

INCIDÊNCIA DE ITCMD SOBRE DOAÇÕES AO TERCEIRO SETOR NO BRASIL

Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa¹

Gabriela Cavalcanti Bueno Rodrigues²

Resumo: O presente trabalho analisa a incidência do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD) sobre as doações feitas às entidades do Terceiro Setor e demais causas filantrópicas no ordenamento jurídico brasileiro. Analisar-se-á a regra matriz de incidência tributária do ITCMD sob a ótica constitucional e seus princípios, bem como a viabilidade jurídica de doações ao Terceiro Setor face às limitações procedimentais que se encontram nas legislações estaduais, o que pode enfraquecer a atuação social das entidades beneficentes, as quais são muito importantes para a concretização de direitos fundamentais e para a garantia do mínimo existencial em um país com tanta desigualdade social como o Brasil.

Palavras-Chave: Direito tributário. Associações sem fins lucrativos. Terceiro Setor. Imunidade tributária. Brasil. Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação. ITCMD.

Abstract: This paper aims to analyze the levy of the tax on causa mortis transmission and donation of any property or right (ITCMD) on the donations to the Third Sector entities and other philanthropic causes in the Brazilian legal system. The ITCMD

¹ Doutora em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Professora de Direito Tributário nos Cursos de Graduação e Pós-Graduação da PUC-SP.

² Bacharel em Direito na PUC-SP. Pós-graduanda e monitora no curso de especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Advogada.

rule-array of tax incidence will be analyzed under the constitutional perspective and its principles, as well as the legal viability of the donations to the Third Sector, considering the procedural limitations found into the state laws, which can weaken the social performance of the charities entities, that are so important to the achievement of fundamental rights and for the guarantee of the “minimum existential” in a country with as much social inequality as Brazil.

Keywords: Tax law. Nonprofit organizations. Third Sector. Tax immunity. Brazil. Tax on *causa mortis* transmission and donation of any property or right. ITCMD.

Sumário: Introdução; I. Importância do Terceiro Setor para a sociedade; II. Breves comentários sobre tributação da doação no direito comparado; III. Regra matriz de incidência tributária do ITCMD; IV. Imunidade e isenção de ITCMD para o Terceiro Setor; V. Deveres instrumentais e dificuldades práticas que cercam o Terceiro Setor; VI. Novos instrumentos de doação no mundo tecnológico; Conclusão; Referências.

INTRODUÇÃO



o Brasil, o Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD) é de competência dos Estados e Distrito Federal, incidente sobre transmissões não onerosas (gratuitas) de bens ou direitos, em razão de *causa mortis* ou doação³, cujas alíquotas podem chegar até 8%.

Neste trabalho, foi feito um recorte epistemológico para analisar a incidência de tal tributo apenas sobre as doações ao Terceiro Setor, embora tais doações também possam sofrer a incidência de outros tributos.

³ Art. 155, I, da Constituição Federal (CF).

Analisamos brevemente dados sobre a tributação sobre doação no direito comparado, os critérios que compõem a regra matriz de incidência tributária do ITCMD no Brasil, além dos aspectos de imunidade tributária e isenções do ITCMD.

A facilitação da propagação das informações no mundo digital promove a visibilidade dessas entidades, aumentando a arrecadação de recursos para suas causas de qualquer localidade do mundo. As legislações internas estaduais, por outro lado, são anacrônicas e não refletem as mudanças de um mundo tecnológico.

A falta de lei complementar nacional (a qual requer quórum de votação qualificado para aprovação) sobre ITCMD é outro fator que prejudica a uniformidade da tributação no país, diante de hipóteses de bitributação e conflitos de competência entre os estados, a começar pelas doações recebidas de residentes no exterior.

Muitas vezes desconhecido por parte dos contribuintes, o ITCMD acaba sendo deixado em segundo plano por muitos Estados e estudiosos do direito. Por isso, é tão relevante discutir esse tema e analisar dados científicos do Terceiro Setor.

I. IMPORTÂNCIA DO TERCEIRO SETOR PARA A SOCIEDADE

A sociedade pode ser dividida em três setores: (i) Estado, atuando na esfera pública; (ii) Empresas privadas, que objetivam o lucro e (iii) o Terceiro Setor, composto por organizações sem fins lucrativos.

Mesmo tendo como modelo um Estado Social Democrático de Direito, o Brasil e muitos outros Estados não possuem capacidade para suprir todas as necessidades básicas de seus cidadãos através do fornecimento de serviços públicos, razão pela qual as entidades do Terceiro Setor têm ganhando cada vez mais importância.

O Terceiro Setor complementa a execução de políticas públicas, com o oferecimento de bens e serviços que o Estado não seria capaz de suprir integralmente, fazendo com que áreas sensíveis da população, que necessitam de visibilidade, sejam expostas e possam ser levadas a debate, sobretudo para que haja maior investimento estatal. Com isso, a própria democracia é fortalecida.

Ainda, o Terceiro Setor faz parte de um setor produtivo da economia, logo, gera empregos e coloca bens e serviços em circulação no mercado, com impacto positivo na composição do Produto Interno Bruto (PIB). Segundo estudo do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA)⁴, as organizações sociais estão presentes em todos os municípios do Brasil, empregando formalmente 3 milhões de pessoas no ano de 2018.

Esse mesmo estudo mostrou que apenas 2,7% das 820 mil organizações sociais em atividade no Brasil receberam recursos federais entre 2010 e 2018. Os valores repassados pelo Estado correspondem a somente 0,5% do orçamento anual da União (R\$ 118,5 bilhões).

Isso mostra que a grande maioria das instituições sociais sem fins lucrativos não recebe recursos estatais. A principal fonte da receita dessas entidades é a doação de parceiros privados, o que pode atrair a incidência de ITCMD e desincentivar as doações.

A criação de uma cultura de doação é um fator determinante para o fortalecimento do Terceiro Setor. Para tanto, é preciso que o Estado e os cidadãos avaliem o nível de confiabilidade de cada entidade que se pretende incentivar, para que somente aquelas realmente comprometidas com o bem comum sejam beneficiadas.

Uma entidade sem fins lucrativos com atuação séria

⁴ IPEA. Afinal, o que os Dados Mostram Sobre a Atuação das ONGs? Análise de Transferências Federais e Projetos Executados pelas Organizações da Sociedade Civil no Brasil. Rio de Janeiro, jun. 2019.

possui regras claras de responsabilidade ética dos dirigentes e funcionários, além de transparência dos recursos angariados e sua utilização. Os resultados alcançados devem ser constantemente avaliados e apresentados ao público, para que os cidadãos estimulem o aperfeiçoamento e colaborem apenas com as entidades de trajetória ilibada.

II. BREVES COMENTÁRIOS SOBRE TRIBUTAÇÃO DA DOAÇÃO NO DIREITO COMPARADO

Atualmente, verifica-se uma tendência de queda nas doações, principalmente em alguns dos países mais ricos do mundo. Esse foi o resultado obtido pela instituição filantrópica inglesa Charities Aid Foundation, demonstrado no ranking global de solidariedade (World Giving Index), publicado no final de 2019⁵, após pesquisa realizada com mais de 1,3 milhão de pessoas em 126 países.

Dentre os países analisados, o Brasil ficou na posição número 74 da escala de solidariedade, na qual o número 1 representa o país mais solidário (Estados Unidos da América) e o número 126 o país menos solidário (China).

Mesmo o Brasil tendo atingido a 18ª posição dentre os países que mais concentra riqueza no mundo⁶, percebe-se que ainda não possui tradição em doações para organizações sociais. Diversos fatores impedem que a doação seja promovida no país, como a fragilidade jurídica da regulamentação do investimento social privado para os doadores e a falta de grandes incentivos fiscais para as doações.

Outro exemplo a ser citado é Portugal, que ocupa a 88ª posição no ranking de solidariedade, demonstrando que sua cultura de doação é ainda mais fraca que no Brasil. Desde 2004, as

⁵ CHARITIES AID FOUNDATION. World Giving Index - Ten years of giving trends. 10. ed. Out. 2019.

⁶ CAPGEMINI RESEACH INSTITUTE. World Wealth Report 2020. 2020. Disponível em: <https://worldwealthreport.com/>. Acesso em: 25 jan. 2021.

doações sujeitas às normas portuguesas podem sofrer incidência do Imposto de Selo, com alíquota fixa de 10%, mais um adicional de 0,8% sobre doações de bens imóveis. Além disso, uma transferência gratuita representa variação positiva do patrimônio líquido, tributável à alíquota de 21%⁷.

Nos Estados Unidos da América, país que ocupa o primeiro lugar no ranking de solidariedade, o imposto sobre doação incide sobre todas as doações feitas no ano pelo doador, mas há dedução integral das doações feitas a entidades de caridade na base de cálculo do imposto. A herança, por sua vez, é tributada com alíquota máxima de 40%.⁸

Na Alemanha, Japão e Suíça, o imposto sobre transmissão de heranças pode chegar até 50%, enquanto na França, até 60%. Nesses países, as alíquotas variam conforme o valor recebido e o grau de parentesco entre as partes.⁹

Estudo feito pela Fundação Getúlio Vargas (FGV)¹⁰ analisou os dados da tributação de doações e heranças em 73 países e concluiu que apenas 28 deles tributam diretamente doações. Dentre os países que tributam, quase a integralidade (26 países) afasta ou reduz a tributação quando a doação é para associações sem fins lucrativos.

No Brasil, a herança e a doação são tributadas pelo

⁷ EY PRIVATE CLIENT SERVICES. Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide 2020. 2020, p. 307-316. Disponível em: https://www.ey.com/en_gl/tax-guides/worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2020. Acesso em: 15 fev. 2021.

⁸ EY PRIVATE CLIENT SERVICES. Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide 2020. 2020, p. 433-448. Disponível em: https://www.ey.com/en_gl/tax-guides/worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2020. Acesso em: 15 fev. 2021.

⁹ EY PRIVATE CLIENT SERVICES. Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide 2020. 2020, p. 449-. Disponível em: https://www.ey.com/en_gl/tax-guides/worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2020. Acesso em: 15 fev. 2021.

¹⁰ Projeto elaborado em outubro de 2018, pelo Grupo de Institutos, Fundações e Empresas (GIFE) e pela Coordenadoria de Pesquisa Jurídica Aplicada da FGV Direito de São Paulo em parceria com o IPEA. GOMES, Aline Viotto; MORAES; Mariana; SOUZA, Aline Gonçalves de. Destaques: sustentabilidade econômica das organizações da sociedade civil. Disponível em: <https://sinapse.gife.org.br/download/destaques-sustentabilidade-economica-das-organizacoes-da-sociedade-civil>. Acesso em 25 jan. 2021.

ITCMD com alíquota máxima de até 8%. Desconsidera-se que a herança proporciona o acúmulo de riqueza nas mãos de poucos, desestimulando a produção de riqueza pelo trabalho próprio. Já a doação, especialmente quando direcionada para o Terceiro Setor, permite a diminuição de desigualdades sociais, na medida em que distribui riqueza, ao invés de acumulá-la.

A Organização para Cooperação de Desenvolvimento Econômico (OCDE) publicou em novembro de 2020 o relatório “Tributação e Filantropia”, com análise da legislação tributária de 40 países¹¹, não incluindo o Brasil. A maioria dos países analisados concedem benefícios fiscais para entidades sem fins lucrativos, que tenham propósito digno e visem o benefício público, de modo que normalmente as doações feitas a tais entidades são dedutíveis da base de cálculo do imposto ou convertidas em créditos fiscais.

O estudo concluiu que os incentivos fiscais para filantropia são positivos, que os Estados devem reduzir a complexidade tributária e melhorar a supervisão de seus regimes de concessão de benefícios para as entidades e doações filantrópicas.

Uma questão levantada pela OCDE é o fato de que os contribuintes de maior renda, que fazem maiores doações, se beneficiam de uma influência desproporcional na determinação de como a receita tributária é gasta. Para resolver esse problema, o governo deve ter maior controle sobre a gama de entidades para as quais as doações são elegíveis para incentivos fiscais.

Tomando o exemplo de outros países e as recomendações da OCDE, é possível a aplicação de medidas tributárias para promover a cultura de doação no Brasil, como a progressividade e a concessão de isenções nas doações às causas filantrópicas, sem deixar de lado o controle das entidades beneficiadas.

¹¹ OECD (2020), *Taxation and Philanthropy*, OECD Tax Policy Studies, No. 27, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/df434a77-en>. Acesso em 25 jan. 2021.

III. A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ITCMD

A regra-matriz de incidência tributária é um instrumento metodológico que permite a análise de cada elemento presente na norma jurídica, para expressar de forma didática os limites materiais e formais do poder de tributar existentes na Constituição Federal. Os critérios da regra matriz podem ser divididos em material, pessoal, espacial, temporal e quantitativo, conforme passa-se a expor.

(A) CRITÉRIO MATERIAL DO ITCMD SOBRE DOAÇÕES

A hipótese de incidência do ITCMD é transmitir bem ou direito a título gratuito por *causa mortis*, isto é, por sucessão legítima ou testamentária, ou por ato *inter vivos*, através da doação. Nos ateremos apenas ao caso de doação, que afeta diretamente as atividades do Terceiro Setor.

A inclusão da doação junto com o tributo de herança é um modo para evitar a elisão fiscal, considerando situações em que houvesse doação de bens e direitos ainda em vida para os sucessores, com o fim de afastar a tributação sobre a herança.

A doação é um contrato em que o doador, por liberalidade, transfere bens ou vantagens de seu patrimônio para o patrimônio do donatário, mediante aceitação deste¹². Pode ser classificado como instrumento unilateral, pois embora envolva pelo menos duas declarações de vontade, coloca apenas o doador na condição de devedor, o qual assume obrigações perante o donatário.

O contrato de doação pode ser feito com encargos, quando o doador impõe uma incumbência ao donatário, no interesse dele mesmo, de terceiros ou de interesse geral (art. 553, CC). Também há incidência de ITCMD nesse tipo de doação,

¹² Art. 538 do Código Civil Brasileiro (CC).

pois desde o termo inicial do contrato, o donatário já pode usufruir dos benefícios recebidos, ainda que posteriormente a doação seja revogada por não cumprimento do encargo¹³.

Além dos bens imóveis, podem ser objeto de doação quaisquer coisas *in commercio*, como bens móveis, corpóreos ou incorpóreos, futuros ou presentes, além de direitos reais e vantagens patrimoniais de qualquer espécie, desde que haja reserva para subsistência do doador (art. 548, CC).

Existem transmissões não gratuitas de patrimônio que não são doações contratuais, como doações de valor irrisório e doações oriundas do cumprimento de obrigações legais, a exemplo daquela feita pelo pai para sustentar o filho, conforme ensina Angelina Mariz de Oliveira¹⁴. Para haver incidência de ITCMD, é preciso que esteja presente um contrato de doação e não um mero dever moral ou social de praticar a solidariedade.

(B) CRITÉRIO PESSOAL

Os sujeitos ativos para instituir ITCMD são os Estados e o Distrito Federal, os quais normalmente estabelecem que os sujeitos passivos, contribuintes do imposto, são os donatários, isto é, aqueles que recebem as doações ou heranças, residentes ou domiciliados em sua jurisdição territorial, com variação positiva no patrimônio.

A Constituição Federal do Brasil estabeleceu que no caso

¹³ VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito civil: contratos em espécie. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 114.

¹⁴ “(...) essas transferências de dinheiro, sendo decorrentes do cumprimento de uma obrigação legal alimentar e não de um contrato de doação, não se encontram na hipótese de incidência do imposto sobre doações. Também os donativos de pequeno valor, por caridade, por sua vez, têm por fundamento um dever moral e não contratual, fundamentado no princípio constitucional da solidariedade social. Da mesma forma, gratificações ou gorjetas correspondem a uma bonificação, um incremento espontâneo do preço do serviço prestado, não possuindo natureza de doações.” OLIVEIRA DE, Angelina Mariz. Tributação das Doações. Revista Dialética de Direito Tributário nº 124. São Paulo: Oliveira Rocha, 2006, p. 17.

de doador residente ou domiciliado no exterior, lei complementar de âmbito nacional regulamentaria o tema (art. 155, §1º, III). Como tal lei ainda não foi editada, a maior parte dos estados brasileiros estabelece que os contribuintes do ITCMD são os donatários localizados em seus territórios ou, caso estejam localizados em outro estado, define que os contribuintes passam a ser os doadores, se localizados em seus territórios.

Essa definição de contribuinte pode gerar conflitos de competência entre os estados, especialmente nas doações em que o doador reside em local diverso do donatário, o que é bastante frequente, já que hoje muitas doações são feitas de forma remota, pela *internet*.

Caso o contribuinte não recolha o ITCMD, é possível que o Estado cobre o débito dos responsáveis tributários, normalmente definidos como os sujeitos que tiveram alguma relação com a transmissão, tais como tabeliões, escrivães e pais, pelos tributos devidos pelos menores.

Além dessas hipóteses, há estados que atribuem responsabilidade solidária àqueles que detenham a posse do bem transmitido ou sejam responsáveis pelo seu registro ou transferência, como instituições financeiras, plataformas digitais que intermediam as doações (i.e. plataformas de *crowdfunding*) e organizações financiadoras de projetos sociais (*grantmakers*), conforme se demonstrará.

(C) CRITÉRIO ESPACIAL

O local da situação dos bens imóveis e respectivos direitos define a competência para o Estado ou Distrito Federal cobrar ITCMD. Com relação aos bens móveis, títulos e créditos, o critério espacial é definido pelo processamento do inventário ou arrolamento, no caso de transmissão não onerosa *causa mortis*, ou do Estado ou Distrito Federal onde estiver domicílio o doador, no caso de transmissão gratuita *inter vivos* (art. 155, §1º, I e

II da CF).

A instituição de ITCMD sobre doações em que o doador tenha domicílio ou residência no exterior deve ser regulada por lei complementar (art. 155, §1º, III, CF), inexistente até o momento. Em face da omissão do legislador nacional, em geral, os Estados estabelecem que o local do fato imponible do ITCMD é o domicílio do doador ou, subsidiariamente, do donatário, na hipótese em que o doador tenha domicílio ou residência no exterior

Em outubro de 2020, o Ministro Dias Toffoli do Supremo Tribunal Federal (STF) manifestou seu entendimento no Recurso Extraordinário nº 851.108/São Paulo (cujo julgamento terá efeito vinculante), no sentido de que há necessidade de lei complementar para instituir ITCMD quando o transmitente tem domicílio ou residência no exterior, os bens inventariados estão localizados no exterior, ou o inventário é realizado fora do país.

O Ministro afirmou que embora a Constituição Federal atribua aos Estados e ao Distrito Federal a competência para a instituição do ITCMD, impõe limitação ao estabelecer que cabe à lei complementar regular a competência para instituir tal tributo no que diz respeito à doação internacional.

Ainda, pontuou que os efeitos dessa decisão somente produzam efeitos com relação aos fatos geradores ocorridos a partir da publicação do acórdão, sugerindo a tese de que "É vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, 1º, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional".

O julgamento ainda não foi finalizado, mas fato é que a ausência de lei complementar sobre ITCMD tem trazido insegurança jurídica aos contribuintes e guerra fiscal entre os estados, em razão de conflitos de competência territorial. Além disso, é um obstáculo para que os contribuintes possam lidar com a dinamicidade das relações tributárias em tempos de tecnologia

disruptiva.

(D) CRITÉRIO TEMPORAL

A Constituição Federal estabelece que o ITCMD incide sobre as transmissões não onerosas *causa mortis* ou *inter vivos*, logo, tal imposto só será devido quando tais transmissões forem concretizadas no mundo fenomênico.

Sendo a doação um contrato, também é uma situação jurídica, que, segundo o art. 116, II, do Código Tributário Nacional (CTN), tem seu fato imponível considerado como ocorrido quando esta situação esteja definitivamente constituída. Assim, com o oferecimento da liberalidade por uma parte, restando claro seu *animus donandi* e a aceitação por outra, ocorre o fato gerador da hipótese de incidência do ITCMD.

Tratando-se de bens móveis, a transmissão se concretiza com a tradição, isto é, entrega dos bens (art. 1267, CC) e com relação aos bens imóveis, com o registro do título translativo no Cartório de Registro de Imóveis (art. 1245, CC).

(E) CRITÉRIO QUANTITATIVO

A Resolução do Senado Federal nº 9/1992 estabeleceu a alíquota máxima do ITCMD em 8%, com a possibilidade de alíquotas graduais em função do quinhão de cada herdeiro. Mesmo sem mencionar sobre a progressividade para a tributação da doação pelo ITCMD, é possível a aplicação de alíquotas progressivas, conforme já julgado pelo STF¹⁵, em respeito ao princípio da capacidade contributiva.

Muitas vezes os Estados aplicam as alíquotas de ITCMD sem distinção entre as situações de herança e doação, o que mostra a falta de tratamento adequado a essas duas espécies de aumento patrimonial – enquanto a herança privilegia a manutenção

¹⁵ Recurso Extraordinário nº 562.045/Rio Grande do Sul.

da riqueza familiar, a doação auxilia na diminuição da desigualdade social.

A base de cálculo pode ser estabelecida pelos Estados e Distrito Federal, desde que mantenha relação com a regra matriz de incidência do imposto. A base de cálculo da doação de bens imóveis, segundo o art. 38 do CTN, é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, ou seja, o valor de mercado do bem, transacionado em uma situação de compra e venda no mercado.

Já com relação a base de cálculo de doações de bens móveis e direitos, o CTN nada dispõe sobre o tema, já que foi editado quando a Constituição vigente não previa imposto estadual para esses casos. Por isso, os Estados normalmente estabelecem como base de cálculo o próprio valor do bem ou direito objeto de transmissão, ou até mesmo parte de seu valor, em casos de interesse social envolvido.

IV. IMUNIDADE E ISENÇÃO DO ITCMD PARA O TERCEIRO SETOR

A Constituição prevê imunidade tributária às instituições de educação e de assistência social, limitando a competência das pessoas políticas em instituir impostos sobre seus patrimônios, renda ou serviços, o que inclui o ITCMD (art. 150, VI, c, CF).

As instituições de educação protegem o direito fundamental à educação (art. 205, CF). Logo, a imunidade de impostos tem como objetivo garantir a autonomia das instituições de ensino, para que possam realizar suas atividades pedagógicas com eficiência, além de promover a difusão de conhecimento.

Com relação a imunidade garantida às instituições de assistência social, visa-se superar a impossibilidade fática de o Estado garantir os direitos sociais previstos no art. 6º da CF¹⁶, para

¹⁶ Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

proteger as entidades que desenvolvem atividades voltadas aos hipossuficientes, isto é, àqueles que não conseguem manter um mínimo existencial sem prejuízo do próprio sustento e do sustento de sua família.

O texto constitucional é claro ao afirmar que as instituições de educação e de assistência social não podem ter fins lucrativos para fazer jus à imunidade tributária, o que não as impede de ter receitas positivas (*superávits*) ou mesmo de cobrar valores pelos serviços ofertados, desde que a receita arrecadada seja destinada aos seus objetivos sociais, pois caso contrário, o próprio exercício de suas atividades seria inviável¹⁷.

A intenção do constituinte é “a não distribuição dos lucros auferidos (ou superávits) e a não reversão do patrimônio da mesma às pessoas que a criaram, com a aplicação dos resultados econômicos positivos obtidos na própria entidade”¹⁸, como bem explica Regina Helena Costa.

Associações sem fins lucrativos que atuam na defesa de outros direitos fundamentais, além da educação e assistência social, ficam de fora da proteção da imunidade, sendo, portanto, atingidas pela incidência de ITCMD sobre as doações que recebem para o exercício de suas atividades.

Até mesmo as associações com direito à imunidade podem ter obstáculo para fruir deste direito, seja por falta de conhecimento sobre as normas constitucionais e legais da matéria, seja pela criação pela Administração Pública de entraves e

¹⁷ Nesse sentido, Roque Carrazza ensina: “*Voltamos a insistir que a gratuidade na prestação dos serviços assistenciais não é requisito essencial para o desfrute da imunidade em apreço. De fato, a só circunstância de a instituição assistencial cobrar por estes serviços não ilide seu direito à imunidade. Pelo contrário, se com o que cobra limita-se a remunerar seus quadros de acordo com as leis de mercado, bem como a investir em equipamentos e materiais, continua a ter pleno direito ao favor constitucional.*” CARRAZZA, Roque Antonio. *A imunidade tributária das Fundações de Direito Privado Sem Fins Lucrativos*: arts. 150, VI, “C”; 150, §4º, e 195, §7º da Constituição Federal. Brasília: Rossetto, 2006. p. 29.

¹⁸ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 94.

burocracias que viabilizem o reconhecimento administrativo da imunidade.

Demais situações fáticas fazem com que entidades do Terceiro Setor não sejam alcançadas pela imunidade tributária, como nas hipóteses em que o contribuinte do ITCMD é definido como o doador, ou no caso de associações sem fins lucrativos que atuam como intermediárias na prestação dos serviços sociais.

Outro mecanismo para proteger as entidades sociais da tributação sobre as doações recebidas é pela isenção, escolha política dos estados e do Distrito Federal em afastar a cobrança de ITCMD.

Alguns estados preveem faixas de isenções pecuniárias ou dispensam o recolhimento de tributos com valores pequenos, enquanto outros trazem previsões específicas de isenção de doações para entidades que atuem em áreas específicas do Terceiro Setor.

O Estado do Rio de Janeiro¹⁹, por exemplo, inova ao conceder isenção de ITCMD, cujo reconhecimento é autodeclaratório, nas doações feitas para fundações de direito privado com sede no Estado que atuem na promoção de diversos direitos sociais.

Durante a pandemia da Covid-19, o isolamento social imposto fez que com atividades econômicas fossem afetadas e famílias já em condição de vulnerabilidade social tivessem ainda mais dificuldade em suprir suas necessidades básicas.

A pandemia evidenciou a importância do papel das organizações sem fins lucrativos, pois embora já houvesse grandes movimentos para combater a pobreza e a desigualdade, o Estado e a sociedade passaram a dar mais atenção para problemas sociais, já que todos sofreram, em maior ou em menor medida, com a crise sanitária.

¹⁹ Art. 8º, XVIII, Lei Estadual do Rio de Janeiro nº 7.174/2015, combinado com o art. 3º da Lei Estadual do Rio de Janeiro nº 5.501/2009.

Segundo a Associação Brasileira de Captadores de Recursos (ABCR)²⁰, até janeiro de 2021, mais de R\$ 6 bilhões de doações foram arrecadadas para a causa no Brasil. Caso esse valor sofresse incidência de ITCMD em sua alíquota máxima de 8%, o imposto a ser arrecadado equivaleria a mais de R\$ 523 milhões, valor que se destinado diretamente aos movimentos sociais, seria de grande importância.

A Lei de Responsabilidade Fiscal²¹ exige que a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária, da qual decorra renúncia de receita, deve estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes.

Essa não é uma tarefa difícil de ser comprovada quando se fala em cobrança de ITCMD incidente sobre doações ao Terceiro Setor, pois a arrecadação do Estado pode ser considerada inexpressiva nesses casos, face às demais fonte arrecadatórias.

É o que comprovou o estudo feito pela FGV²², demonstrando que o Estado de São Paulo, maior arrecadador de ITCMD do país, teve 52% de sua receita de ITCMD proveniente de doações em 2016 (R\$ 1,2 bilhão). Contudo, apenas R\$ 23,6 milhões - equivalente a 1% - referiu-se a doações a pessoas jurídicas, incluindo doações a pessoas jurídicas com fins lucrativos. Percebe-se que o montante de receita arrecadada com ITCMD resultante de doações a organizações com fins sociais é ainda menor do que 1%.

Não há que se falar em perda da arrecadação substancial pela concessão de isenção de ITCMD nas referidas doações, já que as entidades sem fins lucrativos substituem, em muitas vezes, obrigações de responsabilidade estatal.

Inúmeros obstáculos impedem que as atividades do

²⁰ Em 25 jan. 2021, o valor arrecadado era de R\$ 6.546.583.495. Disponível em: <https://www.monitoradasdoacoes.org.br/>. Acesso em 25. jan. 2020.

²¹ Lei Complementar nº 101/2000.

²² PANNUNZIO. Eduardo et al. Fortalecimento da sociedade civil: redução de barreiras tributárias às doações São Paulo: FGV Direito, 2019, p. 25.

Terceiro Setor sejam aperfeiçoadas e a tributação é um deles. Ações como isenções de ITCMD em doações feitas para pesquisas científicas, desenvolvimento social e afirmação dos direitos fundamentais são de extrema relevância, já que a consequência direta é a diminuição da desigualdade social.

V. DEVERES INSTRUMENTAIS E DIFICULDADES PRÁTICAS QUE CERCAM O TERCEIRO SETOR

Os deveres instrumentais são obrigações impostas aos cidadãos para auxiliar o fisco na verificação do cumprimento da obrigação tributária, como escrituração de livros e emissão de notas fiscais. Tais deveres são importantes para que o fisco impeça a sonegação e garanta que as desonerações fiscais sejam aproveitadas somente por aqueles que realmente fazem jus.

Nesse sentido, em cumprimento à Constituição Federal, o art. 14 do CTN estabelece que para fruir da imunidade tributária de impostos, as instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos devem observar os seguintes requisitos:

- a. não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
- b. aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
- c. manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Por meio desses requisitos, evita-se que instituições de fachada se valham da imunidade tributária para praticar atos em benefício próprio, sem prestar qualquer auxílio aos necessitados²³.

²³ É o que já expôs o Ministro Soares Muñoz, em voto proferido no Recurso Extraordinário nº 93.770/RJ²³: “*Cumpre evitar-se que falsas instituições de assistência e educação sejam favorecidas pela imunidade. E para evitar fraude que a Constituição determina sejam observados os requisitos da lei. Condiz com esse entendimento a interpretação dada por Manoel Gonçalves Ferreira Filho ao preceito constitucional.*”

A não distribuição do patrimônio ou rendas entre seus sócios e dirigentes é a garantia de que as entidades não terão fins lucrativos. Por sua vez, a aplicação integral dos recursos em território nacional demonstra a preocupação do legislador em proteger os interesses nacionais, já que a imunidade também impacta a arrecadação dos cofres públicos brasileiros.

Por fim, a manutenção da escrituração das receitas da entidade sem fins lucrativos e das despesas em livros próprios assegura ao fisco a avaliação da verdadeira aplicação do patrimônio em fins sociais.

O descumprimento dessas condições enseja a suspensão da imunidade (art. 14, §1º, CTN). Como a imunidade é um direito subjetivo do contribuinte, Roque Carrazza afirma que “não pode ser ‘revogada’, isto é, suprimida, com efeito retroativo, ainda que se comprove o não-preenchimento de qualquer dos requisitos apontados em lei complementar”²⁴. Logo, a suspensão da imunidade só deve permanecer enquanto os contribuintes não estiverem regulares com suas obrigações.

Com o cumprimento dos requisitos do art. 14 do CTN, as instituições sem fins lucrativos de educação e assistência social podem gozar da imunidade tributária de impostos descrita na Constituição Federal (art. 150, VI, *c*). Para a comprovação desses requisitos, muitos entes federados exigem prévio requerimento da entidade interessada.

Para Paulo de Barros Carvalho, a exigência desse reconhecimento nada mais é do que um reflexo da norma constitucional de eficácia contida, isto é, a imunidade tributária só pode ser aplicada quando houver comprovação do disposto em lei

Escreve ele: “As instituições educativas e assistenciais são meras pessoas de direito privado, criadas pela iniciativa particular e ao sabor desta. Seria plausível, por isso, que servissem de capa, cobrindo interesses egoísticos que, assim, se beneficiariam da imunidade no tocante a impostos” (In: Comentários à Constituição brasileira, v. 1, p. 50).”

²⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 876.

complementar²⁵.

Outros autores, como Diogo Afonso Rodrigues da Silva²⁶, entendem que a exigência de prévio reconhecimento de imunidade por parte dos Estados configura afronta à Constituição, que exige unicamente a comprovação dos fins não lucrativos das instituições de educação e assistência social.

De fato, segundo a OCDE (Tributação e Filantropia, 2020), essa é uma tendência mundial, pois quase todos os países pesquisados pela organização exigem que as entidades filantrópicas passem por um processo de inscrição específico para se tornarem elegíveis para o tratamento fiscal preferencial.

Contudo, o fisco não pode impor deveres desproporcionais aos contribuintes e fiscalizados, de modo que seu cumprimento impeça as próprias atividades por eles exercidas.

Não obstante, há Estados que não só exigem reconhecimento da existência de imunidade de impostos estaduais, como impõem verdadeiro entrave na eficácia da garantia constitucional, com a instauração de processos administrativos morosos para verificar a ausência de fins lucrativos das instituições. Procedimentos semelhantes também são impostos para reconhecer casos de não incidência e isenções.

No âmbito federal, a Lei nº 12.101/2009 dispõe sobre a concessão de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas) às pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos que atuem na prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação. Tal norma limita a fruição da imunidade tributária referente às contribuições sociais à publicação deste certificado.

Em maio de 2020, o STF julgou inconstitucional tal

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 252.

²⁶ SILVA, Diogo Afonso Rodrigues da. Aspectos tributários das doações a entidades do terceiro setor no contexto de grupos econômicos. Dissertação (Mestrado em Direito). Fundação Getúlio Vargas de São Paulo. São Paulo, 201, p. 46 e 47.

limitação²⁷, pois a Lei nº 12.101/2009, na figura de lei ordinária, invadiu esfera de competência reservada à lei complementar. O Superior Tribunal de Justiça já tinha editado a súmula nº 612 em momento anterior, no sentido de que “O certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS), no prazo de sua validade, possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da imunidade”.

Verifica-se que não há necessidade de obtenção de certificados para fruir de imunidade, a exemplo do Cebas, que é um documento meramente declaratório, com eficácia retroativa, de modo que sua concessão apenas reconhece o direito subjetivo da entidade à imunidade tributária.

Ocorre que muitas vezes tal entendimento não é aplicado. A Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, por exemplo, entende que não só é necessária uma declaração de reconhecimento de imunidade ao ITCMD, mas também que deve ser recolhido o imposto relativamente às doações que ocorrerem em momento anterior à validade desta declaração²⁸.

Não bastasse a grande burocracia para ter a imunidade tributária e até mesma a isenção das entidades sem fins lucrativos reconhecida, ainda há outros entraves procedimentais no caminho da desoneração de tributos.

O ITCMD normalmente é lançado por declaração, cujo procedimento padrão costuma ser de preenchimento de formulário eletrônico ou físico para cada fato impositivo, com informações pessoais e endereços de residência ou domicílio dos doadores e donatários, bem como sobre o valor da doação e sua modalidade (judicial ou extrajudicial), entre outros dados que o fisco estadual considere relevante.

Contudo, muitas vezes as doações recebidas pelas

²⁷ Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.480.

²⁸ Resposta à consulta tributária nº 18771/2018, de 04 de janeiro de 2019.

entidades do Terceiro Setor são de baixo valor, de forma que a realização de uma declaração para cada doação inviabiliza as operações na prática.

Imagine-se, por exemplo, as doações de até 50 centavos feitas através de arredondamento de valores em lojas de varejos e cabines de pedágios em estradas, cujo ITCMD devido não pode ultrapassar 4 centavos. O custo do trabalho para que um funcionário de uma organização social realize essa declaração pode ser o mesmo, senão superior, do que o próprio valor doado.

Segundo pesquisa feita pela Deloitte²⁹, uma empresa com faturamento de R\$ 7,1 bilhão gasta 34 mil horas por ano para apurar e pagar tributos, preencher e entregar obrigações acessórias e acompanhar fiscalizações. A complexidade do *compliance* tributário é proporcional ao porte da empresa e a abrangência de sua atuação.

Se tais dificuldades são significantes para as empresas do setor privado, que obtêm lucro com suas atividades, é possível concluir que as entidades sem fins lucrativos sofrem ainda mais com as burocracias tributárias, que demandam tempo e dinheiro que deixam de ser aplicados diretamente nas causas institucionais.

Além disso, as exigências de declarações para valores irrisórios e a dificuldade prática de seu preenchimento podem refletir de forma negativa para a arrecadação de ITCMD pelos fiscos estaduais, considerando a abertura de margem para doações feitas de maneira irregular, sem o devido lançamento do imposto.

Enquanto não há atualização das legislações, os contribuintes podem requerer regimes especiais, com simplificação das obrigações acessórias, para que haja adequação da realidade prática da entidade social com as exigências do fisco.

De qualquer modo, mister se faz a diminuição de

²⁹ DELOITTE TOUCHE TOHMATSU LIMITED. Tax do Amanhã: Tecnologias e recursos para os atuais desafios tributários das organizações. Brasil, junho 2020.

burocracias administrativas e facilitação de acesso das normas tributárias. A existência de 27 legislações estaduais sobre ITCMD no Brasil, muitas vezes confusas e de difícil entendimento, prejudica o fortalecimento do Terceiro Setor.

VI. NOVOS INSTRUMENTOS DE DOAÇÃO NO MUNDO TECNOLÓGICO

A criação de novas tecnologias, a conectividade de usuários pela *internet* e a facilitação pelo acesso à informação favoreceu a arrecadação das entidades beneficentes e filantrópicas, que hoje não precisam buscar pessoalmente doadores para financiar suas causas.

Antes era comum programas televisivos com doações feitas remotamente por meio de ligações telefônicas. Hoje o *crowdfunding* - ou financiamento coletivo - é popular na arrecadação de recursos online, em que plataformas virtuais intermediam a arrecadação em massa, conectando doadores e donatários para viabilizar financeiramente projetos de entidades do Terceiro Setor ou de pessoas físicas.

As redes sociais também possuem papel importante na filantropia. Em meio à pandemia do coronavírus, houve grande popularização de shows ao vivo, transmitidos simultaneamente pela *internet*, visando a arrecadação de doações, na qual os usuários transferem valores ao apontar a câmera do celular para QR Codes, que direcionam a bancos digitais que completarão a operação.

De maneira similar, há redes sociais destinadas apenas às causas filantrópicas, com ambiente de interação para pessoas físicas, empresas e organizações sociais divulgarem suas causas. É o caso da nova rede social brasileira chamada Joyz³⁰, em que donatários podem “curtir” uma campanha divulgada na plataforma (semelhantemente ao Facebook e Instagram), de modo

³⁰ JOYZ. Disponível em: <https://joyz.com.br/sobre-o-app/>. Acesso em: 28 out. 2020.

que tais “curtidas” se convertem em dinheiro a ser resgatado pelo donatário.

Ademais, existem as *grantmakers*, organizações sociais sem fins lucrativos que atuam apenas em movimentos para a arrecadação de recursos e depois transferem os valores para outras organizações sociais que de fato prestam tais serviços.

Por fim, o *endowment* é um novo instituto de arrecadação de valores para causas específicas, definido como fundo patrimonial filantrópico constituído com o fim de arrecadar, gerir e destinar doações de pessoas físicas e jurídicas privadas para programas, projetos e demais finalidades de interesse público, por meio de constituição de recursos de longo prazo, com a preservação do principal e da aplicação de seus rendimentos.

Tal instituto é visto como uma diversificação do modelo de financiamento de instituições culturais, em que primeiro há doação de pessoas físicas ou jurídicas ao *endowment*, o qual posteriormente doará os valores às demais entidades sociais. Essa dupla transferência de recursos também levanta dúvidas sobre dupla tributação de ITCMD na operação.

Todas essas novas formas de realizar doação facilitam o movimento solidário da sociedade, especialmente no meio virtual, que inclusive pode mobilizar doadores do exterior para causas nacionais. Não obstante, é preciso analisar os impactos tributários nessa operação, sobretudo acerca da incidência de ITCMD, bem como sobre a responsabilidade pelo seu recolhimento.

Inicialmente, é preciso identificar a unidade federada com competência sobre o ITCMD no caso concreto, a partir dos critérios de definição do local de ocorrência do fato imponible, normalmente definidos segundo o domicílio do doador e, subsidiariamente, do donatário. Após, necessário analisar a legislação estadual aplicável para entender quem figura na posição de contribuinte e de responsável tributário.

Quando os contribuintes forem os donatários, com

imunidade reconhecida ou que cumpram os requisitos para fruição de isenções previstas pelo estado competente e as doações forem feitas diretamente para eles, não há grandes problemas sobre a incidência do ITCMD.

Se os contribuintes forem os doadores, não imunes e sem isenções aplicáveis, deve-se analisar existência de isenções pecuniárias ou dispensa de recolhimento do tributo nas doações de valores menores. Do contrário, incidirá ITCMD.

Os intermediadores que facilitam a arrecadação de recursos também devem se atentar ao ITCMD, como as organizações que gerenciam os valores recebidos, lojas, supermercados, que fazem a ponte entre o doador e o donatário, as plataformas de *crowdfunding* e as redes sociais de filantropia.

Isso porque podem eventualmente ser enquadrados como responsáveis solidários pelo recolhimento do ITCMD, quando o contribuinte descumprir a obrigação principal da relação tributária, considerando que a maioria dos Estados atribui responsabilidade tributária para aqueles que detenham a posse do bem transmitido, que pratiquem atos relacionados à transmissão de bens ou que realizem atos que contribuam para omissões sobre as informações do fato imponible.

Por isso é tão importante que as plataformas digitais ou outros novos meios de doação mantenham cadastro com dados pessoais e de domicílio dos doadores, bem como mantenham mapeamento das legislações estaduais, para gerenciamento de riscos sobre possibilidade de enquadramento como responsáveis tributários³¹.

O novo cenário tecnológico e as escassas normas ou jurisprudência sobre o tema exigem que contribuintes e estados se adaptem à realidade atual, sem deixar que procedimentos burocráticos e leis desatualizadas impeçam a filantropia.

³¹ CAVALCANTI, Gabriela; CANITO, Rafaela; BARBOSA, Hermano. Doações por *crowdfunding* e seus desafios tributários. Estadão, São Paulo, 20 ago. 2020.

CONCLUSÃO

As entidades sem fins lucrativos são importantes para a conquista dos direitos fundamentais, já que atuam para preencher as lacunas prestacionais deixadas pelo Estado. É de interesse de toda a sociedade que as atividades de tais entidades sejam fortalecidas, para que a igualdade social seja alcançável.

Em meio à pandemia mundial causada pelo coronavírus, a importância das entidades beneficentes e filantrópicas foi evidenciada, pois as situações de vulnerabilidade social foram ainda mais agravadas pela crise econômica. Viu-se, por um lado, a mobilização para arrecadação de recursos, e, por outro, as dificuldades das entidades sem fins lucrativos em continuar com suas atividades.

A maior parte dos recursos financeiros utilizados por essas entidades provém de doações feitas por particulares, sujeitas a tributação do ITCMD. Tal tributação pode ser uma barreira para o atingimento do bem comum, pois parte dos recursos que poderiam ser aplicados diretamente na prestação de serviços sociais, são destinados ao fisco.

As organizações sem fins lucrativos devem se organizar para não serem compelidas ao pagamento do ITCMD, seja em decorrência da não observância do disposto no art. 14 do CTN que traz as condições necessárias ao gozo da imunidade tributária, seja para não deixar passar despercebida a existência de isenções pecuniárias ou subjetivas concedidas pelos Estados.

Não bastasse a tributação, verifica-se que as legislações estaduais não estão preparadas para lidar com as novas tendências de doações. Sem lei complementar no nível nacional sobre o tema, cada Estado legisla ao seu modo, com atribuições de responsabilidades a terceiros de modo divergente e muitas vezes com a imposição de burocracias que dificultam o reconhecimento de imunidade ou mesmo o aproveitamento de isenção, atrapalhando o trabalho social.

Esse ambiente cria enorme insegurança jurídica para doadores e donatários, o que desestimula as doações e prejudica toda a coletividade. Pelos dados analisados, é possível perceber que ainda há receio da sociedade em doar quantias vultuosas às causas sociais, especialmente em razão de o tratamento legislativo sobre doações não ser o mais adequado e imputar responsabilidades aos doadores.

O direito tributário, com capacidade para regular condutas, pode ser usado para melhorar esse cenário e induzir iniciativas filantrópicas. A adesão à prática de doações seria maior se houvesse mais incentivo do poder público, por meio de incentivos fiscais e outras medidas legislativas para auxiliar o setor.

Ainda, é importante que se desburocratizem os obstáculos postos no caminho da filantropia, como o reconhecimento autodeclaratório de imunidade e isenções, além da dispensa de preenchimento de declarações para cada doação recebida.

Como já apontado pela OCDE, a simplificação das normas tributárias é um elemento favorável para incentivar doações, sem afastar o poder estatal de fiscalizar as instituições beneficiadas, pois o fisco ainda poderia exigir, por exemplo, declaração anual ou periódica das doações recebidas em certo espaço de tempo, para identificar movimentações suspeitas.

Por fim, é preciso movimentação da sociedade civil para chamar atenção das autoridades políticas quanto à necessidade de maiores incentivos tributários ao Terceiro Setor no longo prazo, de simplificação de normas tributárias e regulamentação de doações em meios virtuais, contribuindo para que uma cultura da doação e filantropia seja criada e fortalecida no Brasil, especialmente em um momento em que tanto se fala de reforma tributária. A oportunidade para a implementação de melhorias na tributação do Terceiro Setor não poderia ser mais oportuna.



REFERÊNCIAS

- CAPGEMINI RESEACH INSTITUTE. World Wealth Report 2020. 2020. Disponível em: <https://worldwealthreport.com/>. Acesso em: 25 jan. 2021.
- CARRAZZA, Roque Antonio. A imunidade tributária das Fundações de Direito Privado Sem Fins Lucrativos: arts. 150, VI, “C”; 150, §4º, e 195, §7º da Constituição Federal. Brasília: Rossetto, 2006.
- CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- CAVALCANTI, Gabriela; CANITO, Rafaela; BARBOSA, Hermano. Doações por crowdfunding e seus desafios tributários. Estadão, São Paulo, 20 ago. 2020.
- CHARITIES AID FOUNDATION. World Giving Index - Ten years of giving trends. 10. ed. Out. 2019.
- COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- DELOITTE TOUCHE TOHMATSU LIMITED. Tax do Amanhã: Tecnologias e recursos para os atuais desafios tributários das organizações. Brasil, junho 2020.
- EY PRIVATE CLIENT SERVICES. Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide 2020. 2020. Disponível em: https://www.ey.com/en_gl/tax-guides/worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2020. Acesso em: 25 jan. 2021.
- GOMES, Aline Viotto; MORAES; Mariana; SOUZA, Aline Gonçalves de. Destaques: sustentabilidade econômica

- das organizações da sociedade civil. Brasil, out. 2018. Disponível em: <<https://sinapse.gife.org.br/download/destaques-sustentabilidade-economica-das-organizacaoes-da-sociedade-civil>>. Acesso em: 25 jan. 2021.
- IPEA. Afinal, o que os Dados Mostram Sobre a Atuação das ONGs? Análise de Transferências Federais e Projetos Executados pelas Organizações da Sociedade Civil no Brasil. Rio de Janeiro, jun. 2019.
- OECD (2020), *Taxation and Philanthropy*, OECD Tax Policy Studies, No. 27, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/df434a77-en>. Acesso em 25 jan. 2021.
- OLIVEIRA DE, Angelina Mariz. Tributação das Doações. Revista Dialética de Direito Tributário nº 124. São Paulo: Oliveira Rocha, 2006.
- PANNUNZIO. Eduardo et al. Fortalecimento da sociedade civil: redução de barreiras tributárias às doações São Paulo: FGV Direito, 2019.
- SILVA, Diogo Afonso Rodrigues da. Aspectos tributários das doações a entidades do terceiro setor no contexto de grupos econômicos. Dissertação (Mestrado em Direito). FGV de São Paulo. São Paulo.
- VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito civil: contratos em espécie. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.