

## Proposta de emenda constitucional para desonerar as doações para instituições sem fins lucrativos

*Working paper*

Eduardo Pannunzio<sup>1</sup>

### Introdução

As instituições privadas sem fins lucrativos - associações e fundações - nunca foram tão importantes. Em meio à grave crise desencadeada pelo coronavírus, basta lembrar que o setor filantrópico oferece quase 40% dos leitos disponíveis no Sistema Único de Saúde (SUS), além de responder por mais da metade das internações de média e alta complexidade.<sup>2</sup> Essa relevância pode ser igualmente notada em diversas outras áreas, como assistência social, cultura, educação, meio ambiente, promoção dos direitos humanos ou qualquer outro campo em que a sociedade decide se engajar para enfrentar os desafios sociais.<sup>3</sup>

Boa parte dessas instituições depende de doações de indivíduos, empresas e outras organizações para funcionar. Por isso, impressiona constatar que **o Brasil, ao invés de estimular, coloca um pedágio às doações, na forma de imposto: o ITCMD - Imposto de Transmissão *Causa Mortis e Doação***, que pode variar entre 1% e 8% do valor doado.

### Contexto

O ITCMD é o nosso imposto sobre heranças (a "transmissão *causa mortis*" presente em seu nome). Ele alcança também as doações para evitar que contribuintes possam se esquivar do Fisco doando, ainda em vida, os bens a seus herdeiros. O problema é que a Constituição de 1988 não tratou de diferenciar esse tipo de doação, motivada por interesses *privados*, daquele em que o donatário não está na linha sucessória do doador e atua em prol de interesses *públicos*, como é o caso das doações a instituições sem fins lucrativos.

---

<sup>1</sup> Eduardo Pannunzio é pesquisador líder do projeto Sustentabilidade Econômica das Organizações da Sociedade Civil, desenvolvido pela FGV Direito SP em parceria com o GIFE - Grupo de Institutos, Fundações e Empresas e apoio da União Europeia. **Este documento expressa as opiniões do autor e não reflete necessariamente as da FGV Direito SP, do Gife e nem da União Europeia.**

<sup>2</sup> Os dados são de 2018. Cf. BRASIL, Ministério da Saúde. **Mais de 600 entidades filantrópicas recebem certificado de assistência** [on line]. Disponível em: <https://www.saude.gov.br/noticias/agencia-saude/44436-mais-de-600-entidades-filantropicas-recebem-certificado-de-assistencia-social-no-sus>. Acesso em: 30 abr. 2020.

<sup>3</sup> Para um retrato da sociedade civil organizada no Brasil, sugere-se consulta ao **Mapa das Organizações da Sociedade Civil**, disponibilizado pelo Ipea - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (<https://mapaosc.ipea.gov.br/>).

É certo que algumas instituições - as de assistência social, educação e saúde - são imunes ao ITCMD, e nove estados isentam aquelas que atuam em áreas específicas.<sup>4</sup> Mesmo nesses casos, porém, o benefício fiscal está normalmente atrelado ao cumprimento de exigências burocráticas locais que acabam restringindo, na prática, o seu alcance.<sup>5</sup>

Como resultado, o Brasil é um dos raros países do mundo que tributam doações a instituições sem fins lucrativos. Recente pesquisa da FGV Direito SP verificou que, **em um universo de 75 países, apenas dois - Coréia do Sul e Croácia - possuem algo semelhante.**<sup>6</sup>

A troca de quê? Para responder essa pergunta, a mesma pesquisa percorreu dados sobre arrecadação de todos os estados brasileiros.<sup>7</sup> Em primeiro lugar, verificou que o ITCMD é um imposto pouco relevante na composição do orçamento público estadual, correspondendo a menos de 1% da receita líquida dos estados e do Distrito Federal.

Nem todos os estados souberam informar quanto desse valor deve-se a heranças e quanto a doações, e dentre estas quanto se refere a doações entre indivíduos e quanto a doações para pessoas jurídicas. No entanto, 11 estados abriram essa informação. Foi possível, assim, perceber que, em média, **apenas 1,3% do total arrecadado com ITCMD refere-se a doações a pessoas jurídicas** (como este conceito engloba também outros tipos de organizações, como empresas, é razoável supor que o ITCMD de doações a instituições sem fins lucrativos é ainda menor). **Em nenhum desses 11 estados a arrecadação com ITCMD fruto de doações a pessoas jurídicas ultrapassou 0,021% da receita corrente líquida total.**

Tome-se, por exemplo, o caso de São Paulo, que é o maior arrecadador de ITCMD do país, responsável por quase um terço do total. Em 2016, o estado arrecadou R\$ 2,3 bilhões com o imposto. Desse total, porém, apenas R\$ 23,6 milhões (1%) advêm de doações a pessoas jurídicas. Isso representa 0,0168% da receita corrente líquida do estado naquele ano (R\$ 140 bilhões).

O ganho obtido com o ITCMD de doações a instituições sem fins lucrativos dificilmente justifica o seu custo de administração e fiscalização. Se além disso considerarmos o entrave que ele representa à mobilização de poupança privada para causas de interesse público, o despropósito do ITCMD sobre esse tipo de operação torna-se evidente.

Os números demonstram que **eliminar a tributação sobre doações a instituições sem fins lucrativos teria um impacto fiscal relativamente ínfimo**, pouco significativo para as metas de resultados fiscais ou que poderia ser facilmente compensado com outras medidas, como o aumento das alíquotas para as demais hipóteses de incidência ou ganhos de eficiência na fiscalização. Por outro lado, teria o potencial de gerar valioso impacto social.

---

<sup>4</sup> A principal área contemplada é cultura (7 estados), seguida por esporte (4), meio ambiente (4), direitos humanos (3), segurança alimentar (2), voluntariado (2) e desenvolvimento econômico-social (2). Cf. SOUZA, Aline Gonçalves de; VIOTTO, Aline; PANNUNZIO, Eduardo. **Fortalecimento da sociedade civil: redução de barreiras tributárias às doações.** São Paulo: Gife: FGV Direito SP, 2019, p. 54 e ss. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/27941>. Acesso em: 30 abr. 2020.

<sup>5</sup> Cf. VIOTTO et al., op. cit., p. 51 e ss.

<sup>6</sup> Cf. VIOTTO et al., op. cit., p. 30 e ss.

<sup>7</sup> Cf. VIOTTO et al., op. cit., p. 101 e ss. Os dados citados nos parágrafo seguintes referem-se a 2016.

## A proposta

Não se tem notícia de ninguém que defenda a tributação das doações para entidades sem fins lucrativos. Como visto, ela apenas existe em razão do lapso da Constituição em não distinguir, nos dispositivos referentes ao ITCMD, as doações movidas por interesses privados daquelas realizadas em prol de interesses públicos.

**A proposta a seguir pretende suprir essa lacuna, estabelecendo que o ITCMD não incide sobre as doações para instituições cujos objetivos sociais sejam voltados a finalidades de interesse público.** Cria-se, assim, uma nova espécie de imunidade objetiva.

Optou-se por enumerar algumas dessas finalidades, numa relação meramente exemplificativa, com base na experiência legislativa recente: a da lei n. 13.800/2019, conhecida como "Lei dos Fundos Patrimoniais", que criou mecanismo voltado igualmente a promover a sustentabilidade financeira das instituições sem fins lucrativos. Daí a menção às instituições que se dedicam "à educação, à ciência, à tecnologia, à pesquisa e à inovação, à cultura, à saúde, ao meio ambiente, à assistência social, ao desporto, à segurança pública, aos direitos humanos e a *demais finalidades de interesse público*", tal como faz a lei em seu art. 1º, § 1º.

Para além disso, tomou-se o cuidado de esclarecer que essa dedicação não se limita à atuação direta, incluindo também aquela feita "por meio da doação de recursos físicos, humanos e financeiros ou da prestação de serviços intermediários de apoio". Ficam assim abrangidas, entre outras, as filantrópicas que se dedicam a financiar o trabalho na ponta de outras instituições, incluindo as gestoras de fundos patrimoniais. A inspiração, neste caso, foi na Lei das Oscips (lei n. 9.790/1999), que possui dispositivo com esse exato teor.<sup>8</sup>

Buscou-se, ainda, minimizar o risco de a alteração constitucional abrir as portas para que instituições sem fins lucrativos sejam utilizadas indevidamente para fins de planejamento sucessório. Isso foi feito novamente à luz da experiência da Lei das Oscips, afastando a imunidade no caso de doações a instituições de benefício mútuo, ou seja, aquelas voltadas a proporcionar bens ou serviços a um círculo restrito de associados ou membros.<sup>9</sup>

A proposta dispensa expressamente a necessidade de certificação ou reconhecimento administrativo prévio para que a instituição tenha o benefício. Em contrapartida, prevê-se a possibilidade de lei complementar exigir que as doações, ainda que imunes, sejam regularmente declaradas aos estados e Distrito Federal. Isso permitiria às autoridades tributárias melhor identificar movimentações suspeitas ou de valor elevado, direcionando as ações de fiscalização aos para os casos em que elas, efetivamente, justificam-se.

Diante dessas premissas, propõe-se a inclusão de novo inciso V e de novo § 7º ao art. 155 da Constituição, com a seguinte redação:

---

<sup>8</sup> Cf. lei n. 9.790/1999, art. 3º, parágrafo único.

<sup>9</sup> Cf. lei n. 9.790/1999, art. 2º, V.

"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:

"[...]

**"V - não incide sobre as transmissões *causa mortis* e doação a instituições privadas sem fins lucrativos cujos objetivos sociais sejam voltados à educação, à ciência, à tecnologia, à pesquisa e à inovação, à cultura, à saúde, ao meio ambiente, à assistência social, ao desporto, à segurança pública, aos direitos humanos e a demais finalidades de interesse público, inclusive as que atuam por meio da doação de recursos físicos, humanos e financeiros ou da prestação de serviços intermediários de apoio, independentemente de certificação ou reconhecimento administrativo prévio;**

"[...]

**"§ 7º O disposto no inciso V do § 1º:**

**"I - não se aplica às transmissões *causa mortis* e doação a instituições de benefício mútuo destinadas a proporcionar bens ou serviços a um círculo restrito de associados ou membros;**

**"II - não impede o estabelecimento da obrigação acessória de declarar, periodicamente, as doações nele referidas, conforme disciplinado em lei complementar."**

Essa proposta é fruto de pesquisa realizada por um grupo de pesquisadores no âmbito do projeto Sustentabilidade Econômica das Organizações da Sociedade Civil, nos últimos três anos, e de discussões com diversas lideranças da sociedade civil e de governos, acadêmicos, advogados e demais profissionais do campo. Embora de responsabilidade do autor, seus eventuais méritos devem-se a esse grande esforço coletivo.

Para um maior detalhamento dos números e análises aqui mencionados, sugerimos a consulta à publicação *Fortalecimento da sociedade civil: redução de barreiras tributárias às doações*, disponível on line.<sup>10</sup>

Esperamos que a proposta contribua para os esforços de aperfeiçoar o sistema tributário brasileiro, chamando atenção para um de seus principais anacronismos. Não há justificativa para seguir onerando o ato de quem, num gesto de generosidade, abre mão de parte de seu patrimônio em benefício

---

<sup>10</sup> Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/27941>.

último da coletividade. É passada a hora de deixarmos para trás a tributação das doações a instituições sem fins lucrativos.

São Paulo, março de 2020