REMUNOM
ISSN 2178-6925

Received: 10/03/2026 - **Accepted:** 17/04/2026
Vol: 13.06
DOI: 10.66104/pzs1eg50
Pages: 1-21

O ITCMD e a Reforma Tributária: a necessidade de padronização das normas sobre doações ao Terceiro Setor

Inheritance and Gift Tax (ITCMD) and the Tax Reform: the necessity of standardized regulations for Third Sector donations

A saúde de uma sociedade democrática pode ser medida pela qualidade das funções desempenhadas por seus cidadãos de forma privada. Alexis de Tocqueville

Júlio Edstron S. Santos[1]

Resumo: Esta pesquisa investiga os impactos da Emenda Constitucional nº 132/2023 sobre o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD), focando na proteção constitucional sobre matéria fiscal do Terceiro Setor. A relevância desta temática reside na urgência de suplantar a fragmentação federativa e o histórico manicômio tributário que asfixia a solidariedade brasileira, garantindo segurança jurídica ao financiamento por doação das entidades sociais. Utilizando metodologia qualitativa e dedutiva, baseada em revisão bibliográfica e análise documental da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a pesquisa percorre a evolução deste tributo desde a Sisa colonial até a atualidade tecnológica algorítmica. Conclui-se que a padronização normativa nacional é indispensável para efetivar a imunidade, isenção e não incidência das instituições filantrópicas, transformando a renúncia fiscal em um investimento socioeconômico de alta resolutividade. A transição para o modelo de Estado-Plataforma, mediada pelo Comitê Gestor do IBS, emerge como o caminho técnico para automatizar o compliance tributário e fiscal e assegurar que possíveis excessos arrecadatórios não prejudiquem a filantropia. Assim, a Reforma Tributária e a Lei Complementar nº 227/2026 consolidam um marco civilizatório que alinha o sistema brasileiro às melhores práticas globais de incentivo à benemerência e ao desenvolvimento social humano e sustentável.

Palavras-chave: ITCMD; Reforma Tributária; Terceiro Setor; Padronização Normativa; Segurança Jurídica

Abstract: *This research investigates the impacts of Constitutional Amendment No. 132/2023 on the Inheritance and Gift Tax (ITCMD), centering on the constitutional protection of the Third Sector regarding tax matters. The relevance of this theme stems from the urgency to supersede federal fragmentation and the historical "tax madhouse" that stifles Brazilian solidarity, thereby ensuring legal certainty for the donation-based funding of social entities. Employing a qualitative and deductive methodology grounded in a literature review and documentary analysis of the Federal Supreme Court's jurisprudence, the study traces the evolution of this tax from the colonial Sisa to the current algorithmic technological landscape. It concludes that national regulatory standardization is indispensable for the effective realization of tax*

[1] Advogado, graduado em Direito pela Universidade Presidente Antônio Carlos (2008), Mestre em Direito pela Universidade Católica de Brasília (2014). Doutor em Direito pelo UniCEUB, Membro da comissão de ensino jurídico da OAB/MG. Pesquisador do Centro Universitário de Brasília. Ex-assessor Especial no Tribunal de Contas do Estado do Tocantins. Professor do Curso de Direito da Fbr. Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito Público, atuando principalmente nos seguintes temas: Terceiro Setor, direitos fundamentais, educação em direitos humanos, cidadania e direito e Seguridade Social. Membro dos grupos de pesquisa Núcleo de Estudos e Pesquisas Avançadas do Terceiro Setor (NEPATS) da UCB/DF, Políticas Públicas e Juspositivismo, Jusmoralismo e Justiça Política do UNICEUB. Editor Executivo da REPATS. E-mail: edstron@yahoo.com.br.

REMUNOM
ISSN 2178-6925

Received: 10/03/2026 - **Accepted:** 17/04/2026
Vol: 13.06
DOI: 10.66104/pzs1eg50
Pages: 1-21

immunity, exemption, and non-incidence for philanthropic institutions, transforming tax expenditures into high-impact socioeconomic investments. The transition to the "State-Platform" model, mediated by the IBS Management Committee, emerges as the technical pathway to automate tax compliance and ensure that potential revenue-seeking excesses do not jeopardize philanthropy. Consequently, the Tax Reform and Complementary Law No. 227/2026 establish a civilizing milestone that aligns the Brazilian system with global best practices for encouraging benevolence and sustainable human social development.

Keywords: *ITCMD; Tax Reform; Third Sector; Regulatory Standardization; Legal Certainty.*

Introdução

Esta pesquisa debruça-se sobre a intersecção entre a tributação do patrimônio e o financiamento da sociedade civil organizada, investigando os impactos da Emenda Constitucional nº 132/2023 sobre o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD). A análise delimita-se à verificação da desoneração fiscal voltada ao Terceiro Setor, observando como a arquitetura constitucional resguarda as entidades de assistência social e educação. Busca-se compreender as distinções técnicas entre imunidade, isenção e não incidência tributária, bem como a urgência de uma padronização normativa em todo o território nacional.

A relevância desta investigação reside na premente necessidade de superar o cenário histórico de fragmentação federativa e elevada complexidade sistêmica. O debate transcende a técnica de arrecadação, alcançando a sustentabilidade financeira das políticas públicas delegadas a instituições filantrópicas.

A tributação desordenada e as obrigações acessórias díspares sobre transferências patrimoniais gratuitas operam, na prática, como um desincentivo econômico (custo de conformidade) à solidariedade. Logo, pacificar esse embate jurídico é essencial para garantir que o exercício da competência tributária estadual não neutralize o princípio constitucional da subsidiariedade.

Sob o prisma metodológico, a pesquisa caracteriza-se como dogmática, analítico-interpretativa e propositiva. Utiliza-se o método dedutivo para examinar o fenômeno tributário a partir de suas premissas constitucionais. A revisão bibliográfica foi delimitada a autores que articulam Direito Tributário, Administrativo e Federalismo Fiscal. A pesquisa documental e jurisprudencial adotou como critério de seleção a análise de precedentes estruturantes do Supremo Tribunal Federal (STF), com foco em temas de repercussão geral (como os Temas 32, 348 e 825) e ações de controle concentrado que definem o alcance das desonerações. O percurso analítico transita, de forma delineada, da descrição do direito positivo histórico para a construção da tese propositiva de um modelo nacional de *compliance* mediado pela tecnologia.

Estruturalmente, este artigo científico inicia-se com um resgate histórico-constitucional do gravame, demonstrando sua evolução de um rudimentar emolumento fundiário para um mecanismo de controle intergeracional da riqueza. Detalha-se a trajetória do tributo nas diversas constituições republicanas, destacando a salutar cisão entre as sucessões onerosas e graciosas consolidada em 1988. Evidencia-se como a

REMUNOM
ISSN 2178-6925

Received: 10/03/2026 - **Accepted:** 17/04/2026
Vol: 13.06
DOI: 10.66104/pzs1eg50
Pages: 1-21

prolongada omissão legislativa federal forçou a judicialização de conflitos de competência no passado.

No desdobramento lógico dessa análise, a segunda seção examina as proeminentes inovações trazidas ao ordenamento pela Emenda Constitucional nº 132/2023, que reconfigurou a espinha dorsal do instituto sucessório. Destacam-se a obrigatoriedade da progressividade das alíquotas e a redefinição do critério espacial atrelado ao domicílio do titular do patrimônio. Constata-se que tais medidas, do ponto de vista do direito positivo, visam mitigar desigualdades e estancar a guerra fiscal interestadual baseada em foros complacentes.

O terceiro segmento concentra-se na relação entre a reforma e o Terceiro Setor, promovendo a necessária depuração conceitual entre os institutos da imunidade, da isenção e da não incidência. Aborda-se a expansão da blindagem patrimonial para instituições de utilidade pública, escudando-as expressamente contra a taxação de doações.

Também, discute-se o papel dos fundos patrimoniais e a necessidade de mitigar a assimetria normativa entre os entes federativos, que atualmente impõe obrigações acessórias onerosas capazes de esvaziar a eficácia dos repasses financeiros às entidades assistenciais.

A quarta e última seção formula a tese central (propositiva) da pesquisa: a defesa de uma unificação nacional das regras do ITCMD via lei complementar, aliada à automação algorítmica. Sustenta-se que, diante da transição para um modelo de Estado-Plataforma, a infraestrutura tecnológica do Comitê Gestor do IBS deve ser mobilizada não apenas para fins fiscalizatórios, mas para viabilizar o reconhecimento virtual e automático das desonerações. Defende-se essa virtualização como um imperativo de eficiência administrativa e transparência.

Em síntese, a pesquisa demonstra que a desoneração do capital filantrópico consubstancia um investimento socioeconômico de alto retorno coletivo. Contudo, conclui-se que a plena eficácia do novo regramento dependerá, no plano da política legislativa e da governança interfederativa, da estrita obediência das administrações fazendárias regionais a uma lei padronizadora nacional. Incumbe, portanto, à sociedade, à academia, aos contribuintes, aos doadores e aos operadores do Direito a guarda dessa transição, zelando para que a modernização tecnológica fortaleça, em vez de burocratizar, o financiamento das instituições filantrópicas.

2. A Evolução Histórico-Constitucional do ITCMD no Brasil: da Sisa colonial à Reforma Tributária de 2023

A gênese da tributação patrimonial no ordenamento luso-brasileiro remonta à pragmática instituição da Sisa[2], um gravame de matriz medieval que incidia

[2] A Sisa portuguesa, originada na Idade Média como um encargo geral sobre o consumo, adaptou-se ao longo dos séculos para um tributo específico sobre a transmissão onerosa de imóveis, financiando o erário ante as mutações patrimoniais (Gouveia, 2018). Hodiernamente, esse arcaico modelo foi extinto pela reforma de 2003, sendo substituído pelo Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

REMUNOM
ISSN 2178-6925

Received: 10/03/2026 - **Accepted:** 17/04/2026
Vol: 13.06
DOI: 10.66104/pzs1eg50
Pages: 1-21

inexoravelmente sobre as alienações onerosas de bens de raiz e semoventes, um encargo de origem lusitana que gravava as transferências patrimoniais de imóveis.

A incidência, à época, não distinguia com clareza a natureza onerosa da gratuita, focando na transferência de riqueza como indício de capacidade sujeita à exação da Coroa (Godoy, 2018). Essa fase primária reflete uma tributação fundiária rudimentar, profundamente atrelada aos primórdios do registro cartorial de Portugal.

A gênese da tributação patrimonial no ordenamento luso-brasileiro remonta à pragmática instituição da Sisa, um gravame de matriz medieval que incidia inexoravelmente sobre as alienações onerosas de bens de raiz e semoventes. Na metrópole portuguesa, a exação consolidou-se como um pilar de sustentação do erário régio, ao passo que, no Brasil colonial, operou como um rígido instrumento de controle fazendário sobre a incipiente circulação de riquezas territoriais e escravocratas (Godoy, 2018).

Conforme o pensamento de Baleeiro (1981). a Sisa era desprovida do contemporâneo filtro da capacidade contributiva, essa rudimentar cobrança assentava-se na presunção absoluta de riqueza derivada da mera mutação de domínio, configurando o autêntico embrião material e jurídico que desaguaria nos modernos impostos de transmissão.

Com o advento do Império e a edição da Lei de 24 de outubro de 1832, a Sisa foi progressivamente substituída pelo Imposto de Transmissão de Propriedade, consolidando a matriz material da cobrança. A doutrina clássica aponta que o foco arrecadatório recaía sobre a troca de domínio, servindo como uma das principais fontes de custeio das províncias em um cenário de economia essencialmente agrária e latifundiária (Baleeiro, 1981). A distinção ontológica entre os atos *inter vivos* e *causa mortis* começava, então, a ganhar parcos contornos legislativos.

A Constituição de 1891, marco do republicanismo e do federalismo nacional, inaugurou a competência privativa dos Estados-membros para instituir tributos sobre a movimentação de propriedade, englobando tanto as permutas graciosas quanto as mercantis.

Essa outorga descentralizadora visava garantir autonomia financeira aos entes regionais recém-criados, permitindo-lhes explorar a robusta base territorial consolidada durante o período imperial (Nogueira, 1995). A redação original daquela Constituição consagrava a prerrogativa local de forma abrangente, sem fragmentar as hipóteses de incidência.

Já a Constituição de 1934 representou um divisor de águas normativo, estabelecendo, pela primeira vez, uma rigorosa segregação de competências baseada na modalidade da transmissão patrimonial. Determinou-se categoricamente que "compete aos Estados, em caráter privativo, decretar impostos sobre (...) transmissão de propriedade *causa mortis*" (Brasil, 1934, Art. 8º, I, 'b'). A transmissão onerosa, naquele texto

(IMT), o qual incide sobre "as transmissões, a qualquer título, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito" (Portugal, 2003, Art. 1º). Assim, a antiga Sisa sobrevive no DNA arrecadatório luso, mas sob uma roupagem de eficiência municipalista e gestão fiscal eletrônica (Nabais, 2024).

REMUNOM
ISSN 2178-6925

Received: 10/03/2026 - **Accepted:** 17/04/2026
Vol: 13.06
DOI: 10.66104/pzs1eg50
Pages: 1-21

constitucional, foi conferida aos Municípios, reconhecendo a essência intrinsecamente distinta do capital advindo da sucessão hereditária (Carrazza, 2015).

Os textos constitucionais de 1937 e 1946 promoveram um revés na partilha federativa desenhada na década de trinta, devolvendo aos governos estaduais a exclusividade sobre todas as transferências imobiliárias. O texto de 1946 determinou ser atribuição regional o tributo sobre "transmissão de propriedade, *causa mortis* e inter vivos" (Brasil, 1946, Art. 19, III). A doutrina administrativista ressalta que tal retrocesso visava fortalecer os combalidos cofres locais diante da necessidade de reconstrução estrutural no período pós-guerra (Machado, 2018).

O Sistema Tributário Nacional, desenhado pela Emenda Constitucional nº 18/1965 e consolidado na Constituição de 1967, unificou o gravame sob a égide do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), mantendo-o sob gestão estadual. O encargo passou a onerar, de maneira aglutinada, a alienação paga e a passagem hereditária ou por liberalidade, ofuscando o primado da adequação contributiva estrita (Amaro, 2010). A gratuidade do acréscimo financeiro ficou temporariamente subsumida por uma base de cálculo essencialmente imobiliária.

Sob a tutela desse modelo aglutinado, o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966) disciplinou as normas gerais aplicáveis à matéria, prevendo a tributação nos negócios lucrativos e nos benevolentes. Essa lei definiu como fato gerador a transferência "a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis" (Brasil, 1966, Art. 35, I). Conforme Sabbag (2020), essa fusão conceitual, esculpida pelo legislador complementar da época, geraria intrincadas dificuldades hermenêuticas quando a ordem republicana vindoura promovesse uma nova ruptura material.

Avançando historicamente, a Constituição Cidadã de 1988 reconfigurou integralmente o federalismo fiscal pátrio, realizando a cisão definitiva entre as sucessões onerosas e as puramente graciosas. Instituiu-se o formato atual para as unidades federativas, incidente taxativamente sobre "transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos" (Brasil, 1988, Art. 155, I). Segundo Torres (2022), o antigo modelo *inter vivos* oneroso retornou à esfera municipal, prestigiando a acumulação estática e a distinta extrafiscalidade de cada modalidade de circulação de riqueza.

Uma inovação fulcral da ordem de 1988 foi a expansão da base de apuração do imposto, que deixou de se adstringir aos bens de raiz para abarcar também os acervos móveis, títulos e créditos. O constituinte originário autorizou a incidência sobre o repasse gracioso de ações, depósitos e ativos diversos, modernizando o espectro arrecadatório frente à paulatina desmaterialização do capital (Paulsen, 2023). Esta mudança exigiu sofisticada regulamentação das gestões tributárias a fim de coibir planejamentos ilusórios intergeracionais.

Por sua vez, a jornada jurisprudencial sobre o ITCMD foi intensamente marcada por embates acerca do momento exato da consumação do fato gerador nas sucessões legítimas. O Supremo Tribunal Federal (STF), consolidando um entendimento basilar, pacificou que "o imposto de transmissão causa mortis é devido pela taxa vigente ao tempo da abertura da sucessão" (Brasil, 1963, Súmula 112). Este histórico verbete cristalizou o

REMUNOM
ISSN 2178-6925

Received: 10/03/2026 - **Accepted:** 17/04/2026
Vol: 13.06
DOI: 10.66104/pzs1eg50
Pages: 1-21

primado do princípio da *saisine* [3] no Direito pátrio, outorgando segurança jurídica contra majorações de alíquotas supervenientes ao óbito (Coêlho, 2019).

Outro litígio paradigmático referia-se à exigibilidade do encargo antes da correta e definitiva mensuração do monte partível. O STF firmou-se de maneira contundente no sentido de que "o imposto de transmissão causa mortis não é exigível antes da homologação do cálculo" (Brasil, 1963, Súmula 114). O autor

Nesta linha de pensamento Sabbag (2020) leciona que tal posicionamento assevera que a liquidez da obrigação principal depende, inexoravelmente, da apuração exata dos quinhões, impedindo exigências antecipadas pelo fisco.

Visando coibir a instauração de uma concorrência fiscal deletéria no sensível campo das heranças e liberalidades, o legislador de 1988 outorgou ao Senado Federal a atribuição para fixar o teto da exação. Materializando tal comando, a Resolução nº 09/1992 estipulou que a alíquota máxima do imposto seria de 8% (oito por cento). Esse limite buscou equacionar a justiça distributiva regional com a rigorosa prevenção do efeito confiscatório sobre o patrimônio familiar (Carrazza, 2021).

O contencioso sobre a validade constitucional de percentuais escalonados dominou os Tribunais sob a alegação de que a progressividade seria apanágio exclusivo dos impostos de caráter pessoal. O STF, contudo, encerrou a controvérsia no julgamento do Recurso Extraordinário 562.045 (Tema 21 da Repercussão Geral), sentenciando que é constitucional a estipulação de alíquotas progressivas para o ITCMD. A paradigmática decisão reafirmou o critério da capacidade contributiva para o âmago da taxação da riqueza (Machado Segundo, 2021).

Essa estrutura jurídica subordinou a cobrança sobre espólios advindos do exterior à estrita edição de uma lei federal integradora (art. 155, § 1º, III, da CF), porém o Poder Legislativo manteve-se silente por décadas. Essa lacuna ensejou que governos locais instituíssem a taxação por normativas próprias, instaurando insegurança jurídica no ambiente negocial (Amaro, 2010).

A crônica omissão legislativa culminou no julgamento do Tema 825 da Repercussão Geral. A Suprema Corte decidiu taxativamente que é vedado aos Estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses envolvendo doadores ou *de cujus* domiciliados no exterior sem a intervenção da lei complementar exigida pelo texto constitucional (Brasil, 2021). O STF expurgou do ordenamento as legislações estaduais autônomas sobre a matéria, resguardando o princípio da reserva legal qualificada.

A promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023 consubstanciou a mais profunda alteração na espinha dorsal da incidência sucessória das últimas três décadas. Dentre suas inovações estruturais, solucionou-se o vácuo normativo ao autorizar a

[3] O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966) protagoniza um dos fenômenos mais singulares da dogmática jurídica brasileira, tendo sido editado originariamente sob o rito das leis ordinárias. Com a superveniência da Constituição Federal de 1988, essa lei foi materialmente recepcionada com o status de lei complementar, dada a exigência de quórum qualificado para o tratamento de normas gerais em matéria tributária (Sabbag, 2020). Essa metamorfose normativa implica que o estatuto possui "natureza formal de lei ordinária e natureza material de lei complementar" (Amaro, 2020, p. 44), exigindo, para qualquer alteração em seu texto atinente a normas gerais, o rito legislativo mais gravoso.

REMUNOM
ISSN 2178-6925

Received: 10/03/2026 - **Accepted:** 17/04/2026
Vol: 13.06
DOI: 10.66104/pzs1eg50
Pages: 1-21

arrecadação direta pelas secretarias estaduais enquanto persistir a omissão da lei complementar, estabelecendo regras transitórias de competência (Godoy, 2024).

Além de endereçar atritos federativos, a recente alteração converteu a progressividade do instituto, outrora uma escolha discricionária dos parlamentos locais, em um ditame obrigatório. A nova formatação determina compulsoriamente que a cobrança "será progressiva em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação" (Brasil, 2023, Art. 155, § 1º, VI). Analistas contemporâneos pontuam que tal regramento consolida o papel mitigador de desigualdades inerente ao fenômeno sucessório (Lodi, 2024).

A reforma também atacou práticas elisivas baseadas na escolha de foros vantajosos, alterando o vetor espacial de vinculação para os acervos não tangíveis. O mandamento estipula que a competência sobre bens móveis, títulos e créditos será do Estado "onde era domiciliado o de cujus" ou o doador (Brasil, 2023). A modificação invalida o planejamento tributário que visava deslocar a tramitação de inventários para jurisdições com legislações fiscais mais brandas (Paulsen, 2024).

Sob o prisma da proteção à finalidade social, a EC 132/2023 expandiu expressamente a regra de não incidência (imunidade) contra o gravame sucessório em prol das destinações ao Terceiro Setor. O novo texto afasta o ônus sobre transmissões e doações para "instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social, inclusive as organizações assistenciais e beneficentes" (Brasil, 2023, Art. 155, § 1º, VII), condicionada a requisitos previstos em lei complementar. Trata-se do reconhecimento normativo da subsidiariedade cívica ofertada por tais agremiações (Paes, 2025).

O corolário desta extensa marcha evolutiva repousa, na atualidade, sobre a necessidade de uma regulamentação nacional sólida para pacificar os procedimentos de fruição dessa imunidade. A doutrina adverte que o desafio central consistirá em equilibrar a legítima pretensão arrecadatória das administrações fazendárias com a preservação do fluxo financeiro do tecido social organizado (Torres, 2024). Este imposto consolida-se, dessa maneira, não apenas como um vetor de arrecadação, mas como um mecanismo cuja calibragem é vital para a proteção da solidariedade institucionalizada.

3. O ITCMD e o Terceiro Setor na Reforma Tributária: Imunidades, Desafios Operacionais e Função Social do Incentivo à Doação

A Reforma Tributária, concretizada na Emenda Constitucional nº 132/2023, representa a mais profunda reestruturação do Sistema Tributário Nacional desde 1965. Embora o epicentro da reforma repouse sobre a transição para a sistemática do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) Dual — por meio da instituição da CBS e do IBS —, os reflexos dessa mutação constitucional estenderam-se à tributação sobre o patrimônio, redesenhando as balizas do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD).

No cerne dessa reconfiguração, a EC nº 132/2023 estabeleceu um novo paradigma normativo para o Terceiro Setor, ampliando a proteção das instituições de relevância pública contra a incidência do ITCMD sobre liberalidades e heranças.

REMUNOM
ISSN 2178-6925

Received: 10/03/2026 - **Accepted:** 17/04/2026
Vol: 13.06
DOI: 10.66104/pzs1eg50
Pages: 1-21

Na perspectiva de Paes (2025), essa salvaguarda constitucional transcende o mero benefício fiscal, consubstanciando-se na reafirmação do princípio da subsidiariedade, mediante o qual o Estado reconhece a eficiência das entidades de interesse social na execução de políticas públicas essenciais.

O Terceiro Setor caracteriza-se como um espaço de cooperação interinstitucional voltado à promoção de direitos fundamentais, situando-se na intersecção entre o interesse público e a iniciativa privada. A doutrina especializada o define como um agrupamento "constituído por organizações sem fins lucrativos, criadas e mantidas pela participação voluntária, de natureza privada, mas que buscam a consecução de objetivos públicos, em nítida colaboração com o Estado e a sociedade civil" (Paes, 2025, p. 55).

Complementando essa visão, o Supremo Tribunal Federal (STF) consolidou a natureza jurídica dessas entidades ao defini-las como integrantes do "setor público não estatal". O Tribunal reconheceu que, embora possuam personalidade jurídica de Direito Privado, desempenham múnus de utilidade pública em regime de parceria (Brasil, 2015). A atuação dessas organizações em áreas sensíveis — como educação, saúde e assistência social — justifica a blindagem constitucional de suas fontes de custeio, garantindo que o capital destinado à coletividade não seja contingenciado pela pretensão arrecadatória ordinária.

3.1. A Depuração Conceitual: Imunidade, Isenção e a Nova Não Incidência Constitucional

Para que a análise dos impactos da Reforma Tributária sobre o Terceiro Setor alcance o rigor dogmático exigido, é importante a distinção precisa entre os institutos da imunidade, da isenção e da não incidência, fenômenos jurídicos que operam com naturezas e regimes distintos.

A imunidade configura-se como uma limitação constitucional ao poder de tributar, estabelecida pelo constituinte originário para proteger valores fundamentais. No caso das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, o art. 150, VI, "c", da Constituição Federal veda a instituição de impostos sobre seu patrimônio, renda e serviços. A hermenêutica do STF tem garantido a máxima efetividade a esse preceito.

No julgamento do RE 630.790/SP (Tema 348), o Supremo reafirmou que a imunidade abrange inclusive rendimentos e bens que, embora não explorados diretamente na atividade-fim, tenham seus resultados integralmente revertidos para os objetivos estatutários da entidade (Brasil, 2013).

Já a isenção, por seu turno, situa-se no plano infraconstitucional. Ocorre quando há a incidência da norma e a ocorrência do fato gerador, mas o legislador ordinário (neste caso, estadual) opta por dispensar o pagamento por razões de política extrafiscal. Devido à sua natureza precária, a isenção de ITCMD condiciona-se à discricionariedade de cada ente federativo, gerando a atual assimetria normativa e os altos custos de conformidade para entidades com atuação nacional.

REMUNOM
ISSN 2178-6925

Received: 10/03/2026 - **Accepted:** 17/04/2026
Vol: 13.06
DOI: 10.66104/pzs1eg50
Pages: 1-21

Para materializar o impacto prático dessa assimetria normativa, considere o seguinte cenário operativo de uma fundação assistencial de abrangência nacional. Ao receber um aporte financeiro de um doador domiciliado em determinada unidade da federação, a entidade pode usufruir de uma lei estadual que isenta a operação de pleno direito até um teto financeiro expressivo.

Em contrapartida, caso um cidadão de outro Estado realize uma doação de idêntico valor, a mesma fundação pode se deparar com uma isenção precária, estritamente condicionada ao deferimento prévio de um moroso processo administrativo perante a Fazenda local.

Essa disparidade procedimental obriga as instituições filantrópicas a desviarem parcela do capital arrecadado para o custeio de assessorias jurídicas e contábeis especializadas, apenas para viabilizar o *compliance* em vinte e sete regimes distintos. Resta evidente, portanto, que a isenção estadual, por sua natureza fragmentada, atua paradoxalmente como um desincentivo econômico à captação de recursos interestaduais.

A inovação central trazida pela EC nº 132/2023 opera no campo da não incidência constitucionalmente qualificada (frequentemente tratada pela doutrina como uma nova regra de imunidade objetiva). O texto inseriu o inciso VII ao § 1º do art. 155, determinando que o ITCMD "não incidirá sobre as transmissões e as doações para as instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social, inclusive as organizações assistenciais e beneficentes", observadas as condições estabelecidas em lei complementar.

Para materializar o alcance pragmático dessa inovação constitucional, considere a situação contra-factual da hipótese de um benfeitor que decide transferir a propriedade de um complexo imobiliário para uma fundação de apoio à pesquisa oncológica. Sob a égide do sistema anterior, as Fazendas Estaduais frequentemente autuavam a operação, sustentando a tese restritiva de que a imunidade clássica do art. 150 abrigava apenas o patrimônio já incorporado à entidade, não alcançando o fato gerador da transmissão inter vivos.

Com a positivação da não incidência qualificada no novel art. 155, o próprio ato de transferência do capital filantrópico passa a ser expressamente blindado contra a exação. Essa precisão dogmática suprime a margem para interpretações fazendárias extensivas, mitigando a litigiosidade e assegurando ao doador a previsibilidade jurídica necessária para que a integralidade do ativo atinja o seu desígnio social.

Ainda na busca pela precisão técnica e, sobretudo, estabelecer uma diferencial real entre os institutos da imunidade, isenção e não incidência, preparamos uma tabela como referência visual e didática desse assunto

Diferenciação Jurídica: Imunidade, Isenção e Não Incidência

REMUNOM
ISSN 2178-6925

Received: 10/03/2026 - **Accepted:** 17/04/2026
Vol: 13.06
DOI: 10.66104/pzs1eg50
Pages: 1-21

Categoria	Conceito Jurídico	Previsão Constitucional / Legal	Aplicação ao Terceiro Setor	Exemplo Prático
Imunidade	Vedação absoluta ao poder de tributar. É uma norma de incompetência negativa estabelecida pelo constituinte originário.	**Art. 150, VI, "c", CF.**	Protege o patrimônio, a renda e os serviços das entidades de assistência social e educação sem fins lucrativos.	Uma **Santa Casa de Misericórdia** não paga **IPTU** sobre o prédio onde funciona o hospital, pois há vedação constitucional.
Isenção	Dispensa legal do pagamento do tributo. O fato gerador ocorre, mas a lei retira a obrigatoriedade da exação.	**Art. 175, I, do CTN** (concedida por lei ordinária do ente competente).	Depende de critérios discricionários de cada Estado ou Município, podendo ser revogada por nova lei.	Lei Estadual que isenta de **ITCMD** doações para entidades sociais que não ultrapassem determinado valor (ex: 2.500 UFESPs).
Não Incidência	Situação que se encontra fora do campo de alcance da norma tributária. O fato não se subsume à hipótese de incidência.	**Art. 155, § 1º, VI, CF** (Introduzido pela **EC 132/2023**).	Novo paradigma constitucional que retira as doações a entidades de relevância social da área de alcance do ITCMD.	Uma doação em dinheiro para uma **ONG de proteção ambiental** devidamente registrada não gera a obrigação de pagar **ITCMD**

REMUNOM
ISSN 2178-6925

Received: 10/03/2026 - **Accepted:** 17/04/2026
Vol: 13.06
DOI: 10.66104/pzs1eg50
Pages: 1-21

Categoria	Conceito Jurídico	Previsão Constitucional / Legal	Aplicação ao Terceiro Setor	Exemplo Prático
				(Campo fora do imposto).

Fonte: elaboração própria

Essa precisão normativa desloca o foco da proteção: enquanto o art. 150, VI, "c" protege o *patrimônio já consolidado* da entidade, o novo dispositivo blinda o *ato de transmissão* (o fluxo financeiro do doador para a entidade). Essa diretriz reduz a litigiosidade, esvaziando o argumento pretérito de alguns fiscos estaduais de que a imunidade subjetiva da entidade não alcançaria o fato gerador da doação.

3.2. Custos de Conformidade e a Operacionalização do Estado-Plataforma

A despeito do avanço textual garantido pela Constituição, a eficácia plena dessa desoneração esbarra em um severo desafio de operacionalização administrativa. A fragmentação da competência tributária entre os 26 Estados e o Distrito Federal impõe ao Terceiro Setor um cenário de cacofonia normativa. Sem uma padronização procedimental nacional, as entidades são obrigadas a gerenciar um mosaico de legislações estaduais, submetendo-se a exigências documentais conflitantes e a processos morosos de reconhecimento da não incidência (Lodi, 2024).

Essa descentralização gera custos de conformidade (*compliance*) desproporcionais. O capital humano e financeiro das instituições — que deveria estar alocado em suas finalidades estatutárias — é desviado para o custeio de assessorias jurídicas e contábeis necessárias para transpor a burocracia regional (Mazzochi, 2024).

Sob uma perspectiva propositiva, a solução para esse entrave repousa na infraestrutura de governança inaugurada pela própria Reforma Tributária. Embora o Comitê Gestor do IBS (CG-IBS) possua competência material restrita à administração do novo imposto sobre consumo, sua natureza de autarquia interfederativa e sua robusta arquitetura tecnológica algorítmica inauguram o modelo de Estado-Plataforma[4] no Brasil.

[4] A transição para o modelo de Estado-Plataforma (*Government as a Platform*) redefine a própria ontologia da Administração Pública contemporânea ao romper com o modelo weberiano do Estado como provedor centralizado e monopolista de serviços. Sob a matriz teórica consolidada por O'Reilly (2011), essa nova arquitetura institucional reposiciona o aparato governamental como uma infraestrutura digital habilitadora — um ecossistema alicerçado na interoperabilidade de dados, em interfaces abertas e na governança

REMUNOM
ISSN 2178-6925

Received: 10/03/2026 - **Accepted:** 17/04/2026
Vol: 13.06
DOI: 10.66104/pzs1eg50
Pages: 1-21

Defende-se, nesta pesquisa, a necessidade de integração sistêmica: a Lei Complementar regulamentadora do ITCMD (a exemplo do projeto da LC nº 227/2026) deve prever a utilização do cadastro nacional de entidades de relevância social (operacionalizado transversalmente pelo Estado-Plataforma) para o reconhecimento automático e eletrônico da não incidência do imposto sobre heranças e doações. A virtualização do procedimento certificatório é o único mecanismo capaz de impedir que a burocracia local atue como obstáculo prático à fruição de um direito constitucionalmente assegurado.

3.3. Limites Institucionais, Objeções Federativas e o Retorno Social

A proposta de uma padronização nacional ampla sobre o ITCMD suscita objeções dogmáticas fundadas no princípio federativo. As fazendas estaduais, historicamente ciosas de sua autonomia financeira, resistem à imposição de normas federais que limitem seu poder de fiscalização e homologação, argumentando que a regulação centralizada de requisitos para a não incidência configuraria invasão de competência (Machado Segundo, 2021).

Contudo, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal já estabeleceu que a uniformidade nacional em matéria de imunidades e desonerações constitucionais não ofende a autonomia dos Estados; ao revés, protege o pacto federativo contra o arbítrio local.

No julgamento da ADI 1.802/DF, o STF consolidou que a Lei Complementar, com amparo no art. 146, II, da CF, é o instrumento hábil para definir o tratamento tributário das instituições de assistência social, impedindo a imposição de obstáculos legislativos subnacionais ao exercício da benemerência (Brasil, 2002).

Do ponto de vista econômico e da formulação de políticas públicas, a suposta renúncia de receita decorrente da não incidência do ITCMD sobre doações revela-se um investimento altamente rentável. Dados do Fórum Nacional das Instituições Filantrópicas demonstram que o retorno social gerado pelas entidades suplanta expressivamente o montante desonerado[5].

---

algorítmica —, projetado para descentralizar a inovação e permitir que o setor privado e a sociedade civil organizada co-criem valor público. No contexto do Direito Tributário e do federalismo de cooperação, a materialização desse conceito exige que o Fisco transcenda a mera digitalização de processos analógicos para alcançar uma autêntica virtualização responsiva. Ao instrumentalizar a tecnologia para automatizar o *compliance* e certificar imunidades ou não incidências em tempo real, o Estado-Plataforma substitui a fricção burocrática pela eficiência procedimental, consagrando a automação não como um instrumento de vigília arrecadatória, mas como o alicerce viabilizador da subsidiariedade cívica.

[5] A relevância socioeconômica da filantropia no Brasil encontra sua robusta sistematização nas edições da pesquisa "A Contrapartida do Setor Filantrópico no Brasil". Segundo a metodologia do Fórum Nacional das Instituições Filantrópicas (FONIF), para cada R$ 1,00 desonerado pelo Estado por meio de imunidades e não incidências, as instituições filantrópicas retornam, em média, cerca de R$ 9,00 em serviços de saúde, educação e assistência social (Fonif, 2024). Essa métrica demonstra que as entidades do Terceiro Setor otimizam a aplicação dos recursos com uma capilaridade técnica que o aparato estatal dificilmente alcançaria de forma isolada (Silva, 2025).

REMUNOM
ISSN 2178-6925

Received: 10/03/2026 - **Accepted:** 17/04/2026
Vol: 13.06
DOI: 10.66104/pzs1eg50
Pages: 1-21

A preservação do capital transferido para o Terceiro Setor — e o incentivo à formação de fundos patrimoniais filantrópicos (*endowments*) — qualifica a oferta de garantias fundamentais ao introduzir agilidade em áreas de vulnerabilidade, caracterizando a filantropia institucionalizada não como privilégio, mas como vetor estratégico de justiça distributiva e desenvolvimento nacional[6].

A capilaridade da Administração Pública contemporânea depende organicamente da atuação supletiva das organizações do Terceiro Setor, precipuamente nos eixos fundamentais da assistência social, da educação e da saúde. Sob a ótica da análise econômica do Direito e da eficiência alocativa, o instituto das desonerações constitucionais transcende a equivocada noção de renúncia fiscal para consolidar-se como um modelo de governança de altíssimo rendimento.

Para fins de materialização empírica, ao se aplicar a métrica de eficiência aferida pelo Fórum Nacional das Instituições Filantrópicas (FONIF, 2024), constata-se um fenômeno de multiplicação patrimonial ímpar: caso o Estado assegure R$ 100.000,00 (cem mil reais) em imunidades tributárias para cada uma dessas três áreas essenciais — totalizando uma abstenção arrecadatória de R$ 300.000,00 (trezentos mil reais) —, a expertise gerencial e o dinamismo dessas entidades convertem tal montante em R$ 900.000,00 (novecentos mil reais) de retorno por setor. O resultado prático consubstancia uma devolução efetiva e mensurável de R$ 2.700.000,00 (dois milhões e setecentos mil reais) em serviços públicos diretos à população vulnerável, suprindo lacunas que a máquina burocrática estatal não lograria cobrir com a mesma agilidade e baixo custo de transação.

Esse expressivo multiplicador social evidencia que a cooperação com o setor público não estatal constitui uma estratégia de gestão governamental inestimável, o que exige uma readequação na hermenêutica das administrações fazendárias. Consequentemente, o capital privado direcionado a essas instituições não pode ser categorizado pelo Fisco como uma mera transferência graciosa de riqueza passível de exação, mas deve ser tratado como um autêntico *investimento social* alicerçado no princípio da subsidiariedade.

Ao blindar o fluxo de doações contra a incidência do ITCMD — diretriz agora reforçada pela Emenda Constitucional nº 132/2023 —, a ordem jurídica reconhece que a tributação sobre a solidariedade aniquilaria uma taxa de retorno operacional insubstituível. A imunidade atua, destarte, como o vetor de um arranjo institucional ótimo, no qual a abstenção da arrecadação imediata viabiliza a maximização qualitativa e quantitativa da efetivação dos direitos fundamentais.

---

[6] A utilização de fundos patrimoniais filantrópicos, ou *endowments*, consolida-se globalmente como o mecanismo para a perenidade financeira do Terceiro Setor. Nos Estados Unidos, o modelo fiduciário permite que instituições como Harvard e Yale garantam autonomia institucional centenária. No continente europeu, fundações (como as *Stiftungen* alemãs) utilizam a preservação do capital principal e a aplicação apenas dos rendimentos para sustentar atividades de pesquisa e assistência (Gouveia, 2018). No Brasil, a convergência entre a Lei nº 13.800/2019 e a não incidência de ITCMD assegurada pela EC nº 132/2023 desponta como o pilar jurídico necessário para fomentar essa prática, reduzindo a exposição das entidades às oscilações dos repasses estatais.

REMUNOM
ISSN 2178-6925

Received: 10/03/2026 - **Accepted:** 17/04/2026
Vol: 13.06
DOI: 10.66104/pzs1eg50
Pages: 1-21

4. A Unificação Nacional do ITCMD e o Terceiro Setor: Rumo à Segurança Jurídica e à Justiça Fiscal

O Sistema Tributário Nacional, historicamente marcado por uma fragmentação federativa centrada na autonomia arrecadatória, impõe ao Terceiro Setor uma elevada complexidade sistêmica — conceituada por Becker (2020) como um autêntico manicômio tributário[7]. A pluralidade de legislações estaduais sobre o ITCMD cria um cenário de assimetria normativa, onde a mesma entidade pode ter sua proteção constitucional reconhecida em uma jurisdição e negada em outra.

Relevante destacar que essa instabilidade procedimental desestimula o doador e onera a gestão administrativa das instituições, que são compelidas a deslocar recursos de sua atividade-fim para o custeio de complexas estruturas de conformidade fiscal (*compliance*).

A Emenda Constitucional nº 132/2023 introduziu um marco protetivo essencial, mas a superação definitiva dos entraves operacionais exige a unificação nacional do tratamento jurídico conferido às doações. As transferências patrimoniais destinadas ao Terceiro Setor não constituem meros acréscimos patrimoniais passíveis de exação, mas autênticos investimentos sociais.

Quando o capital privado é direcionado à filantropia institucionalizada, ele passa a servir à consecução de políticas públicas complementares, em áreas sensíveis como assistencialismo, educação e saúde, atuando com alta resolutividade onde o alcance do Estado se mostra precário.

Sob a perspectiva da hierarquia das normas, a não incidência do ITCMD sobre doações a entidades de relevância social não é uma faculdade legislativa, mas uma norma de competência negativa imposta aos Estados. Consequentemente, a regulamentação complementar — a exemplo dos preceitos estabelecidos na Lei Complementar nº 227/2026 — deve atuar exclusivamente como vetor de praticabilidade e segurança jurídica. É defeso ao legislador infraconstitucional e às administrações tributárias criarem obstáculos procedimentais que esvaziem o núcleo essencial do preceito protetivo maior.

---

[7] O construto doutrinário do "manicômio tributário", eternizado na literatura jurídica por Alfredo Augusto Becker, transcende a mera crítica à hipercomplexidade legislativa para diagnosticar uma patologia sistêmica: a degeneração da racionalidade jurídica em um cipoal de normas desconexas, obrigações acessórias redundantes e intenso arbítrio interpretativo. No arranjo federativo brasileiro, essa disfunção materializa-se na pulverização de competências — a exemplo das vinte e sete legislações estaduais díspares sobre o ITCMD —, que converte o dever de conformidade em um epicentro crônico de insegurança jurídica. Para o Terceiro Setor, as externalidades desse caos normativo são severamente regressivas. As instituições de utilidade pública, a despeito de serem resguardadas por imunidades e não incidências de sede constitucional, veem-se capturadas por uma engrenagem burocrática que exige a validação contínua de sua natureza filantrópica sob ritos procedimentais heterogêneos em cada jurisdição. Como corolário, as entidades são compelidas a desviar o capital privado doado — cujo desígnio originário era o financiamento direto de políticas sociais suplementares — para o custeio de onerosas estruturas de *compliance* jurídico e contábil. Sob essa ótica, a desordem sistêmica mimetiza a própria exação que o constituinte visou afastar, impondo um custo de transação invisível que asfixia a solidariedade e compromete a eficiência alocativa da sociedade civil organizada.

REMUNOM
ISSN 2178-6925

Received: 10/03/2026 - **Accepted:** 17/04/2026
Vol: 13.06
DOI: 10.66104/pzs1eg50
Pages: 1-21

A urgência dessa padronização é corroborada pela realidade empírica. A arrecadação do ITCMD no Brasil revela um descompasso estrutural entre o estoque de riqueza transmitida e a receita efetiva. Dados consolidados pelo Boletim de Arrecadação dos Tributos Estaduais do CONFAZ (2026) indicam que o imposto representa uma parcela exígua da receita tributária total das unidades federadas (entre 0,5% e 2%).

Ademais, conforme estudos do IPEA (2023), a fragmentação de alíquotas e as isenções assistemáticas operam como indutores de planejamento tributário elisivo. Essa "anemia fiscal" é resultado de um arcabouço normativo que carecia de mecanismos de coordenação federativa, perpetuando o imposto sob uma ótica de alta complexidade burocrática e baixa eficiência distributiva.

Nesse contexto, a definição do que constitui uma "instituição sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social" deve ser interpretada em harmonia com os marcos regulatórios já consolidados, notadamente o MROSC (Lei nº 13.019/2014) e a legislação do CEBAS (Certificação de Entidades Beneficentes de Assistência Social).

O critério de relevância social não pode consistir em um conceito jurídico indeterminado, sujeito ao subjetivismo de cada Fazenda Estadual. Propõe-se, dogmaticamente, que uma entidade já certificada pelo CEBAS preencha, por presunção lógica e jurídica, os requisitos para a não incidência do imposto, vedando-se exigências redundantes.

A imposição de burocracia local paralela para atestar a relevância de entidades já reconhecidas nacionalmente configura ofensa ao princípio da proibição do retrocesso social. A doutrina de Carlos Ari Sundfeld (2024) reforça essa tese, advertindo para a necessidade de uma regulação administrativa ordenadora. As instituições de regime especial e as parcerias sociais devem submeter-se a um rito fiscal uniforme, evitando que a dispersão legislativa dos entes federados se converta em uma barreira administrativa ao pleno exercício das liberdades civis e do fomento público.

A materialização dessa justiça fiscal no contexto da Administração 4.0 exige a transição de um modelo de conflito para um de cooperação mediada pela tecnologia. Para tanto, o desenho institucional do Estado-Plataforma apresenta a solução operacional adequada: a virtualização do *compliance*.

Defende-se que a infraestrutura tecnológica do Comitê Gestor do IBS seja interoperada com os cadastros nacionais do Terceiro Setor. Assim, o registro regular de uma entidade deve disparar, via algoritmo, o reconhecimento imediato e automático de sua imunidade ou não incidência tributária, dispensando a abertura de morosos processos administrativos para cada doação interestadual recebida (Santos; Bartine; Passos, 2026)

O ganho real dessa virtualização reside na eliminação dos custos de transação. O Estado deixa de atuar primariamente como um auditor de papel para se tornar um facilitador do impacto social. A padronização nacional, aliada à automação, garante que o advogado ou contador da organização não governamental dedique seu tempo à formulação de parcerias estratégicas, e não à contestação de autos de infração baseados em formalismos superados.

Essa premissa encontra sólido respaldo na teoria econômica das finanças públicas. Tributar o investimento filantrópico configura uma ineficiência alocativa severa. Dados

REMUNOM
ISSN 2178-6925

Received: 10/03/2026 - **Accepted:** 17/04/2026
Vol: 13.06
DOI: 10.66104/pzs1eg50
Pages: 1-21

do Índice FONIF (2024) evidenciam que o retorno entregue à sociedade pelos serviços filantrópicos é substancialmente superior à suposta renúncia de receita suportada pelo fisco. Tributar a solidariedade é, portanto, abdicar de um multiplicador social eficiente em prol de um ingresso financeiro marginal e pulverizado nos cofres estaduais (Torres, 2024).

A superação das assimetrias locais e a adoção de um modelo de tributação patrimonial neutro para o Terceiro Setor alinham o Brasil às melhores práticas das democracias vinculadas à OCDE. Conforme aponta Fernando Facury Scaff (2024), um federalismo fiscal colaborativo exige que o orçamento republicano cumpra sua função de reduzir desigualdades sem que a voracidade arrecadatória confisque os esforços da sociedade civil. O ambiente jurídico deve viabilizar a criação de fundos patrimoniais de longo prazo (*endowments*), assegurando previsibilidade aos grandes doadores e independência às fundações.

Em suma, a transição para um modelo de ITCMD unificado, objetivamente regulamentado e suportado por governança algorítmica constitui um marco civilizatório. Tal paradigma consolida a premissa de que a sociedade civil organizada é parceira indispensável do Estado Democrático de Direito. A padronização legislativa nacional ergue-se, assim, como o instrumento definitivo para assegurar que a tributação do patrimônio atenda ao princípio da capacidade contributiva, sem jamais obstar a fluidez institucional da solidariedade.

Considerações Finais

A presente pesquisa consolidou argumentação de que a Reforma Tributária, materializada Emenda Constitucional nº 132/2023, transcendeu a mera reestruturação fiscal para refundar a matriz jurídica do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD). Constatou-se que a nova arquitetura constitucional erigiu uma salvaguarda em prol da sociedade civil organizada, blindando o capital filantrópico contra as incertezas arrecadatórias e prestigiando, em sua essência, o princípio da subsidiariedade cívica sobre o anacronismo burocrático.

A superação da fragmentação normativa pátria — historicamente caracterizada por disputas de competência e assimetrias regionais — desponta como a principal externalidade positiva do novel ordenamento. Comprovou-se ao longo da investigação que a dispersão entre vinte e sete legislações conflitantes não apenas elevava severamente os custos de conformidade do doador, mas operava como um obstáculo à efetivação da solidariedade. A unificação de preceitos resgata, portanto, a integridade do pacto federativo cooperativo e o primado da segurança jurídica.

Sob o rigor da análise dogmática e propositiva empreendida, a triangulação dialógica entre a doutrina administrativista e tributária contemporânea permitiu desvelar a função social da desoneração patrimonial. O escrutínio metodológico validou a premissa de que a técnica de imposição fiscal não opera em um vácuo axiológico, devendo subordinação irrestrita à efetivação dos direitos fundamentais. Conclui-se que o

REMUNOM
ISSN 2178-6925

Received: 10/03/2026 - **Accepted:** 17/04/2026
Vol: 13.06
DOI: 10.66104/pzs1eg50
Pages: 1-21

incentivo ao Terceiro Setor é o alicerce de uma política de financiamento de utilidade pública verdadeiramente republicana.

O resgate da evolução material do ITCMD evidenciou uma trajetória que partiu da rudimentar cobrança fundiária da Sisa colonial para alcançar, hodiernamente, o sofisticado patamar de um mecanismo de controle intergeracional da riqueza. A cisão estrutural entre as transferências onerosas e as puramente gratuitas, iniciada em 1988 e agora aprofundada, corrige distorções seculares na aferição da capacidade contributiva, extirpando a visão arcaica do imposto como um simples emolumento cartorial.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal revelou-se um vetor de contenção contra os excessos fazendários ao longo dessa história republicana. A pacificação de litígios hermenêuticos complexos, notadamente com o desfecho do Tema 825 da Repercussão Geral, preparou o terreno indispensável para a atual reforma legislativa. Ficou patente que a omissão congressual do passado forçou os Tribunais a resguardarem o princípio da reserva legal qualificada, um limite institucional que a modificação constitucional buscou estancar peremptoriamente.

Ao reconfigurar a espinha dorsal da matriz sucessória, o legislador constituinte derivado injetou racionalidade distributiva ao tornar a progressividade das alíquotas um dever inegociável em todo o território nacional. Aliada a essa providência, a redefinição do critério espacial atrelado ao domicílio do titular aniquila a prática de migração de inventários para foros excessivamente complacentes. Instala-se, destarte, um paradigma de equidade que combate a elisão abusiva e prestigia a lealdade concorrencial federativa.

No que tange diretamente ao Terceiro Setor, as evidências demonstraram que as imunidades e a novel não incidência constitucional não configuram favores governamentais, mas exatas compensações pela assunção de pesados encargos de utilidade pública. O fluxo financeiro remetido às organizações sociais constitui um investimento coletivo de alta resolutividade, suprindo falhas de provisão do ente político. Tributar tais repasses representaria um atentado frontal à proibição do retrocesso social.

A necessidade de uma lei padronizadora, corporificada na regulamentação complementar exigida pela EC nº 132/2023 (a exemplo da LC nº 227/2026), corrobora a premissa de que a segurança das instituições exige uniformidade procedimental. A regulação nacional deve atuar como uma esteira facilitadora, abolindo as onerosas exigências acessórias que esvaziam o benefício fiscal. A estrita hierarquia das leis proíbe que regulamentos locais se sobreponham ao conceito abrangente de relevância social outorgado pelo poder constituinte, rechaçando o arbítrio de interpretações restritivas.

Constatou-se, ademais, que a desoneração cristalina do capital recebido destrava o potencial para a formação de robustos fundos patrimoniais (*endowments*). Essa proteção injeta indispensável perenidade às instituições de assistência, diluindo a dependência de flutuações econômicas sazonais. O Brasil pavimenta, finalmente, seu caminho rumo à maturidade de financiamento filantrópico já consolidada nas principais democracias ocidentais.

Sob a lente da Administração Pública 4.0, infere-se que a transição para o Estado-Plataforma consubstancia a chave para materializar a desburocratização pretendida. Propõe-se que a infraestrutura tecnológica delegada ao Comitê Gestor do IBS seja mobilizada para automatizar o reconhecimento da não incidência via algoritmos e

REMUNOM
ISSN 2178-6925

Received: 10/03/2026 - **Accepted:** 17/04/2026
Vol: 13.06
DOI: 10.66104/pzs1eg50
Pages: 1-21

interoperabilidade de bases de dados. O fisco contemporâneo deve abandonar a postura reativa para assumir a vocação de parceiro tecnológico e propulsor do impacto social.

Do prisma analítico, a investigação demonstrou que o retorno social gerado pelas organizações beneficentes suplanta, com margem superlativa, a suposta renúncia de receita que eventualmente seria carreada ao erário. A irracionalidade econômica de cobrar gravames sobre o altruísmo penaliza diretamente o cidadão vulnerável assistido. A abstenção arrecadatória sobre a doação converte-se, incontestavelmente, na alocação de recursos mais eficiente à disposição da República.

Adverte-se, todavia, que a mera positivação textual das não incidências não encerra as tensões federativas inerentes à arrecadação estatal. Exige-se uma postura de vigilância ininterrupta por parte da academia, dos doadores e dos operadores do Direito para tolher distorções hermenêuticas na base administrativa local. A consolidação deste novo paradigma dependerá do ativismo institucional na defesa intransigente das garantias conquistadas.

Em síntese, a atualização do regramento sobre heranças e doações ergue-se como um marco institucional alicerçado na justiça distributiva e no respeito à dignidade humana. A clareza do novo arcabouço normativo tem o potencial de irradiar a segurança jurídica necessária para que o capital privado flua rumo ao bem comum. O custeio perene da sociedade civil organizada repousa, a partir da EC nº 132/2023, sob o solo inabalável da cooperação interinstitucional e da solidariedade constitucionalmente garantida.

Referências

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. 19. ed. São Paulo: Método, 2025.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2024.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2020.

BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (1934)*. Rio de Janeiro: Assembleia Nacional Constituinte, 1934.

BRASIL. *Constituição dos Estados Unidos do Brasil (1946)*. Rio de Janeiro: Assembleia Nacional Constituinte, 1946.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil (1988)*. Brasília, DF: Presidência da República, 1988.

BRASIL. *Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023*. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 2023.

REMUNOM
ISSN 2178-6925

Received: 10/03/2026 - **Accepted:** 17/04/2026
Vol: 13.06
DOI: 10.66104/pzs1eg50
Pages: 1-21

BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário. Brasília, DF: Presidência da República, 1966.

BRASIL. *Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014*. Estabelece o regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2014.

BRASIL. Senado Federal. *Resolução nº 9, de 1992*. Estabelece a alíquota máxima para o ITCMD. Brasília, DF: Senado Federal, 1992.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.802/DF*. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Julgamento: 4 dez. 2002. Publicação: DJ, 6 fev. 2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 562.045/RS (Tema 21 da Repercussão Geral)*. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Julgamento: 6 fev. 2013. Publicação: DJe, 27 nov. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 566.622/RS (Tema 32 da Repercussão Geral)*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 23 fev. 2017. Publicação: DJe, 23 ago. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 630.790/SP (Tema 348 da Repercussão Geral)*. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Julgamento: 1 ago. 2013. Publicação: DJe, 16 set. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 636.941/RS (Tema 393 da Repercussão Geral)*. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento: 13 fev. 2014. Publicação: DJe, 4 abr. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 851.108/SP (Tema 825 da Repercussão Geral)*. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento: 1 mar. 2021. Publicação: DJe, 22 abr. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmulas nº 112 e 114*. Sessão Plenária de 13 de dezembro de 1963. Disponível em: portal.stf.jus.br.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ). *Boletim de Arrecadação dos Tributos Estaduais*. Brasília: Ministério da Fazenda, 2026. Disponível em: www.confaz.fazenda.gov.br.

DIAS, Maria Berenice. *Manual das Sucessões*. 9. ed. Salvador: JusPodivm, 2023.

FÓRUM NACIONAL DAS INSTITUIÇÕES FILANTRÓPICAS (FONIF). *A Contrapartida do Setor Filantrópico no Brasil*. São Paulo: FONIF, 2024.

GIFE; FGV DIREITO SP. *A filantropia e o ITCMD no Brasil: impactos e perspectivas*. São Paulo: GIFE, 2023.

REMUNOM
ISSN 2178-6925

Received: 10/03/2026 - **Accepted:** 17/04/2026
Vol: 13.06
DOI: 10.66104/pzs1eg50
Pages: 1-21

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *História do Direito e as Instituições no Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2018.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *A Reforma Tributária e o Novo Federalismo*. Brasília: Edições Câmara, 2024.

GOUVEIA, Ana. *Os Impostos sobre o Patrimônio em Portugal e na Europa*. Coimbra: Almedina, 2018.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). *Tributação e Desigualdade: diagnósticos sobre o patrimônio e a herança no Brasil*. Brasília: IPEA, 2023.

LODI RIBEIRO, Ricardo. *A Reforma Tributária: o que muda no Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2024.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de Direito Tributário*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2021.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2024.

MAZZOCHI, Carlos. *Tributação do Terceiro Setor: imunidades e isenções em face da jurisprudência*. São Paulo: Quartier Latin, 2024.

NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. 12. ed. Coimbra: Almedina, 2024.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

O'REILLY, Tim. Government as a Platform. *Innovations: Technology, Governance, Globalization*, Cambridge, MA, v. 6, n. 1, p. 13-40, 2011.

PAES, José Eduardo Sabo. *Fundações, Associações e Entidades de Interesse Social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e fiscais*. 12. ed. Brasília: Forense, 2025.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2024.

PORTUGAL. *Decreto-Lei nº 287, de 12 de novembro de 2003*. Aprova o Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT). Lisboa: Diário da República, 2003.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

SANTOS, Júlio Edstron Secundino; BARTINE, Caio; PASSOS, Hitallo Ricardo Panato. O Comitê Gestor do IBS: natureza jurídica, autonomia e os limites do federalismo de cooperação. *Revista Cadernos Cajuína*, Teresina, v. 11, n. 2, 2026.

SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento Republicano e Liberdade*. São Paulo: Fórum, 2024.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário Internacional e a Reforma*. São Paulo: Saraiva, 2024.

REMUNOM
ISSN 2178-6925

Received: 10/03/2026 - **Accepted:** 17/04/2026
Vol: 13.06
DOI: 10.66104/pzs1eg50
Pages: 1-21

SILVA, A. R. *O Novo Sistema Tributário Nacional: Comentários à Reforma*. São Paulo: Editora Jurídica, 2025.

SUNDFELD, Carlos Ari. *Direito Administrativo Ordenador e Entidades Especiais*. São Paulo: Malheiros, 2024.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2024.