



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ**

**GABRIEL DE SOUZA RAMOS BORGES**

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS DOAÇÕES DESTINADAS ÀS ENTIDADES  
DO TERCEIRO SETOR: IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS  
E DOAÇÃO SOB O VIÉS DA TEORIA LUHMANIANA**

**CURTIBA**

**2022**

**GABRIEL DE SOUZA RAMOS BORGES**

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS DOAÇÕES DESTINADAS ÀS ENTIDADES  
DO TERCEIRO SETOR: IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS  
E DOAÇÃO SOB O VIÉS DA TEORIA LUHMANIANA**

Artigo científico apresentado ao Curso de Direito da Faculdade de Direito, Setor de Ciências Jurídicas, da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito com concentração em Direito do Estado.

Orientador: Prof. Dr. Manoel Eduardo Alves Camargo e Gomes

Área de Concentração: Direito do Estado.

**CURTIBA**

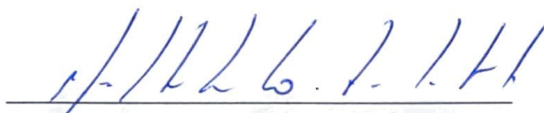
**2022**

**TERMO DE APROVAÇÃO**

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS DOAÇÕES DESTINADAS ÀS ENTIDADES DO  
TERCEIRO SETOR: IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E  
DOAÇÃO SOB O VIÉS DA TEORIA LUHMANIANNA**

GABRIEL DE SOUZA RAMOS BORGES

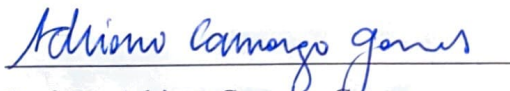
Trabalho de Conclusão de Curso aprovado como requisito parcial para obtenção de  
Graduação no Curso de Direito, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências jurídicas da  
Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:



Prof. Dr. Manoel Eduardo Alves Camargo e Gomes  
Orientador – Departamento de Direito Público– UFPR



Prof. Dr. Tarso Cabral Violin



Prof. Dr. Adriano Camargo Gomes

Curitiba, 7 de maio de 2022.

# IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS DOAÇÕES DESTINADAS ÀS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR: IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO SOB O VIÉS DA TEORIA LUHMANIANA

## Resumo:

O objetivo deste trabalho é analisar se a imunidade tributária estabelecida no art. 150, VI, da Constituição Federal (CF) abrange o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) sobre as doações às entidades do terceiro setor, voltada para educação e assistência social. A CF, conforme art. 155, III, estabelece a obrigatoriedade de lei complementar para sua regulamentação, contudo, até hoje, esta regulamentação não existe no plano federal. Em razão dessa ausência, os Estados e o Distrito Federal, por competência plena, passaram a regular de maneira diversa o referido imposto. Esta regulamentação, apesar de lícita, gera insegurança para as referidas instituições que tem, como principal fonte de receita, as doações. Este trabalho versa sobre as premissas pertinentes da *ratio essendi* da imunidade tributária e do conceito de patrimônio, com vista a sua aplicação as referidas entidades. O marco teórico adotado é a teoria sistêmica de Niklas Luhmann. Por fim, conclui-se, pela imunidade tributária, com fundamento em dois argumentos, um de ordem jurídica e outro de ordem sociológica. Aquele com fundamento de que o fato presumido de riqueza decorrente da transferência do bem, ou seja, a doação as entidades do terceiro setor, integra seu patrimônio e, com isto, aplicável o disposto no art. 150, VI, alínea “c” da Constituição. Este, sob o fundamento de que a não aplicação da imunidade as referidas entidades resultaria no comprometimento da função do direito (redução de complexidade e contingencialidade) e de comprometimento da confiança, em razão do desapontamento da expectativa normativa decorrente de previsão constitucional.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	5
1. TEORIA DOS SISTEMAS SOCIAIS DE NIKLAS LUHMANN.....	7
1.1 O sistema social.....	8
1.2 Autopoiese e programa.....	9
2. ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR.....	15
2.1 – Imunidade das entidades do terceiro setor.....	16
2.2 Patrimônio das entidades do terceiro setor.....	17
3. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO.....	18
3.1 Regra-matriz de incidência tributária do ITCMD.....	19
3.2 Lei Complementar tributária e o ITCMD.....	23
4. TEORIA SISTÊMICA, IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E AS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR.....	25
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	26
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	29

## INTRODUÇÃO

A imunidade tributária das entidades do terceiro tem sua origem normativa no art. 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição Federal (CF), que estabelece que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não poderão cobrar impostos sobre a renda, os serviços e o patrimônio das instituições do terceiro setor, sem fins lucrativos, voltadas para educação e de assistência social. Já o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD), tem sua origem normativa no art. 155, inciso I da CF, que estabelece a competência para instituir o imposto sobre a “transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos” aos Estados e ao Distrito Federal. O inciso III, do mesmo artigo, estabelece a necessidade de regulamentação por lei complementar nos casos de o doador ser domiciliado no exterior, dos bens ou inventário ser processado no exterior. Conforme inciso IV deste artigo, a alíquota máxima deverá ser fixada pelo Senado Federal<sup>1</sup>.

Embora a referida lei complementar não tenha sido editada, os Estados e o Distrito Federal exerceram a competência legislativa plena, conforme art. 24, § 3º, da Constituição, para legislarem, à sua maneira, sobre o ITCMD. Vale destacar que, apesar da existência de alíquota máxima de 8%, os diversos Estados legislaram diferentemente, exemplo disso são as alíquotas progressivas de 4% a 8% fixadas no Rio de Janeiro, de 1% a 8% pelo Estado de Santa Catarina e de 4% no Estado do Paraná<sup>2</sup>. Neste cenário de diferentes alíquotas, os Estados não estabeleceram distinções entre as doações destinadas às pessoas jurídicas de interesse privado com finalidade lucrativa das doações às pessoas jurídicas de direito privado sem finalidade lucrativa<sup>3</sup>.

Considerando a relevância das doações para a receita das entidades do terceiro que o tema sobre a imunidade tributária das doações se mostra relevante. Segundo estudo realizado em 2020 pelo Instituto para o Desenvolvimento do Investimento Social (IDIS)<sup>4</sup>, 17% de todos os valores doados em 2020 foram destinados para as instituições do terceiro setor, representando R\$1,7 bilhão. No mesmo sentido, dados do Monitor das Doações<sup>5</sup>

---

<sup>1</sup> Resolução n. 09/1992 que estabelece a alíquota máxima de 8% para o ITCMD.

<sup>2</sup> PANNUNZIO, Eduardo; VIOTTO, Aline; SOUZA, Aline Gonçalves. *Fortalecimento da sociedade civil: redução de barreiras tributárias às doações*. São Paulo: GIFE: FGV DIREITO SP, 2019, p. 51.

<sup>3</sup> Além da diferença de alíquota, as legislações estaduais apresentam significativas diferenças no que se refere a base de cálculo, a sujeição passiva e, mesmo, às isenções.

<sup>4</sup> IDIS – Instituto para o Desenvolvimento do Investimento Social. Pesquisa doação Brasil 2020. Coord. Andréa Wolffenbüttel. São Paulo: IDIS, 2021, p.53.

<sup>5</sup> Associação Brasileira de Captadores de Recursos – ABCR. *Monitor das doações*. Disponível em: <https://www.monitordasdoacoes.org.br/pt>. Acesso em: 03 de maio de 2022.

apontam que, de janeiro a abril de 2022, foram doados R\$12,3<sup>6</sup> milhões para entidades do terceiro setor atuantes na área de assistência social e de educação.

Este é o problema enfrentado neste trabalho. As doações representam a principal fonte de recurso para as entidades do terceiro setor e o ITCMD representa o principal empecilho para a captação de recursos. A variedade normativa ao tratar de doações reflete, para as entidades do terceiro setor, um estado de insegurança, em face da inexistência de uma norma geral que garanta a imunidade tributária prevista na constituição. Ainda assim, alguns Estados, como no Rio de Janeiro e Santa Catarina, estabeleceram isenção plena, como um substitutivo da imunidade constitucional<sup>7</sup>. Em outros, entretanto, foram impostas inúmeras exigências burocráticas, como a certificação de entidades beneficentes de assistência social (CEBAS), como condição do gozo da isenção. Por fim, outros Estados, como o Estado de São Paulo, a isenção está limitada a um teto de doação (R\$79.925,00 – valor de março de 2022)<sup>8</sup>.

Objetiva-se demonstrar que o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação está abrigado no âmbito da imunidade constitucional, ao menos para as entidades voltados para assistência social e educação, o que importaria na vedação da imposição tributária por parte dos Estados. Para tanto, foi realizada a revisão bibliográfica das premissas para a definição do terceiro setor, da *ratio essendi* da imunidade tributária descrita no art. 150, inciso VI, alínea “c” da CF e do conceito de patrimônio.

Para abordar o objeto deste trabalho, adotou-se como marco teórico a Teoria dos Sistemas Sociais elaborada por Niklas Luhmann. Este trabalho reserva o Primeiro Capítulo para a apresentação deste marco teórico e das categorias metodológicas de análise utilizadas (sistema/ambiente, função, código, programa, autopoiese, abertura cognitiva e fechamento operacional, acoplamento estrutural, expectativa e a confiança).

Serão esclarecidos posteriormente a definição adotada para as entidades do terceiro setor, assim como a indução sobre os elementos de sua imunidade, e encerrando o Capítulo Dois com uma revisão da doutrina e das normas brasileiras referente o conceito de patrimônio. Em seguida, será analisada a regra-matriz de incidência tributária do ITCMD, suas hipóteses de incidência e a base de cálculo para cada hipótese, concluindo

---

<sup>6</sup> Dados atualizados pelo Monitor das Doações desenvolvido pela Associação Brasileira de Captadores de Recursos - ABCR em parceria com o GIFE, disponível no link: <https://docs.google.com/spreadsheets/d/1DCsji4AVPTbM59P5YI1q8T3izcSF24Ipa9KwHBIPdPs/edit#gid=0>

<sup>7</sup> ABCR. ITCMD, o imposto sobre doações. Disponível em: <https://sinapse.gife.org.br/download/itcmd-o-imposto-sobre-doacoes>. Acesso em: 03 de maio de 2022.

<sup>8</sup> Ibidem.

com as regras normativas relativas à lei complementar para a instituição das normas gerais deste imposto. No terceiro capítulo, estará reservado a aplicação do marco teórico no enfrentamento do objeto desta pesquisa. Por fim, serão sintetizadas as premissas para responder a seguinte pergunta-problema: “as doações destinadas às entidades do terceiro setor, destinadas a educação e assistência social, são imunes à incidência do ITCMD?”

## 1. TEORIA DOS SISTEMAS SOCIAIS DE NIKLAS LUHMANN

O conceito de sistema é plural, pois a perspectiva sistêmica de organização não é um desenvolvimento recente e conciso, tendo contorno mais expressivo a partir do século XIII<sup>9-10</sup>. Através do tempo, a teoria sistêmica vem ganhando novos contornos e perspectivas, de maneira que toda e qualquer tentativa de explicação histórica seria somente um recorte, pois, assim como alerta Tércio Sampaio Ferraz Jr., “...há, no próprio termo *sistema*, uma pluralidade de sentidos que torna a investigação equívoca, se não for esclarecida de antemão...”<sup>11</sup>.

A pluralidade que se refere Ferraz Jr. pode ser exemplificada por dois expoentes da teoria sistêmica: Claus-Wilhelm Canaris e Talcott Parsons.

Para Claus-Wilhelm Canaris o “...sistema é [uma] unidade, sob uma ideia, de conhecimento diverso ou, se se quiser, ordenação de várias realidades em função de pontos de vista unitários...”<sup>12</sup>. Assim, para ele, um sistema consiste em um organismo organizado e ordenado, através de uma unidade própria, como centralizador de informação.

Já Talcott Parsons, através da perspectiva racional kantiana, desenvolve sua teoria de modo mais abrangente, incorporando outros elementos, e indo além da sistematização de um “ponto de vista unitário”. Para ele, todo sistema consiste em comunicação, contudo, sua compreensão limita-se a descrever que, através de suas funções, os sistemas se relacionam, através do que ele descreve como “zonas de interpenetração”. Dessa forma,

---

<sup>9</sup> DAVID, René. *Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo*. Trad. Hermínio A. Carvalho. 5.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014, p.35.

<sup>10</sup> VIEIRA, José Roberto. *A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto*. Curitiba: Juruá, 1993, p.34-35.

<sup>11</sup> FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Conceito de Sistema no Direito: uma investigação histórica a partir da obra jusfilosófica de Emil Lask*. São Paulo: Revista dos Tribunais e Editora da Universidade de São Paulo: 1976, p. 8.

<sup>12</sup> CANARIS, Claus W. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 3. Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, p.65.

para que existam comunicações sistêmicas e que seja possível a troca de informações entre os sistemas e o meio, é necessário que o sistema seja essencialmente aberto<sup>13</sup>.

Niklas Luhmann, escolhido como marco teórico deste trabalho, adota uma postura intermediária ao afirmar que os sistemas são cognitivamente abertos e normativamente fechados. Como objeto deste trabalho envolve a relação de pelo menos dois subsistemas (subsistema jurídico e subsistema econômico), Luhmann nos oferece, a partir do conceito de acoplamento estrutural, a oportunidade de, a um só tempo, refletir sobre a relação de ambos os sistemas e a possibilidade de aprendizagem de ambos os sistemas (abertura cognitiva) sem, com isto, colocar em risco a necessária diferenciação entre estes sistemas (fechamento normativo).

### 1.1 O sistema social

A teoria sistêmica luhmanniana compreende que os sistemas são divididos em três grupos: o vivo, o psíquico e o social<sup>14</sup>. A diferença entre esses sistemas está na operação que cada sistema realiza, assim, "...a operação básica do sistema vivo é a vida; do sistema psíquico, a consciência; do sistema social, a comunicação..."<sup>15</sup>. Logo, o sistema do direito, integra o sistema social da sociedade, sendo a comunicação, através da linguagem, a operação básica realizada pelo sistema.

A concepção do direito moderno para Luhmann é indissociável do fenômeno da ampliação da complexidade, ou seja, quanto maior a complexidade, mais especializado funcionalmente é o sistema<sup>16</sup> e o direito é o resultado desta diferenciação funcional. Nesta condição, tendo como característica uma complexidade que lhe é emanante se coloca como inevitável uma vasta possibilidade de ações possíveis de serem realizadas. Desse modo, ao realizar uma ação, inevitavelmente realiza outra, de signo negativo, pela não realização de todas as outras ações viáveis<sup>17</sup>, a esta complexa cadeia de ações é

---

<sup>13</sup> "A teoria dos sistemas abertos foi desenvolvida para suprir essa carência descritiva. Sua principal característica constitui na noção de intercâmbio e, nesse sentido, o ponto de partida de suas operações foi a distinção estímulo/resposta que estabelece com seu ambiente." (GONÇALVES, Guilherme Leite. Teoria dos sistemas sociais: direito e sociedade na obra de Niklas Luhmann. São Paulo: Saraiva, 2013, p.26.)

<sup>14</sup> GONÇALVES, Guilherme Leite. *Teoria dos sistemas sociais: direito e sociedade na obra de Niklas Luhmann*. São Paulo: Saraiva, 2013, p.54.

<sup>15</sup> *Ibidem*, p.54-55.

<sup>16</sup> NEVES, Marcelo. *Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil: o Estado Democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas*. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p.01.

<sup>17</sup> LUHMANN, Niklas. *Sistemas Sociais: esboço de uma teoria geral*. Petrópolis: Vozes, 2016, p.41.

conceituada por Luhmann como contingência. Assim, é inevitável a circularidade entre complexidade e contingência.

Para que exista o sistema, é necessário que exista o não-sistema, que por sua vez, entende-se como sendo o ambiente<sup>18</sup> onde o sistema está inserido. O sistema, como unidade, existe pela identificação comum dos elementos que tem a mesma linguagem, ou seja, o que não se comunica da mesma maneira e não opera na mesma linguagem está fora do sistema, pertencendo, então, ao ambiente<sup>19</sup>.

Através desta distinção de sistema e ambiente separam-se os elementos que fazem parte do sistema e os que são do ambiente, pois, a identidade do sistema se fortalece, à medida que se realiza a diferenciação sistêmica<sup>20</sup> conforme a sua função.

Para pertencer a um determinado sistema, a informação precisa ser “selecionada” entre todas as existentes no sistema social. Para filtrar esses dados, cada sistema detém um código binário que confere a característica unitária, no sentido que somente há um código para cada sistema social.

Portanto, “o código em si não é norma”<sup>21</sup>, mas é o componente responsável pela “filtragem operacional” do que pertence ao sistema. Para a filtragem do que é ou não do sistema é necessário que o próprio sistema seja irritado pelas informações existentes no ambiente e que, através da verificação do código, aceite ou rejeite a entrada desses dados no sistema. O código binário do sistema do direito<sup>22</sup>, consiste na binômio lícito/ilícito ou, como querem alguns, legal/ilegal ou ainda constitucional/inconstitucional. É a partir do código que se torna possível entender a operação realizada em determinado sistema.

## 1.2 Autopoiese e programa

---

<sup>18</sup> “O ambiente é um estado de coisas relativo ao sistema. Cada sistema excetua somente a si mesmo de seu ambiente. Por isso, o ambiente de cada sistema é diferente. Com isso, também a unidade do ambiente é constituída mediante o sistema. “O” ambiente é somente um correlato negativo do sistema. Ele não é uma unidade com capacidade para operações, não pode perceber o sistema, não pode tratá-lo, nem influenciá-lo. Por isso, pode-se dizer também que, mediante referência ao ambiente e deixando-o indeterminado, o sistema se auto totaliza. O ambiente é simplesmente “todo o resto”. (LUHMANN, Niklas. *Sistemas sociais: esboço de uma teoria geral*. Petrópolis, RJ: Vozes, 2016, p.207.)

<sup>19</sup> “...a sociedade será formada pelo conjunto de comunicações e tudo o que não for comunicação será considerado ambiente da sociedade”. (GONÇALVES, Guilherme Leite. *Teoria dos sistemas sociais: direito e sociedade* na obra de Niklas Luhmann. São Paulo: Saraiva, 2013, p.55.)

<sup>20</sup> GONÇALVES, Guilherme Leite. *Op. cit*, 2013, p.46.

<sup>21</sup> LUHMANN, Niklas. *O direito da sociedade*. Tradução de Saulo Krieger. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p.56.

<sup>22</sup> “unidade se apresenta no interior do sistema por meio de um código (e somente um), que não pode ser usado em nenhuma outra parte na sociedade.” (LUHMANN, Niklas. *Op.cit*, 2016, p.75.)

Como visto acima, Luhmann, diferentemente de Parsons, considera os sistemas normativamente fechados e cognitivamente abertos. Esta distinção decorre do método da adoção, por Luhmann, de autopoiese no sistema social, onde objetiva-se demonstrar que os sistemas são autônomos.

A origem deste conceito reside na teoria dos biólogos Humberto Maturana e Francisco Varela, que ao estudarem os seres da natureza entendem que “...o fato de que os seres vivos têm uma organização não é exclusivo deles, mas sim comum a todas as coisas que podem ser investigadas como sistemas...”. Então, ao absorver o conceito de autopoiese conclui que “...o mecanismo que faz dos seres vivos sistemas autônomos, é a autopoiese, que os caracteriza como tal...”<sup>23</sup>.

Desta maneira, a autonomia do sistema está caracterizada na capacidade do sistema de realizar a autopoiese. Por sua vez, a autopoiese consiste na reprodução circular, através dos próprios elementos do sistema, da manutenção de sua unidade. Nesse sentido, para a compreensão exata da concepção luhmanniana, Alfred Büllesbach explica que “...os sistemas autopoieticos produzem continuamente, através do seu funcionamento, a sua própria organização circular, que se mantém constante como entidade fundamental. Esta organização pode ser descrita como uma rede de produção das suas próprias partes constitutivas...”<sup>24</sup>. Em suma, para que seja realizada a autopoiese, os sistemas devem utilizar os elementos que já os constitui, sem a interferência externa, em um cenário definido como fechamento operacional.

O fechamento operacional (normativo), assim, consiste na condição necessária para que seja possível a reprodução do sistema. Os sistemas, conforme explica Guilherme Leite Gonçalves são “...unidades sistêmicas individualizadas e específicas...”<sup>25</sup>. E, o que garante essa individualidade é o fechamento operacional, visto que “...o fechamento operativo de um subsistema social verifica-se no âmbito de sua função e do código comunicativo que se presta à execução da respectiva função...”<sup>26</sup>. Logo, o fechamento é

---

<sup>23</sup> MATURANA, Humberto R. VARELA, Francisco J. *A Árvore do Conhecimento: as bases biológicas da compreensão humana*. Tradução de Humberto Mariotti e Lia Diskin, São Paulo: Palas Athena, 2001, p. 52.

<sup>24</sup> BÜLLESBACH, Alfred. Princípios da teoria dos sistemas. In. *Introdução à Filosofia do Direito e à Teoria do Direito Contemporâneas*. Org. A. Kaufmann e W. Hassemer. Trad. Marcos Keel (Capítulos 1-5 e 9) e Manuel Seca de Oliveira (Capítulos 6-8 e 10-15). Rev. e coord. António Manuel Hespanha. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, p.431

<sup>25</sup> GONÇALVES, Guilherme Leite. Teoria dos sistemas sociais: direito e sociedade na obra de Niklas Luhmann. São Paulo: Saraiva, 2013, p.49.

<sup>26</sup> Idem, p.63.

o momento em que o sistema “se fecha para o ambiente” para viabilizar a sua autorreprodução, baseado somente nos seus códigos e programas<sup>27</sup>.

Segundo Misabel Derzi, “...as normas, como expectativas, por meio dos conceitos, levam à autopoiese, ao fechamento operacional do sistema, essência do Estado de Direito...”<sup>28</sup>. Nas palavras de Marcelo Neves, o fechamento operacional pode ser entendido como o fenômeno da positivação do direito, este que “...levaria à autopoiese...”<sup>29</sup>, visto que o fenômeno da positivação deve respeitar os elementos somente pertencentes ao sistema do direito.

Apesar de o sistema necessitar que se esteja fechado para a sua reprodução, há a necessidade de que existam contatos com o ambiente, através das aberturas cognitivas<sup>30</sup>. Estas, por sua vez, consistem nas “...relações de trocas com seu ambiente...”<sup>31</sup>, pois toda abertura consiste na transferência de informações do ambiente ao sistema, sendo necessário, para que esta informação entre no sistema, a devida “filtragem” pelo código. Em regra, a abertura cognitiva responde às irritações do ambiente via acoplamento estrutural<sup>32</sup>, através do qual, segundo Luhmann, as informações são internalizadas. Cabe ressaltar que este é um paradoxo existente e conhecido na teoria dos sistemas, sendo que a reprodução do sistema ocorre a partir do seu fechamento operacional, mas como o sistema não deve ser isolado da sociedade, há uma abertura cognitiva para a “verificação” do que ocorre no ambiente. Portanto, como diz Gonçalves, reproduzindo Luhmann, “...o fechamento é condição de possibilidade da abertura...”<sup>33</sup>.

A categoria metodológica acoplamento estrutural facilita a verificação da abertura cognitiva e dos fechamentos operacionais. Por exemplo, o sistema da política não

---

<sup>27</sup> “The closure of the system is produced by realizing the structural difference of the code and programs”. (LUHMANN, Niklas. Operational closure and structural coupling: the differentiation of the legal system. In: Cardozo L. Rev., n.13, 1992, p.1429)

<sup>28</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p.26.

<sup>29</sup> NEVES, Marcelo. *Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico*. São Paulo: Editora WMF – Martins Fontes, 2013, p.115.

<sup>30</sup> “Following recent developments in systems theory we see closure and openness no longer as contradictions but as reciprocal conditions. The openness of a system bases itself upon self-referential closure, and closed ‘autopoietic’ reproduction refers to the environment”. (LUHMANN, Niklas. *Essays on self-reference*. New York: Columbia University Press, 1990, p.229)

<sup>31</sup> LUHMANN, Niklas. *A Nova Teoria dos Sistemas*. In.: Clarissa Baeta Neves e outra (coord.). Porto Alegre: Editora Universidade Federal do Rio Grande do Sul – Goethe Institut, 1977, p.39.

<sup>32</sup> “Os acoplamentos estruturais são formas de abertura cognitiva e, como tal, se constituem em conformidade ao fechamento operativo.” (GONÇALVES, Guilherme Leite. *Teoria dos sistemas sociais: direito e sociedade na obra de Niklas Luhmann*. São Paulo: Saraiva, 2013, p.58.)

<sup>33</sup> GONÇALVES, Guilherme Leite. *Teoria dos sistemas sociais: direito e sociedade na obra de Niklas Luhmann*. São Paulo: Saraiva, 2013, p.43.

pertence ao sistema jurídico e vice-versa e são operacionalmente fechados e autorreferenciais, mas, por ambos serem sistemas sociais, estão estruturalmente acoplados<sup>34</sup>. Visto que, conforme Marcelo Neves discorre, a “...Constituição assume a forma de acoplamento estrutural, na medida em que possibilita influências recíprocas permanentes entre direito e política, filtrando-as. Como ‘forma de dois lados’ (Zwei-Seiten-Form), inclui e exclui, limita e facilita simultaneamente a influência entre ambos os sistemas...”<sup>35</sup>.

Por outro lado, a função do direito “...não desempenha papel algum do ponto de vista da fundamentação na prática...”<sup>36</sup>, mas auxilia na compreensão da comunicação interna do sistema e da comunicação entre sistemas, além de tornar compreensível a própria operação<sup>37</sup> realizada pelo sistema do direito.

Para Luhmann a função do direito consiste na redução de complexidade, alcançada na medida de sua eficiência seletiva de expectativas comportamentais que possam ser generalizadas em todas as dimensões (temporal, social e prática) de modo compatível. Sendo a dimensão temporal voltada para a estratégia de estabilização das expectativas no tempo; a dimensão social, a estratégia de generalização das expectativas por meio da institucionalização; e a dimensão prática, a estratégia de generalização por meio da identificação de complexão de expectativas.

Na dimensão temporal, o interesse na generalização congruente se traduz na diferenciação entre expectativas normativas e cognitivas e no processamento de frustrações através de sanções. Na dimensão social a institucionalização se dá por meio do consenso ficto residente sobre os terceiros não participantes da relação. E, por fim, na dimensão prática, a complexão de expectativa é resultante de estruturas fixadas externamente através de um sentido idêntico, compondo relações de confirmações e limitações recíprocas.

Nessa perspectiva teórica o direito contribui para redução de complexidade precisamente no processo de produção generalização congruente de expectativas,

---

<sup>34</sup> CAMPILONGO, Celso Fernandes. *Política, sistema jurídico e decisão judicial*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p.65)

<sup>35</sup> NEVES, Marcelo. *Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil: o Estado Democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p.97.

<sup>36</sup> LUHMANN, Niklas. *Op. cit.*, 2016, p.49.

<sup>37</sup> “Só mesmo essas duas aquisições, função e código, tomadas em conjunto, atuam de modo a fazer que as operações específicas do direito se diferenciem claramente de outras comunicações e, nessa medida, com margens de erro apenas marginais, possam se reproduzir a partir de si mesmas.” (LUHMANN, Niklas. *Op. cit.*, 2016, p.49.)

gerando indiferenças contra outras possibilidades que ampliariam o risco decorrente da contingência.

Para os objetivos deste trabalho interessa, sobretudo, os estudos de Luhmann referentes às expectativas normativas que, por serem contra fáticas “... se mantem, apesar de serem desapontadas...”<sup>38</sup>, ao contrário da expectativa cognitiva que, ao ser frustrada, modifica-se adaptando-se à realidade. Logo, já nesta dimensão temporal, a função do direito se manifesta claramente na “...estabilização contra fática de expectativas normativas...”<sup>39</sup>. Sim, porque o direito tenderá a estabilizar a expectativa frustrada através do “dever ser” existente em seu programa, mantendo a expectativa a despeito do desapontamento.

No que lhe concerne, os programas são as regras orientadas pelo código binário e pela função de cada sistema<sup>40</sup>. Portanto, o desenvolvimento do programa do direito consiste na verificação lógica<sup>41</sup>, através do código e da função, da pertinência e da relação ao sistema. Para LUHMANN, os programas do direito consistem em programas condicionais<sup>42</sup>, ou seja, o esquema lógico desenvolvido pode ser retratado da maneira que “*se A, então B*”. Isto implica que “...dependem de um acontecimento passado para serem ativados...”<sup>43</sup>, podendo analisar no texto positivo, esta “...necessidade de instruções suficientemente claras...”<sup>44</sup>. Portanto, é possível afirmar, “...como programas, temos em mente as leis do direito...”<sup>45</sup>.

Complementando, a categoria metodológica da confiança, por outro lado, está atrelada à relação dos membros do sistema social com outros membros e com os outros sistemas da sociedade: economia, direito, política etc. Segundo Luhmann, a confiança existe somente quando há a tomada de uma decisão<sup>46</sup>, ou seja, somente quando há uma expectativa, cognitiva ou normativa, resultante da decisão tomada, caso contrário, seria

---

<sup>38</sup> RIBEIRO, Douglas Cunha Hassan. *Direito tributário e teoria sistêmica: transconstitucionalismo entre Brasil e Chile*. Rio de Janeiro: Lumen, 2017, p.49.

<sup>39</sup> GONÇALVES, Guilherme Leite. *Op. cit.*, São Paulo: Saraiva, 2013, p.119.

<sup>40</sup> “Os programas são regras decisórias cujo nível de abstração permite, de um lado, contemplar número considerável de expectativas e, de outro, diferenciá-las daquelas que não lhes dizem respeito.” (GONÇALVES, Guilherme Leite. *Op. cit.*, 2013, p.94.)

<sup>41</sup> “Legal é legal, ou seja, legal não é ilegal, se as condições dadas nos programas do sistema do direito forem satisfeitas.” (LUHMANN, Niklas. *Op. cit.*, 2016, p.135.)

<sup>42</sup> “Graças à sua bivalência, os códigos são condições de sucessivos condicionamentos: condições de possibilidade de condicionamentos que regulamentam acerca de qual dos dois valores terá aplicação adequada.” (LUHMANN, Niklas. *Op. cit.*, 2016, p.152.)

<sup>43</sup> GONÇALVES, Guilherme Leite. *Op. cit.*, 2013, p.94.

<sup>44</sup> *Ibidem*, p.152-153.

<sup>45</sup> *Ibidem*, p.75.

<sup>46</sup> LUHMANN, Niklas. *Op. Cit.*, 1996, p.40.

somente uma esperança que tal consequência ocorresse, ou seja, a confiança existe no real, consubstanciando-se na sociedade.

Nesse sentido, há a possibilidade de “prever o futuro” em certa medida, uma vez que “...permite o resgate do passado e a antecipação do futuro...”<sup>47</sup>, ou seja, a “...capacidade de antecipar as consequências jurídicas da conduta (própria ou alheia)...”<sup>48</sup>. Portanto, é através das delimitações das ações existentes dentro da sociedade (programas), que há uma generalização congruente/coincidente/comum, das expectativas dos membros do sistema social – embasada na confiança de que cada membro da sociedade irá agir conforme aquilo que se espera, ou seja, através da confiança que dá na expectativa sobre expectativa (normativamente ou cognitivamente)<sup>49</sup>.

É nessa perspectiva que Luhmann - considerando o direito como um dos sistemas sociais da sociedade, que isolado de seu ambiente opera uma mesma linguagem (código binário lícito/ilícito) – entende que o direito exerce sua função de estabilização de expectativas e de redução de complexidade. Assim, para ele, o direito se apresenta como um redutor das opções de possibilidade (contingências), traduzindo estas opções através de programas condicionais, onde se verifica que “*se A, então B*”. Através do complemento do programa (normas), verifica-se o código, para então identificar quais são os elementos do sistema jurídico<sup>50</sup>.

Dessa perspectiva resulta que o sistema - como um sistema fechado, no qual ocorre a reprodução sistêmica (autopoiese) e como um sistema aberto, onde ocorrem as trocas de informações com o ambiente – acaba por recepcionar uma certa integração de elementos do ambiente no sistema (modificação da estrutura do sistema), o que se dá pelo acoplamento estrutural. Um acoplamento, diga-se, que não implica em uma fusão entre sistemas, mas uma internalização de eventos externos que se dá no complexo processo de uma operação de conversão do evento ao código binário do sistema. Daí as hipóteses de

---

<sup>47</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p.562.

<sup>48</sup> ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros. 2011, p.125.

<sup>49</sup> RIBEIRO, Douglas Cunha Hassan. *Direito tributário e teoria sistêmica: transconstitucionalismo entre Brasil e Chile*. Rio de Janeiro: Lumen, 2017, p.51.

<sup>50</sup> “Ao sistema do direito em si pertence apenas uma comunicação orientada por códigos, apenas uma comunicação que faça valer uma classificação dos valores “legal” e “ilegal”; pois somente uma comunicação dessa natureza busca e afirma uma integração recorrente no sistema do direito; somente uma comunicação dessa natureza toma o código como forma de abertura autopoietica, como necessidade de mais comunicação no sistema jurídico.” (LUHMANN, Niklas. *Op. cit.*, 2016, p.54.)

acoplamento não infirmarem a diferenciação, clausura e autorreprodução sistêmica (autopoiésis).

Importante ainda considerar, que é possível identificar, dentro da sociedade, outros tipos de subsistemas, como é o caso dos movimentos sociais. Estes, diferente dos outros sistemas, não desempenha “...função social especializada, infungível, codificada e programada por esquemas binários internos ao sistema...”<sup>51</sup>. Ao contrário, a partir da compreensão de que a sociedade produz decisões nos outros sistemas, os movimentos sociais sentem-se atingidos por essas decisões e por não serem protagonistas desta ação, ou melhor, por não terem participado de sua elaboração, reclamam por protagonismo em meio à sociedade<sup>52</sup>. Assim, é através deste protagonismo reclamado que se pode compreender a existência do terceiro setor pela perspectiva luhmanniana.

## 2. ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR

O Estado tem, segundo Alfredo Augusto Becker, “...por finalidade *proteger e desenvolver* o bem comum...”<sup>53</sup>, na forma que consiste no estabelecimento das “condições materiais e morais de um meio social onde o homem possa atingir a plenitude”<sup>54</sup>. Portanto, há de serem entendidos como valores supremos, para a manutenção e desenvolvimento do Estado Democrático Brasileiro, aqueles expressos na Carta Magna, para “...assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça...”<sup>55</sup>.

É neste cenário que surgem as entidades do terceiro setor, como um dos atores protagonistas dos interesses sociais emergentes.

A partir da década de 1990, com a reforma da administração pública, foi institucionalizada a possibilidade de segmentos importantes do terceiro setor<sup>56</sup>, entre os quais as entidades voltadas para educação e assistência social, ingressarem no que se convencionou chamar espaço público não-estatal.

---

<sup>51</sup> CAMPILONGO, Celso Fernandes. *Interpretação do Direito e Movimentos Sociais*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p.67.

<sup>52</sup> *Ibidem*, p.67.

<sup>53</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7 ed. São Paulo: Noeses, 2018, p.176.

<sup>54</sup> *Ibid*, pp.76 e 177.

<sup>55</sup> BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

<sup>56</sup> SABO PAES, José Eduardo. *Fundações, associações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários*. 10. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p.77.

Esta possibilidade, por si só, revela que tais entidades compatibilizam-se do ponto de vista teleológico com as atividades realizadas pelo Estado nessas áreas, já que, ao serem qualificadas como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSIP) ou OS, passaram a realizar atividades realizadas antes no âmbito da espacialidade estatal.

Tão rápido quanto superficial argumento é suficiente para *in casu*, demonstrar o entendimento de que o Estado não monopoliza o interesse público nas áreas de educação e assistência social, dando margem para que os movimentos sociais organizados, as entidades do terceiro setor, possam atuar em uma espacialidade pública, ainda que não estatal.

Ainda que não caiba neste trabalho tratar dos avanços da Lei n. 13.019/14 que estabelece o regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, em regime de mútua cooperação, é importante ressaltar o pressuposto de uma confluência ineludível de algumas entidades do terceiro setor com o Estado, na consecução de finalidades de interesse público, especialmente no que se refere as entidades objeto neste trabalho.

## 2.1 – Imunidade das entidades do terceiro setor

As entidades do terceiro setor, como visto, protagonistas na confluência com o Estado, do interesse público, em que pese tenha personalidade jurídica de direito privado, mereceram do legislador constituinte, um regime tributário diferenciado.

A Constituição Federal, artigo 150, VI, alínea “c”<sup>57</sup>, dispõe que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre o *patrimônio, renda ou serviços* das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos. Ressalte-se que a imunidade tributária consiste em barreiras impostas pelo texto constitucional para limitar a competência de instituição de tributos, ou seja, da mesma forma que o texto constitucional estabelece as competências para tributar, ele também dispõe sobre o que não pode tributar (imunidades)<sup>58</sup>.

A *ratio essendi* da imunidade tributária está atrelada ao fato de, como explica Aliomar Baleeiro, mesmo que as atividades desenvolvidas pelas entidades do terceiro

---

<sup>57</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI - instituir impostos sobre: c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei

<sup>58</sup> SCHOUBERTI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p.448.

setor não sejam através da Administração Pública, nelas há interesse público, especialmente por *não existir o intuito de lucro*<sup>59</sup>. Além disso, precisamente por não possuírem o intuito de lucro tais entidades, em regra, padecem de capacidade contributiva<sup>60</sup>.

Baleeiro compreende, portanto, que a imunidade tributária deve “...abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos, segundo as circunstâncias, desfalcariam o patrimônio, *diminuiriam a eficácia dos serviços* ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos...”<sup>61</sup>. Desse modo, a imposição tributária a essas entidades resultaria, reflexamente, um prejuízo à consecução do interesse público, fim último do Estado. Deste entendimento parece compartilhar Luís Eduardo Schoueri ao defender que os impostos servem de recursos financeiros destinados a contribuir com os gastos da coletividade e, cobrar dessas instituições tais recursos, implicaria em “...retirar recursos destinados à coletividade para, ao fim e ao cabo, retornarem para igual desiderato...”<sup>62</sup>, resultando em uma redundância desnecessária.

## 2.2 Patrimônio das entidades do terceiro setor

O direito privado conta com uma doutrina riquíssima para tratarmos de patrimônio, contudo, poucos elementos serão necessários para sintetizarmos a compreensão relevante para o objeto deste trabalho. Inicialmente, Francisco Amaral esclarece que o “...patrimônio destina-se a satisfazer interesse econômico...”<sup>63</sup>, mas somente este conceito não exprime a complexidade do tema, de forma que explicando o artigo 91<sup>64</sup> do Código Civil dispõe que “...patrimônio é o conjunto de relações jurídicas economicamente apreciáveis de que o indivíduo é titular...”<sup>65</sup>. Há também a visão de

---

<sup>59</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8 ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p.500.

<sup>60</sup> *Ibidem*, p.500.

<sup>61</sup> *Ibidem*, p.504.

<sup>62</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Dedutibilidade de doações ao terceiro setor. In: *Revista Jurídica Unicuritiba*, Curitiba, V.05, n.62, p.443-484, dez. 2020, p.453.

<sup>63</sup> AMARAL, Francisco. *Direito Civil: introdução*. 9 ed. rev. modif. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2017, p.299.

<sup>64</sup> “Art. 91. Constitui universalidade de direito o complexo de relações jurídicas, de uma pessoa, dotadas de valor econômico.”

<sup>65</sup> AMARAL, Francisco. *op. cit.*, 2017, p.297.

Silvio Rodrigues que considera o patrimônio como o “...acervo de seus bens, conversíveis em dinheiro...”<sup>66</sup>.

Por fim, Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda, ao refletir sobre a titularidade do patrimônio menciona que “...todo patrimônio é unido pelo titular único, ou por titulares em comum, mas únicos...”<sup>67</sup>. No mesmo sentido, como explica Ricardo Mariz de Oliveria, que o patrimônio, para o direito, é o conjunto de “...direitos e obrigações com valor econômico, quando certos, definidos e incondicionais...”<sup>68</sup> sob a titularidade de um único sujeito de direitos – natural ou jurídico.

Este entendimento doutrinário é o mesmo adotado pela codificação brasileira e, tanto o é, que o direito tributário ao tratar de imposto sobre a renda, compreende renda como uma variação (acréscimo) patrimonial em determinado período<sup>69</sup>, conforme o inciso II do artigo 43<sup>70</sup> do CTN.

### 3. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO

A competência tributária, conforme teoriza Paulo de Barros Carvalho<sup>71</sup>, consiste na aptidão para inovar no ordenamento jurídico, através, por exemplo, da expedição de leis. A competência legislativa é dotada de diversas características, conforme leciona Roque Antônio Carrazza<sup>72</sup>, contudo, seguindo o mesmo objetivo de síntese dos capítulos anterior, somente será necessária uma breve análise sobre a característica da *privatividade*.

Esta característica, conforme explica Carrazza, consiste no fato que cada ente federativo no direito brasileiro (a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal)

---

<sup>66</sup> RODRIGUES, Silvio. Direito Civil – Parte Geral. 2 ed. São Paulo: Max Limonad, vol. 1, p 121 *apud* OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda (2020)*. São Paulo: IBDT, 2020 – v.1, p.70.

<sup>67</sup> MIRANDA, Pontes de. Tratado de Direito Privado. Rio de Janeiro: Borsóí, 1955, Parte Geral, Tomo V, p.367 *apud* OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Op. Cit.*, 2020 – v.1, p.73.

<sup>68</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda (2020)*. São Paulo: IBDT, 2020 – v.1, p.60.

<sup>69</sup> SOUZA, Rubens Gomes de. *Pareceres – 1: imposto de renda*. ed. póstuma. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975, p.67.

<sup>70</sup> “Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.”

<sup>71</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30. Ed. São Paulo: Saraiva Educação 2019, p.243.

<sup>72</sup> “A competência tributária caracteriza-se pela: I - privatividade; II - indelegabilidade; III - incaducabilidade; IV - inalterabilidade; V - irrenunciabilidade; e VI - facultatividade do exercício” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29<sup>o</sup> ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 590.)

goza de exclusividade sobre a inovação no ordenamento jurídico, tendo “...faixas tributárias privativas...”<sup>73</sup> que delimitam a competência legiferante. Decorrente destas “faixas” de exclusividade temos dois comandos diretos: primeiro, somente o ente federativo expresso na Constituição está habilitado, e tem faculdade, para instituir um dado tributo; segundo, proíbe, por exclusão, que os outros entes criem tal tributo<sup>74</sup>.

O texto constitucional aponta que os municípios têm competência privativa para a instituição dos impostos arrolados nos incisos do artigo 156, como o Imposto sobre Propriedade Territorial e o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza, por exemplo. Já a União tem competência privativa para instituir os impostos descritos nos incisos do artigo 153, como o Imposto de Renda e o Imposto sobre Operações Financeiras, por exemplo. Por fim e de maior importância para o presente estudo, os Estados e o Distrito Federal têm a competência privativa instituída no artigo 155 da Constituição Federal, sendo o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e o Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos<sup>75</sup> - ITCMD, os seus exemplos.

### 3.1 Regra-matriz de incidência tributária do ITCMD

A regra-matriz de incidência tributária consiste na análise da norma tributária (= programa condicional), onde há as prescrições normativas que descrevem consequências jurídicas. Dito isso, os elementos relevantes da prescrição normativa para este estudo são a hipótese de incidência e a base de cálculo.

A hipótese de incidência é a abstração prescritiva em lei<sup>76</sup> que, como esclarece Ataliba, “...descreve hipoteticamente um estado de fato, um fato ou um conjunto de circunstâncias de fato...”<sup>77</sup>, assim, descreve fatos hipotéticos “...cuja ocorrência *in concreto* a lei atribui a força jurídica de determinar o nascimento da obrigação tributária...”<sup>78</sup>. Portanto, ocorrendo *in concreto*, no mundo fenomênico, os critérios estabelecidos na hipótese de incidência, há a incidência (fenomenologia da

---

<sup>73</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. Cit.*, 2013, p.592.

<sup>74</sup> *Ibidem*, p.592.

<sup>75</sup> “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;”

<sup>76</sup> FALCÃO, Amílcar. *Introdução ao direito tributário*. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1976, p.42.

<sup>77</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019, p.53.

<sup>78</sup> *Ibidem*, p.76.

juridicização<sup>79</sup>) da norma ao fato<sup>80</sup> (subsunção do fato à norma<sup>81</sup>) e o nascimento da relação jurídica<sup>82</sup>, logo, há o nascimento da obrigação tributária<sup>83</sup>.

Ainda que a Constituição e o Código Tributário Nacional (CTN) utilizem o mesmo termo de fato gerador<sup>84</sup> para a hipótese de incidência (prescrição legislativa) e o fato impossível<sup>85</sup> (fato ocorrido na sociedade), este trabalho utilizará fato imponível e hipótese de incidência como conceitos distintos. Após a incidência normativa há o nascimento da relação jurídica “...pela qual fica uma pessoa natural ou jurídica (sujeito passivo) obrigada para com outra (sujeito ativo) à prestação de uma quantia determinada...”<sup>86</sup>, ou seja, a partir da incidência da norma ao fato há o nascimento da relação jurídica tributária, tendo o tributo como o objeto<sup>87</sup>.

Doutrinariamente Agostinho Alvim explica que, em regra, a doação é um contrato unilateral, benéfico e formal, exceto quando tratar de coisa móvel de pequeno valor<sup>88</sup>. Essencialmente, o objetivo do donatário consiste no aumento de seu patrimônio e, do doador, a diminuição de seu patrimônio<sup>89</sup>. Complementarmente, além de compreender que a doação consiste em um contrato formal, Paulo Luiz Netto Lôbo caracteriza como um contrato real, pois este “...se aperfeiçoa com a entrega da coisa ao donatário...”<sup>90</sup>,

---

<sup>79</sup> “Composto o seu suporte fático suficiente, a norma jurídica incide, decorrendo, daí, a sua juridicização.” (MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da existência*. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p.118.)

<sup>80</sup> Na linguagem de Marcos Bernardes de Mello: “A incidência é, assim, o efeito da norma jurídica de transformar em fato jurídico a parte do seu suporte fático considerado relevante para ingressar no mundo jurídico”. (MELLO, Marcos Bernardes de. *Op. cit.*, 2017, p.118.)

<sup>81</sup> “Diz-se que um fato se subsuma à hipótese legal quando corresponde completa e rigorosamente à descrição que dele faz a lei.” (ATALIBA, Geraldo. *Op. cit.*, 2019, p.69)

<sup>82</sup> “A relação jurídica irradia-se depois da incidência da regra jurídica sobre a hipótese de incidência. A irradiação da relação jurídica é um efeito (consequência) jurídico da incidência da regra jurídica.” (BECKER, Alfredo Augusto. *Op. cit.*, 2018, pp.360-361.)

<sup>83</sup> “Obrigação tributária é, nesse sentido, um dever jurídico tipificado pelo art. 113 do CTN - Código Tributário Nacional. Quer dizer: esse dever jurídico tributário é ora pecuniário, porque tem por objeto o pagamento do tributo ou de penalidade tributária (obrigação tributária principal - §1º); ora consiste em prestações positivas ou negativas, instituídas no interesse da arrecadação e fiscalização de tributos (obrigações acessórias - §§2º e 3º).” (MAIOR BORGES, José Souto. *Obrigação tributária: uma introdução metodológica*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p.43.)

<sup>84</sup> A título exemplificativo: “Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação ...” (grifo nosso)

<sup>85</sup> ATALIBA, Geraldo. *Op. cit.* 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, p.66.

<sup>86</sup> FALCÃO, Amílcar. *Introdução ao direito tributário*. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1976, p.95.

<sup>87</sup> “...todo aquele que se vir investido, por força da lei, na obrigação de pagar um tributo, automaticamente, adquire o *status* de sujeito passivo tributário e, como tal, lhe incumbirão todos os deveres e lhe serão concedidos todos os direitos inerentes à relação tributária.” (Ibidem, p.96.)

<sup>88</sup> ALVIM, Agostinho. *Da Doação*. 2ª ed. São Paulo: Edição Saraiva, 1972, p.54.

<sup>89</sup> Ibidem, p.10.

<sup>90</sup> LÔBO, Paulo Luiz Netto. *Comentários ao Código civil: parte especial: das espécies de contratos, vol.6 (arts. 481 a 564)*. São Paulo: Saraiva, 2003, p.273.

sendo o elemento essencial e nuclear a *tradição* para que se efetive a doação, podendo ser por escritura pública no caso de bens imóveis ou instrumento particular em caso de bens móveis<sup>91</sup>.

Esta transferência tem pré-requisitos formais e materiais a depender do modo que é realizado. Tal relação, entre indivíduos, é regulamentada pelo direito privado, ao contrário do direito tributário que regulamenta a relação jurídica entre o particular e a Administração Pública. Para fins de unidade sistêmica, o direito tributário não pode alterar qualquer definição estabelecida pelo direito privado, artigo 110 do CTN<sup>92</sup>, devendo adotar os conceitos de maneira uma (código binário próprio).

Na sequência, iremos verificar duas hipóteses possíveis para que ocorra a incidência do ITCMD: a doação através da transmissão de bens imóveis e de dinheiro.

A primeira hipótese, trata da doação de bens imóveis. O Código Tributário Nacional faz uso de conceitos do direito privado, como estabelece o artigo 35, inciso I<sup>93</sup>, para caracterizar a transmissão de bens imóveis, principalmente pelo fato que, quando se trata de direito real, é obrigatório o uso de escritura pública para a validade do negócio jurídico<sup>94</sup>. E, recorrendo ao Código Civil (CC), é possível verificar a existência de regras claras para que ocorra a transmissão do bem imóvel. Segundo o artigo 1.227<sup>95</sup>, a transmissão do bem imóvel somente ocorrerá com o registro, no Cartório de Registro de Imóveis, do referido título garantidor do direito real sobre o bem. Complementarmente, o §1º do artigo 1.245 do CC estabelece que, se não ocorrer o registro, “...o alienante continua a ser havido como dono do imóvel...”<sup>96</sup>. Portanto, é claro o fato imponível correspondente a hipótese de incidência normativa deste tributo: a apresentação do título

---

<sup>91</sup> “Art. 541. A doação far-se-á por escritura pública ou instrumento particular.”

<sup>92</sup> “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

<sup>93</sup> “Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador: I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;”

<sup>94</sup> “Art. 108. Não dispõdo a lei em contrário, a escritura pública é essencial à validade dos negócios jurídicos que visem à constituição, transferência, modificação ou renúncia de direitos reais sobre imóveis de valor superior a trinta vezes o maior salário mínimo vigente no País.”

<sup>95</sup> “Art. 1.227. Os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com o registro no Cartório de Registro de Imóveis dos referidos títulos (arts. 1.245 a 1.247), salvo os casos expressos neste Código.”

<sup>96</sup> “Art. 1.245. Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis. § 1º Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel.”

de aquisição no Cartório de Registro de Imóveis competente “...e este prenotar no protocolo...”<sup>97</sup>.

Já a segunda hipótese, pode ser realizada por instrumento particular ou verbalmente, este exclusivamente para quando versar sobre bens móveis de pequeno valor<sup>98</sup>. Contudo, diferente da transmissão de bem imóvel, não há normas gerais em matéria tributária, que trata da transmissão de coisa móvel, a exceção as das disposições contidas no código civil. Utilizando o Código Civil, em seu artigo 237, fica claro que “...até a tradição pertence ao devedor a coisa...”<sup>99</sup>, ou seja, até o momento em que ocorra a transferência dos valores do doador ao donatário, a este pertence. Assim, o fato imponible se dá precisamente com a tradição.

Já a base de cálculo, segundo Paulo de Barros Carvalho, tem funções distintas, e elas são três: (i) função mensuradora; (ii) função objetiva; e (iii) função comparativa. A função mensuradora está ligada a “medição” do fato imponible realizado, é a função que estabelece a grandeza do signo de riqueza exprimido. A função objetiva é a que “...demarca o conteúdo do objeto da relação obrigacional...”<sup>100</sup>, ou seja, é a que está intrinsecamente ligada a alíquota da norma jurídica tributária para a definição do *quantum* da prestação<sup>101</sup>.

Neste sentido, conforme estabelece a Constituição no inciso IV, do artigo 155, o Senado Federal fixou, através da Resolução n. 09, de 06 de maio de 1992<sup>102</sup>, a alíquota máxima deste tributo como 8%.

Por fim, a função comparativa<sup>103</sup>, consiste no elemento de identificação, sendo necessário para “...confirmar, infirmar ou afirmar...”<sup>104</sup> para estabelecer corretamente qual a espécie tributária descrita na norma, conforme as classificações jurídicas.<sup>105</sup>

---

<sup>97</sup> “Art. 1.246. O registro é eficaz desde o momento em que se apresentar o título ao oficial do registro, e este o prenotar no protocolo.”

<sup>98</sup> “Art. 541. A doação far-se-á por escritura pública ou instrumento particular. Parágrafo único. A doação verbal será válida, se, versando sobre bens móveis e de pequeno valor, se lhe seguir incontinenti a tradição.”

<sup>99</sup> “Art. 237. Até a tradição pertence ao devedor a coisa, com os seus melhoramentos e acrescidos, pelos quais poderá exigir aumento no preço; se o credor não anuir, poderá o devedor resolver a obrigação.”

<sup>100</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30. Ed. São Paulo: Saraiva Educação 2019, p.360.

<sup>101</sup> VIEIRA, José Roberto. *Op. Cit.*, 1993, p.68.

<sup>102</sup> SENADO FEDERAL. *Resolução n.º 09, de 06 de mai. de 1992*. Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de que trata a alínea “a”, inciso I, e §1º, inciso IV do art. 155 da Constituição Federal. *Diário Oficial República Federativa do Brasil*, Brasília, 1992. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/590017/publicacao/15785996>. Acesso em: 14 jan. 2021; às 17:42.

<sup>103</sup> Função relacionada a identificação do tributo através do binômio. Ver nota 48.

<sup>104</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, 2019, p.361.

<sup>105</sup> “O binômio, adequadamente reconhecido, revela a natureza do tributo submetido à investigação, permitindo a análise de sua compatibilidade relativamente ao sistema constitucional, sem interferência das

Cabe ainda destacar, ainda, que ao tratar da *capacidade contributiva* e sua relação com a base de cálculo, é necessário ter em conta entre deve-se ter em conta as lições de Carvalho entre capacidade contributiva absoluta ou objetiva e capacidade contributiva relativa ou subjetiva: aquela sendo os fatos escolhidos pelo legislador que exprimem o signo de riqueza; esta referindo-se a “...repartição do impacto tributário...”<sup>106</sup> entre os sujeitos envolvidos na realização da hipótese de incidência.

Destarte, a análise da base de cálculo do ITCMD, fundamentada no exposto anteriormente, torna possível a verificação de que, através do binômio de identificação do tributo, é plausível afirmar que, para este imposto, a base de cálculo deve estar intimamente ligada ao negócio jurídico da doação correspondente, ou seja, o valor do objeto da tradição. Nesse sentido, a transmissão de bem imóvel deve corresponder ao valor do bem transmitido<sup>107</sup>, como estabelece o artigo 38<sup>108</sup> do CTN, já a doação em pecúnia, a base de cálculo deve corresponder ao valor recebido pelo donatário.

### 3.2 Lei Complementar tributária e o ITCMD

A análise da natureza da lei complementar oferece os critérios mínimos para que se lhe reconheça sua validade jurídica.

Inicialmente, para a promulgação de uma lei complementar, é necessário, como sabido, *quorum* qualificado das duas Casas do Congresso Nacional<sup>109</sup>. Além disso, é necessário a expressa imposição constitucional para que a matéria objeto de regulamentação seja prevista em lei complementar.

Para os fins deste trabalho é relevante entender que, segundo o Texto Maior, compete à lei complementar dispor sobre competência entre os entes federativos sobre

---

imprecisões do legislador.” (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2018, p.646.)

<sup>106</sup> Ibidem, 2019, p.366.

<sup>107</sup> Neste sentido, podemos adotar dois entendimentos: 1º) o valor do bem imóvel seria representado pelo valor venal do imóvel, como é o caso do IPTU; e, 2º) o valor seria utilizado conforme o entendimento do valor do mercado, conforme decisão recente sobre o ITBI com a seguinte tese firmada:

“a) a base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não estando vinculada à base de cálculo do IPTU, que nem sequer pode ser utilizada como piso de tributação; b) o valor da transação declarado pelo contribuinte goza da presunção de que é condizente com o valor de mercado, que somente pode ser afastada pelo fisco mediante a regular instauração de processo administrativo próprio (art. 148 do CTN); c) o Município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido unilateralmente.” (STJ. REsp 1937821 SP, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, primeira seção, julgado em 24/02/2022, DJe 03/03/2022)

<sup>108</sup> “Art. 38. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.”

<sup>109</sup> “Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.”

matéria tributária, além de regular as limitações ao poder de tributar e estabelecer as normas gerais sobre os tributos discriminados na Constituição<sup>110</sup>.

Assim, há dois apontamentos necessários. Primeiro, ao discriminar o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação a Constituição vincula, por lógica sistêmica, a obrigatoriedade da expedição de lei complementar para a estipulação da hipótese de incidência e da base de cálculo. Segundo, caso o doador tenha domicílio ou residência no exterior, somente haverá competência para a cobrança deste imposto após a regulamentação por lei complementar<sup>111</sup>, portanto sendo necessário, também, a regulamentação dos sujeitos passivos do ITCMD. Neste sentido, o desrespeito as normas constitucionais pelos entes federados resultam em insegurança jurídica, nos casos de doações vindas do exterior. Tanto é assim que o Recurso Extraordinário de Repercussão Geral, Tema 825<sup>112</sup> do Supremo Tribunal Federal estabeleceu que “...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...”

A consequência relevante sobre estes pontos consiste (i) no fato que a União deixou de exercer a sua competência legislativa para estabelecer as regras gerais sobre o imposto nos casos de doações. E, neste cenário, (ii) os Estados e o Distrito Federal, fundamentados no §3º do artigo 24<sup>113</sup> da Constituição, exerceram a sua competência

---

<sup>110</sup> “Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: I - será opcional para o contribuinte; II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.”

<sup>111</sup> “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar: a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;”

<sup>112</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário n.º 851.108. Relator Min. Dias Toffoli. *DJE*: 12 de novembro de 2020. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4667945&numeroProcesso=851108&classeProcesso=RE&numeroTema=825#>. Acesso em: 12 mai. 2021; às 23:46.

<sup>113</sup> “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: § 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.”

legislativa plena para a instituição do imposto, ao passo que há, no direito brasileiro, 27 normas distintas sobre a cobrança do ITCMD.

#### **4. TEORIA SISTÊMICA, IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E AS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR**

Ao relacionar as categorias aqui desenvolvidas ao objeto do trabalho acadêmico, tendo como referencia a teoria sistêmica de Niklas Luhmann, é possível afirmar, que o direito tributário é um sistema social pertencente ao sistema do direito. Assim, considerando que o sistema existe devido a sua diferenciação funcional e o sistema do direito tributário está umbilicalmente interligado a diferenciação funcional do sistema do direito, compreende-se que a função do direito tributário é, também, a estabilização das expectativas, neste caso, as expectativas tributárias.

O direito tributário trata da expectativa normativa relativa aos tributos, a obrigação de recolher tributos aos cofres da administração. Além disso, por ser um subsistema, seu surgimento decorre de uma condição específica que somente pode ser verificada através da relação do sistema com o ambiente, sendo, esta condição o acoplamento estrutural.

O tributo, por sua vez, “...é um fato econômico, jurídico e político...”<sup>114</sup>, sendo tratado diferentemente por cada um dos sistemas. Cada sistema adota para si, através de seu código próprio, o que representa o tributo, sendo para a economia o dever e o não dever de recolher tributos; para a política majoração/redução da carga tributária (está impactando nos recursos da Administração Pública) e, para o direito, como visto, a licitude ou ilicitude (código lícito/ilícito)

O acoplamento estrutural originário do direito tributário ocorre entre o sistema econômico, político e jurídico. Cada acoplamento cria para si um código próprio e para os outros sistemas códigos secundários, por exemplo, para a política há o nascimento do código do poder de tributar, mas somente há o poder de tributar se ele for lícito, respeitando as capacidades econômicas individuais. Assim, o tributo representa o meio lícito da política de arrecadar recursos, através da constrição do particular que tem sua expectativa sobre o limite em que será tributado.

---

<sup>114</sup> RIBEIRO, Douglas Cunha Hassan. *Direito tributário e teoria sistêmica: transconstitucionalismo entre Brasil e Chile*. Rio de Janeiro: Lumen, 2017, p.46.

Dessa forma, o sistema tributário opera através da legitimidade existente nos programas condicionais do sistema do direito. A imunidade tributária das entidades do terceiro setor, neste sentido, compreende-se como norma constitucional que tem, como programa, o mandamento constitucional do art. 150, VI, alínea “c”, sendo necessário para o preenchimento do pré-requisito da imunidade serem instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos. Além disso, as entidades do terceiro setor representam os movimentos sociais organizados que reclamam por direitos que são recorrentemente frustrados, atuando em atividades de interesse público.

Por fim, cabe ressaltar a expectativa normativa e a confiança existente nas entidades do terceiro setor para com a imunidade e para com a sociedade. As entidades do terceiro setor tem como principal fonte de suas receitas as doações dos particulares. Estas doações, por sua vez, ocorrem por decorrência da confiança existente entre os membros da coletividade e as entidades, que irão realizar as atividades que se propuseram.

Ademais, as entidades esperam certa previsibilidade nas normas jurídicas, ou seja, expectam que a sua imunidade tributária será garantida, conforme o disposto no texto constitucional, para o devido cumprimento de seu objetivo social. Mas, ao terem a expectativa normativa desapontada também causam frustrações na confiança da coletividade que esperava que as doações seriam destinadas a entidade em que doaram. Desencadeando assim, frustrações generalizadas, tanto coletivas quanto individuais, ou seja, estas frustrações geram insegurança jurídica e, com isto, maior complexidade e contingencialidade, desestabilizando o sistema.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Este trabalho buscou analisar se a imunidade tributária, estabelecida no art. 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição Federal, abrange o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) sobre as doações às entidades do terceiro setor, atuantes no setor de educação e assistência social.

Nesse sentido, tentou-se esclarecer os elementos mínimos para a delimitação do instituto da doação, visto que, para as mencionadas entidades, este representa como a sua principal fonte de recursos e o ITCMD, ao seu passo, representa o principal empecilho para a captação dos mesmos recursos.

Adotando-se o viés sociológico de Niklas Luhmann, procurou-se compreender não apenas onde está alocado o direito tributário e as entidades do terceiro setor, mas também que, considerando o acoplamento estrutural entre subsistemas do direito, da política e da economia, a não implementação da imunidade às entidades de educação e assistência social implica no comprometimento da consecução da função do direito: redução de complexidade e contingencialidade. Ainda, utilizando a perspectiva luhmanniana procurou-se demonstrar o comprometimento da confiança em razão do desapontamento da expectativa normativa, representada pela expressa previsão constitucional da imunidade tributária das entidades em comento.

E nesse sentido foi observado, em complemento com a atividade estatal, que as entidades do terceiro setor atuam, objetivando resguardar e garantir o interesse público.

Na sequência, visitou-se o terreno da *ratio essendi* da imunidade tributária, buscando compreender os elementos que a constituem. Nesse percurso verificou-se que a origem da insegurança jurídica está atrelada a dois fatos: (i) a União deixou de exercer a sua competência legislativa para estabelecer as regras gerais sobre o imposto nos casos das doações, objeto deste trabalho; (ii) os Estados e o Distrito Federal, fundamentados no §3º do artigo 24 da Constituição, exerceram a sua competência legislativa plena para regulamentação do imposto, gerando 27 normas regulamentares distintas sobre a cobrança do ITCMD.

Conclui-se partindo do conceito de patrimônio que o bem doado ao terceiro setor consiste no acréscimo de seu patrimônio e, portanto, que é aplicável a imunidade constitucional sobre o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação para às entidades do terceiro setor, voltada para a educação e assistência social

A esta conclusão aditou-se o já referido risco de incumprimento da função do direito no caso de não aplicação da imunidade, objeto deste trabalho, e o comprometimento da confiança em razão do não processamento do desapontamento da expectativa normativa decorrente de disposição constitucional.

Por fim, é necessário registrar o caráter preambular da tentativa, realizada neste artigo, de conjugar argumentos jurídicos a argumentos retirados de um viés da teoria sistêmica. Um empreendimento acadêmico tão arriscado como ainda não autorizado pela doutrina brasileira, mas talvez um empreendimento suficiente para estimular novos estudos sobre o objeto deste trabalho. Novos estudos que, com a soma de argumentos jurídicos e sociológicos, certamente, poderão favorecer a aplicação da imunidade a essas

entidades que, ao lado do Estado, têm prestado relevantes serviços à educação e à assistência social no Brasil.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALVIM, Agostinho. *Da Doação*. 2ª ed. São Paulo: Edição Saraiva, 1972.
- ABCR. *Monitor das doações*. Disponível em: <https://www.monitordasdoacoes.org.br/pt>. Acesso em: 03 de maio de 2022.
- AMARAL, Francisco. *Direito Civil: introdução*. 9 ed. rev. modif. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2017.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019.
- ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros. 2011.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8 ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2018.
- BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos; CUNILL GRAU, Nuria. *Entre o Estado e o Mercado: o público não-estatal*. In. BRESSER-PEREIRA, L.C.; CUNILL GRAU, Nuria, orgs., *O Público Não-Estatal na Reforma do Estado*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 1999.
- BÜLLESBACH, Alfred. *Princípios da teoria dos sistemas*. In. *Introdução à Filosofia do Direito e à Teoria do Direito Contemporâneas*. Org. A. Kaufmann e W. Hassemer. Trad. Marcos Keel (Capítulos 1-5 e 9) e Manuel Seca de Oliveira (Capítulos 6-8 e 10-15). Rev. e coord. António Manuel Hespanha. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.
- CAMPILONGO, Celso Fernandes. *Interpretação do Direito e Movimentos Sociais*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.
- \_\_\_\_\_. *Política, sistema jurídico e decisão judicial*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- CANARIS, Claus W. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 3. Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30. Ed. São Paulo: Saraiva Educação 2019.
- \_\_\_\_\_. *Direito tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2018.

DAVID, René. *Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo*. Trad. Hermínio A. Carvalho. 5.ed.São Paulo: Martins Fontes, 2014.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

FALCÃO, Amílcar. *Introdução ao direito tributário*. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1976.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Conceito de Sistema no Direito: uma investigação histórica a partir da obra jusfilosófica de Emil Lask*. São Paulo: Revista dos Tribunais e Editora da Universidade de São Paulo: 1976.

GONÇALVES, Guilherme Leite. *Teoria dos sistemas sociais: direito e sociedade na obra de Niklas Luhmann*. São Paulo: Saraiva, 2013.

IDIS – Instituto para o Desenvolvimento do Investimento Social. *Pesquisa doação Brasil 2020*. Coord. Andréa Wolffenbüttel. São Paulo: IDIS, 2021.

LÔBO, Paulo Luiz Netto. *Comentários ao Código civil: parte especial: das espécies de contratos*, vol.6 (arts. 481 a 564). São Paulo: Saraiva, 2003.

LUHMANN, Niklas. *A Nova Teoria dos Sistemas*. In.: Clarissa Baeta Neves e outra (coord.). Porto Alegre: Editora URGs – Goethe Institut, 1977.

\_\_\_\_\_. *Essays on self-reference*. New York: Columbia University Press, 1990.

\_\_\_\_\_. *O direito da sociedade*. Tradução de Saulo Krieger. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

\_\_\_\_\_. *Operational closure and structural coupling: the differentiation of the legal system*. In: Cardozo L. Rev., n.13, 1992.

\_\_\_\_\_. *Sistemas sociais: esboço de uma teoria geral*. Petrópolis, RJ: Vozes, 2016.

MAIOR BORGES, José Souto. *Obrigação tributária: uma introdução metodológica*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MATURANA, Humberto R. VARELA, Francisco J. *A Árvore do Conhecimento: as bases biológicas da compreensão humana*. Tradução de Humberto Mariotti e Lia Diskin, São Paulo: Palas Athena, 2001.

MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da existência*. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. Rio de Janeiro: Borsó, 1955, Parte Geral, Tomo V, p.367 apud OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Op. Cit.*, 2020 – v.1.

NEVES, Marcelo. *Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico*. São Paulo: Editora WMF – Martins Fontes, 2013.

\_\_\_\_\_. *Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil: o Estado Democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas*. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda (2020)*. São Paulo: IBDT, 2020 – v.1.

PANNUNZIO, Eduardo; VIOTTO, Aline; SOUZA, Aline Gonçalves. *Fortalecimento da sociedade civil: redução de barreiras tributárias às doações*. São Paulo: GIFE: FGV DIREITO SP, 2019.

RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil – Parte Geral*. 2 ed. São Paulo: Max Limonad, vol. 1, p 121apud OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda (2020)*. São Paulo: IBDT, 2020 – v.1.

SABO PAES, José Eduardo. *Fundações, associações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários*. 10. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Dedutibilidade de doações ao terceiro setor*. In: Revista Jurídica Unicuritiba, Curitiba, V.05, n.62, p.443-484, dez. 2020.

\_\_\_\_\_. *Direito tributário*. 9 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SENADO FEDERAL. Resolução n.º 09, de 06 de mai. de 1992. Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de que trata a alínea “a”, inciso I, e §1º, inciso IV do art. 155 da Constituição Federal. Diário Oficial República Federativa do Brasil, Brasília, 1992. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/590017/publicacao/15785996>. Acesso em: 14 jan. 2021; às 17:42.

SOUZA, Leandro Marins de. *Tributação do terceiro setor no Brasil*. São Paulo: Dialética, 2004.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Pareceres – 1: imposto de renda*. ed. póstuma. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *REsp 1937821 SP*. Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, primeira seção, julgado em 24/02/2022, DJe 03/03/2022.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *RE n.º 851.108 SP*. Relator Min. Dias Toffoli. DJE: 12 de novembro de 2020. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?inci>

dente=4667945&numeroProcesso=851108&classeProcesso=RE&numeroTema=825#.

Acesso em: 12 mai. 2021; às 23:46.

VIEIRA, José Roberto. A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto. Curitiba: Juruá, 1993.