art. 14 do CTN, (ii) preste seus serviços para a população em geral, (iii) esteja registrada no órgão competente da União, estado ou município e (iv) seja detentora de certificado que lhe confira essa condição. Em termos de isenção, apenas as doações para associações comunitárias de moradores de habitação de interesse social são isentas do ITCMD, desde que cumpridos os requisitos do art. 14 do CTN.

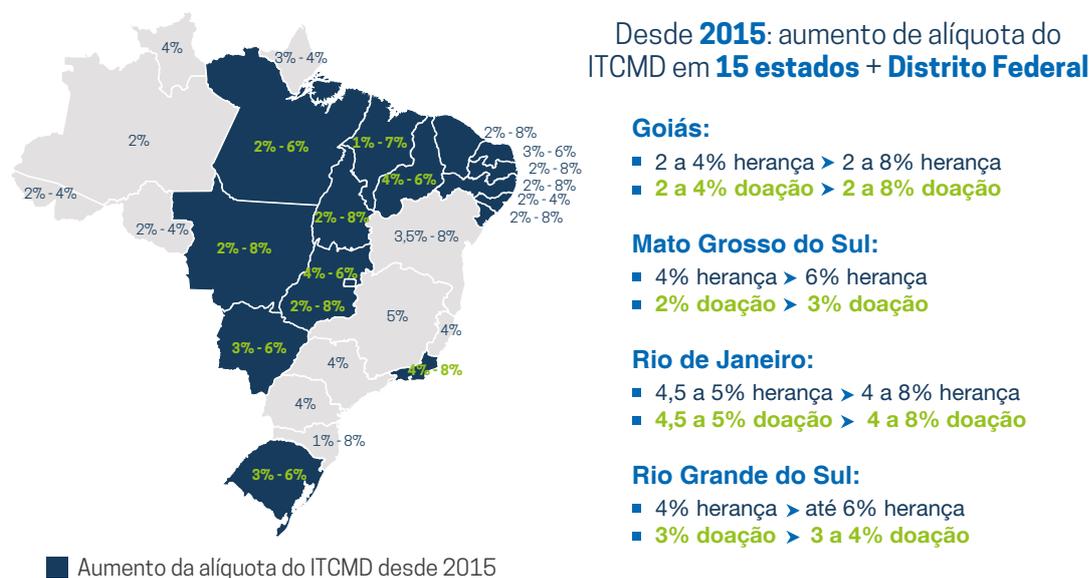
O Rio de Janeiro, por sua vez, concede isenção para doações às OSC de forma mais ampla, com grande possibilidade de causas apoiadas, embora seu procedimento de reconhecimento prévio da condição de isenção ou imunidade tenha sido, por anos, impreciso e indeterminado perante a respectiva Secretaria da Fazenda. Cabe destacar que, em 2020, durante a pandemia de Covid-19, o Governo do Estado do Rio de Janeiro publicou, no Diário Oficial do Estado de 16 de abril de 2020, o Decreto 47.031/2020, que incluiu nova previsão no Decreto 2.473/1979, pelo acréscimo do art. 166-A ao texto legal, para determinar o reconhecimento automático, mediante autodeclaração de imunidade, e não incidência, isenção, remissão ou suspensão do pagamento do ITCMD, abreviado como ITD no estado. Assim, foi extinta, em tese, a necessidade de procedimento prévio de reconhecimento da isenção ou imunidade naquele estado.

Pouco antes, em 14 dezembro de 2019, o Governo do Estado de São Paulo publicou, no Diário Oficial do Estado, a Resolução Conjunta SCEC/SFP 01, a Resolução Conjunta SFP/SIMA 02 e a Resolução Conjunta SFP/SJC 01, aplicáveis respectivamente às entidades culturais, de promoção e defesa do meio ambiente e de defesa dos direitos humanos, que alteraram o prazo de vigência do certificado de reconhecimento de isenção do ITCMD de doze meses para três anos.

O fortalecimento da segurança jurídica quanto ao regime tributário aplicável ao ITCMD no âmbito das OSC verificados nos estados do Rio de Janeiro e de São Paulo, porém, não pode ser compreendido como uma tendência nacional. Em verdade, a tendência tem se consolidado no sentido contrário, com aumento de alíquotas no âmbito dos estados, visando apenas o incremento da arrecadação, sem considerar o interesse público das doações às OSC.

3 DAS TENDÊNCIAS NORMATIVAS QUANTO AO ITCMD

Desde 2015, verificou-se aumento de alíquota de ITCMD em 15 das 27 UF, com tendência a se alcançar a alíquota máxima de 8% da Resolução 09/1992 do Senado Federal, conforme demonstrado na figura 2. Como afirmado anteriormente, o aumento da alíquota para doações ocorre junto a alíquota para heranças, ainda que, algumas vezes, a alíquota final permaneça inferior à aplicável para heranças.

Figura 2 - Tendências de alteração nas alíquotas de ITCMD nas UF brasileiras

Fonte: Mattos Filho Advogados (2021) a partir da análise das legislações das 27 UF brasileiras sobre o ITCMD editadas desde 2015.

No Rio de Janeiro, o incremento da alíquota se deu pela Lei 7.786, publicada em 17 de novembro de 2017, alterando as alíquotas de 4,5% e 5% para alíquota progressiva de 4% a 8%. No Rio Grande do Sul, por sua vez, a alteração ocorreu em 2015, mediante publicação da Lei 14.741, que estabeleceu alíquotas para a doação entre 3% e 4%.

Há também diversos projetos de lei (PL) em discussão nos estados com a mesma finalidade. Por exemplo, o PL 250/2020 do estado de São Paulo, como proposta parlamentar, discute o aumento da alíquota do ITCMD de 4% do valor doado para alíquota progressiva, de 4% a 8%.

Esse cenário evidencia a problemática do aumento de alíquotas sobre doações: enquanto onera excessivamente as OSC pela imposição de imposto de valor significativo, agrava a insegurança jurídica pela ausência do reconhecimento da não tributação para as doações voltadas ao interesse público.

Com as alíquotas atuais, além de toda a problemática já apontada ao longo deste artigo, o cenário é de desestímulo à cultura de doações e à participação ativa da iniciativa privada em ações de interesse público, por meio das OSC. Nesse sentido, quando as alíquotas se aproximam do patamar máximo permitido de 8%, sem o devido reconhecimento da não tributação das doações de interesse público e sem garantia da segurança jurídica quanto aos aspectos de sua incidência e não incidência, o risco passa a ser quanto à própria sustentabilidade das organizações, uma vez que o valor do ITCMD pode representar uma parcela mais significativa do valor recebido a título de doações e, conseqüentemente, afetar a principal forma de captação de recursos das OSC.

4 DAS DOAÇÕES PROVENIENTES DO EXTERIOR

Outro aspecto importante em relação ao ITCMD é o tema das doações provenientes do exterior. Considerando que a competência para legislar reside nas UF, as Secretarias da Fazenda defendem a cobrança do ITCMD quando o donatário tem domicílio tributário no estado, desde que a legislação estadual preveja essa hipótese de incidência. Tal entendimento sempre foi questionado pelos contribuintes, tendo em vista a necessidade de edição de lei complementar disciplinando o tema, conforme previsão expressa no texto constitucional. Desde 2015 a questão encontrava-se em disputa no STF, em sede de repercussão geral.

A discussão foi levada ao Plenário do STF por meio do Recurso Extraordinário 851.108, e seu mérito foi apreciado no julgamento concluído em 26 de fevereiro de 2021, quando, por maioria, o STF negou provimento ao recurso, fixando a seguinte tese:

É vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional.

Confirmou-se, de uma vez por todas, a necessidade de edição de lei complementar para a cobrança do ITCMD quanto aos fatos geradores ocorridos no exterior, incluídas as doações. Destaque-se que os efeitos da decisão foram modulados com eficácia *ex nunc*, ou seja, serão aplicados a contar da publicação do acórdão, ressalvadas as ações judiciais pendentes de conclusão até o mesmo momento, nas quais se discuta: (1) a qual estado o contribuinte deve efetuar o pagamento do ITCMD, considerando a ocorrência de bitributação; e (2) a validade da cobrança do ITCMD, não tendo este sido pago anteriormente.

Na prática, a partir da publicação do acórdão, as OSC estão desobrigadas do recolhimento de ITCMD incidente sobre doações que sejam realizadas por pessoa física ou jurídica sediada no exterior, até a edição de lei complementar pelo Congresso Nacional, porém pagamentos anteriormente realizados não serão restituídos.

Todavia, em face da decisão do STF, em 17 de março de 2021 foi apresentado, na Câmara dos Deputados, o PLP 37/2021, para estabelecer, por Lei Complementar, que a cobrança do ITCMD caberá ao estado em que tiver domicílio o beneficiário dos bens móveis ou direitos, quando o doador for residente no exterior e, no caso de bens imóveis, caberá ao estado em que estiver situado o bem. O referido PLP não prevê qualquer exceção à tributação para as doações de interesse público e, uma vez aprovado, sujeitará as OSC, sem qualquer possibilidade de discussão no judiciário, à tributação das doações internacionais. Nesse sentido, vale notar que, atualmente, quase todos os estados brasileiros têm legislação sobre o tema (figura 3), o que facilitará a implementação do disposto na lei complementar quando aprovada.

Figura 3 – Legislação de ITCMD nos estados brasileiros quanto a fatos ocorridos no/do exterior



■ Previsão expressa no sentido da incidência do ITCMD nos casos de herança, inventário processado no exterior ou transmissões de patrimônio em que o doador ou o falecido residam fora do país

Fonte: Mattos Filho Advogados (2021) a partir da análise das legislações das 27 UF brasileiras sobre o ITCMD editadas desde 2015.

A tramitação do PLP 37/2021 no Congresso somente reforça o argumento de que as OSC ainda terão um longo caminho para garantir a segurança jurídica no tocante à não incidência do ITCMD nas doações de interesse público.

5 CONCLUSÕES

A complexidade e a onerosidade do regime tributário aplicável às doações para as OSC podem ser entendidas, no Brasil, como entraves à captação de recursos pelo setor, uma vez que desestimulam a cultura de doação e burocratizam o processo, que, ao invés de ser ágil e simples, torna-se moroso, confuso e cercado por insegurança jurídica.

Ainda, a multiplicidade de leis estaduais repercute diretamente na ausência de padronização para reconhecimento e usufruto da imunidade e isenção aplicáveis às OSC, desestimulando a atuação nacional das entidades, a captação de recursos em diversos estados e a recepção de recursos internacionais e organismos multilaterais. Isso acaba por limitar os valores efetivamente disponíveis para o desenvolvimento de suas finalidades institucionais.

Tendências como o incremento das alíquotas do ITCMD nas legislações estaduais, sem o devido tratamento das doações às OSC, tais como o reconhecimento de imunidades e isenções e do interesse público que reveste sua atuação, agravam o cenário de incertezas para as entidades, somando-se aos fatores normativos já demonstrados.

Além disso, o PLP 37/2021, em trâmite após o entendimento do STF quanto à necessidade de lei complementar para tributar doações internacionais, garante a cobrança do ITCMD pelos estados sem a devida exclusão das doações de interesse público. Assim, só amplia a insegurança jurídica em torno da matéria.

Considerando que as doações são uma das principais formas de captação de recursos por parte das OSC, a insegurança quanto ao regime jurídico do ITCMD, o aumento de alíquotas e a possibilidade de tributação das doações internacionais atuam, ainda, como obstáculos à sustentabilidade financeira das entidades, em especial frente aos cenários emergenciais e novos desafios advindos da pandemia de Covid-19.

REFERÊNCIAS

ABCR – Associação Brasileira de Captadores de Recursos. **Monitor das Doações COVID-19**. Disponível em: <<https://www.monitordasdoacoes.org.br/pt>>. Acesso em: 23 jan. 2021.

BRASIL, REPÚBLICA FEDERATIVA DO. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5. 172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 20 jan. 2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 37**, de 17 de março de 2021. Dispõe sobre a competência para instituição do imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2274206>>. Acesso em 18: mar. 2021.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988.

BRASIL. **Lei nº 13.019**, de 31 de julho de 2014. Estabelece o regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, para a consecução de finalidades de interesse público e recíproco, mediante a execução de atividades ou de projetos previamente estabelecidos em planos de trabalho inseridos em termos de colaboração, em termos de fomento ou em acordos de cooperação; define diretrizes para a política de fomento, de colaboração e de cooperação com organizações da sociedade civil; e altera as Leis nº 8.429, de 2 de junho de 1992, e 9.790, de 23 de março de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/113019.htm>. Acesso em: 10 fev. 2021.

BRASIL. Senado Federal. **Resolução nº 09**, de 05 de maio de 1992. Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de que trata a alínea “a”, inciso I e parágrafo 1º, inciso IV do artigo 155 da Constituição Federal. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/norma/590017>>. Acesso em: 21 jan. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Liminar na ADI 2.028**. Rel. Min. Moreira Alves. J. em 11.11.1999 Medida Liminar na ADI 2.028. Rel. Min. Moreira Alves. J. em 11.11.1999. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347394>>. Acesso em: 15 fev. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 851.108. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, 01 de março de 2021. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755628450>>. Acesso em: 15 fev 2021.

CEARÁ, **Decreto nº 32.082**, de 11 de novembro de 2016. Regulamenta a Lei nº 15.812, de 20 de julho de 2015, que dispõe acerca do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD). Disponível em: <https://www.normasbrasil.com.br/norma/decreto-32082-2016-ce_331598.html>. Acesso em: 10 fev. 2021.

IDIS – Instituto para o Desenvolvimento do Investimento Social; CAF – Charities Aid Foundation. **Brazil giving 2020**: um retrato da doação no Brasil. 2020. Disponível em: <https://www.idis.org.br/wp-content/uploads/2020/07/CAF_BrazilGiving2020.pdf>. Acesso em: 18 jan. 2021.

MATTOS FILHO ADVOGADOS. **Pesquisa interna sobre ITCMD**. 2021. Documento em pdf. Acesso restrito.

PARANÁ. **Lei nº 18.753**, de 30 de setembro de 2015. Instituição do Fundo Estadual de Combate à Pobreza do Paraná, disposição quanto ao Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, e adoção de outras providências. Disponível em: <<https://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/pesquisarAto.do?action=exibir&codAto=147423&indice=1&totalRegistros=1&dt=11.8.2020.10.24.20.513>>. Acesso em: 10 fev. 2021.

RIO DE JANEIRO. **Lei nº 7.786**, de 16 de novembro de 2017. Altera a Lei nº 7.174/2015, que dispõe sobre o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITD), de competência do Estado do Rio de Janeiro. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afLoop=20469420006411570&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC327382&_adf.ctrl-state=vdcgp99k5_36>. Acesso em: 08 fev. 2021.

RIO DE JANEIRO. **Decreto nº 47.031**, de 15 de abril de 2020. Inclui o art. 166-A no Decreto nº 2.473/79, para prever o reconhecimento automático de imunidade, não incidência, isenção, remissão ou suspensão do pagamento do ITD prevista no inciso XVIII do art. 8º da Lei nº 7.174/15. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afLoop=20469291258679264&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC42000007629&_adf.ctrl-state=vdcgp99k5_9>. Acesso em: 05 fev. 2021.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei nº 14.741**, de 24 de setembro de 2015. Altera a Lei n.º 8.821, de 27 de janeiro de 1989, que instituiu o Imposto sobre a Transmissão, “Causa Mortis” e Doação, de quaisquer bens ou direitos. Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br/filerepository/repLegis/arquivos/LEI%2014.741.pdf>>. Acesso em: 09 fev. 2021.

SÃO PAULO. **Resolução Conjunta SFP/SIMA 02**, de 13 de dezembro de 2019. Dispõe sobre o reconhecimento da isenção para entidades sem fins lucrativos cujo objetivo social seja vinculado à preservação do meio ambiente, nos termos do artigo 6º do Decreto 46.655/02, que aprova o Regulamento do ITCMD. Disponível em: <<https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Resolu%C3%A7%C3%A3o-Conjunta-SFP-SIMA-02-de-2019.aspx>>. Acesso em: 11 fev. 2021.

SÃO PAULO. **Resolução Conjunta SFP/SJC 01**, de 13 de dezembro de 2019. Dispõe sobre o reconhecimento da isenção para entidades sem fins lucrativos cujo objetivo social seja vinculado à promoção dos direitos humanos, nos termos do artigo 6º do Decreto nº 46.655/02, que aprova o Regulamento do ITCMD. Disponível em: <<https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Resolu%C3%A7%C3%A3o-Conjunta-SFP-SJC-01-de-2019.aspx>>. Acesso em: 11 fev. 2021.

SÃO PAULO. **Resolução Conjunta SCEC/SFP 01**, de 13 de dezembro de 2019. Dispõe sobre o reconhecimento da isenção para entidades sem fins lucrativos cujo objetivo social seja vinculado à promoção da cultura, nos termos do artigo 6º do Decreto 46.655/02, que aprova o Regulamento do ITCMD. Disponível em: <<https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Resolu%C3%A7%C3%A3o-Conjunta-SCEC-SFP-01-de-2019.aspx>>. Acesso em: 11 fev. 2021.

SÃO PAULO. Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. **Projeto de Lei nº 250**, de 17 de abril de 2020. Altera a Lei nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000, que dispõe sobre a instituição do Imposto sobre a Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD, visando à mitigação dos efeitos da pandemia do novo coronavírus - COVID-19 no âmbito do Estado. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/propositura/?id=1000322805>>. Acesso em: 11 fev. 2021.

SOUZA, Aline Gonçalves de; GOMES, Aline Viotto; MORAES, Mariana. **Destaques**: sustentabilidade econômica das organizações da sociedade civil. Fundação Getúlio Vargas (FGV); Grupo de Institutos, Fundações e Empresas (GIFE); Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas (IPEA), 2018. Disponível em: <<https://sinapse.gife.org.br/download/destaques-sustentabilidade-economica-das-organizacaoes-da-sociedade-civil>>. Acesso em: 19 jan. 2021.

AS AUTORAS

Flavia Regina de Souza Oliveira
flavia@mattosfilho.com.br

Sócia do Mattos Filho, com atuação voltada a organizações da sociedade civil, especialista em Direito Tributário e Organizações sem Fins Lucrativos, Mestre em Gestão e Políticas Públicas pela Fundação Getulio Vargas.

Adriana Moura Mattos da Silva
adriana.silva@mattosfilho.com.br

Advogada do Mattos Filho com atuação voltada a organizações da sociedade civil, especialista em Direito Constitucional e Internacional, Mestre em Gestão e Políticas Públicas pela Fundação Getulio Vargas.

artigos
GIFE

Supervisão: **José Marcelo Zacchi e Gustavo Bernardino**

Coordenação: **Karen Polaz**

Produção editorial: **Gleice Regina Guerra**

Apoio: **Carolina Magosso, Graziela Santiago e Patricia Kunrath**

Comitê de seleção: **Andréa Wolffenbüttel, Graziella Comini,**

Marcos Paulo Lucca Silveira e Patricia Loyola

Diagramação: **Alastra, Comunica.**

Impressão: **Forma Certa**

ISSN: 2674-8061

DOI: doi.org/10.33816/gife.20210301a3

© 2021 GIFE - Grupo de Institutos Fundações e Empresas



Este material é disponibilizado sob a licença Creative Commons Atribuição Não Comercial 4.0 Internacional.
<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0>

As opiniões e análises expressas nesta publicação não necessariamente refletem as do GIFE.

Apoio institucional:

Alana

Ford Foundation

Fundação Bradesco

Fundação Lemann

Fundação Tide Setubal

Instituto Unibanco

Laudes Foundation