**FGV DIREITO SP**
**MESTRADO PROFISSIONAL**

# O tratamento tributário aplicável às doações de alimentos de pessoas jurídicas de direito privado a entidades do terceiro setor

Rafael Eduardo Serrano

Projeto de pesquisa apresentado ao
Mestrado Profissional da FGV Direito SP.

Versão de 31.10.2023

## 1. Tema, contexto e delimitação de escopo

O sistema tributário tem papel fundamental na economia de qualquer país, afetando diretamente as decisões dos agentes econômicos no desenvolvimento de suas atividades. Com relação à atuação filantrópica das empresas, essa influência não é menos relevante.

Em setembro de 2021, ocorreu em Nova Iorque a primeira Cúpula dos Sistemas Alimentares, promovida pelas Nações Unidas, com o objetivo de transformar a maneiras como os alimentos são produzidos e distribuídos no mundo. Segundo dados da organização, que recebeu diversos líderes mundiais na ocasião, mais de 800 milhões de pessoas no mundo passam fome e 3 bilhões não têm dinheiro para ter uma alimentação saudável.

Na Cúpula, o secretário-geral da ONU, António Guterres sustentou que 2 bilhões de pessoas estão acima do peso ou obesas, enquanto 462 milhões estão desnutridas. O líder lembrou de outro dado importante: um terço dos alimentos produzidos são perdidos ou desperdiçados todos os anos.

De acordo com o Atlas da Política Global de Doação de Alimentos (*The Global Food Donation Policy Atlas*), projeto de parceria entre a *Harvard Law School* e o *The Global FoodBanking Network*, a doação de alimentos oferece uma solução crítica para esse paradoxo preocupante, pois redireciona os alimentos excedentes e seguros dos aterros sanitários para aqueles que mais precisam. E nesse contexto, infelizmente, a maioria dos países carece de leis e políticas de apoio que permitam que a doação de alimentos alcance seu impacto total[1].

A ausência de regramentos tributários que afastem (ou pelo menos atenuem) os reflexos tributários decorrentes das doações resultam num cenário inibidor de iniciativas de empresas que já vislumbraram o importante papel social da iniciativa privada na redução das

[1] https://atlas.foodbanking.org/. Acessado em 21/05/2023.

desigualdades do Brasil. Esse efeito ainda é amplificado pelo fato de a cultura de doação no país ainda ser incipiente na comparação com outros países.

O órgão supracitado produziu, em 2021, o Relatório "*Promoting Food Donation: Tax Law and Policy*"[2], no qual elencou uma série de recomendações a serem consideradas como um ponto de partida para os *stakeholders* em todo o mundo com vistas a fortalecer as políticas tributárias direcionadas para a doação de alimentos. Entre as recomendações constantes no documento, destacamos as seguintes:

1. Incluir um crédito fiscal ou dedução para doação de alimentos em espécie, ou seja, não apenas para contribuições financeiras para instituições de assistência social.
2. Garantir que as deduções ou créditos oferecidos não sejam restringidos por limites de dedução ou outras limitações que possam reduzir de forma significativa a importância dos incentivos fiscais para os doadores.
3. Restringir oportunidades de deduzir alimentos descartados como uma "perda operacional".
4. Isentar a doação de alimentos da incidência de tributos sobre consumo e garantir que os doadores de alimentos possam recuperar os créditos relacionados aos alimentos doados.

Considerando essas recomendações, avaliaremos se as políticas públicas relacionadas ao combate à insegurança alimentar no país, no tocante ao tratamento oferecido pela legislação tributária, estão alinhadas com as melhores práticas internacionais. Assim, buscaremos aferir se a política tributária brasileira é um fator limitador ao aumento do volume de recursos que poderiam contribuir para a realização dos objetivos das políticas públicas de segurança alimentar, ao desestimular a transferência da riqueza privada para iniciativas e organizações de interesse público.

Em se tratando de um doador pessoa jurídica, há no Brasil um importante desdobramento de natureza tributária, qual seja, a possibilidade de dedução das despesas correspondentes na apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)[3]. Todavia, há restrições na legislação

---

[2] 2021_Atlas_Tax_Brief.pdf (foodbanking.org). Acessado em 25/20/2023.

[3] Ante sua natureza jurídica, as operações de doação podem se enquadrar na materialidade do Imposto sobre Transmissão de Bens Causa Mortis e Doações (ITCMD). Considerando que já houve a publicação de estudos relacionados à incidência desse tributo em decorrência dessas operações, tais reflexos não serão objetos do nosso trabalho.

tributária para a dedutibilidade dessas doações, sendo que a constitucionalidade e a pertinência dessas limitações, no contexto atual, serão avaliadas nesse trabalho.

Adicionalmente, considerando que a doação de alimentos configura, em tese, uma operação de circulação de mercadorias, avaliaremos qual o tratamento oferecido a essas transações pela legislação do Estado de São Paulo, estado de maior impacto econômico no país.

Ante o exposto, a proposta do trabalho busca fundamentalmente responder a seguinte questão central: a legislação tributária aplicável às doações de alimentos a entidades do terceiro setor é um entrave para o engajamento das pessoas jurídicas doadoras nas políticas de redução da insegurança alimentar do país, de acordo com as recomendações efetuadas pelo Atlas da Política Global de Doação de Alimentos?

Adicionalmente, para fins de comparação do *status* da política tributária brasileira no contexto internacional, será feita a comparação da legislação tributária brasileira com a de mais três países: (i) Estados Unidos, por ser considerado um país com uma cultura de filantropia mais avançada; (ii) México, por ser um país em desenvolvimento, com desafios sociais parecidos com o Brasil; e (iii) Argentina, por ser um país pertencente ao mesmo bloco econômico que o Brasil, o Mercosul.

Propõe-se, portanto, um trabalho exploratório da legislação, doutrina e jurisprudência relativas aos impactos tributários das doações de alimentos no país (para demonstração desses entraves), com um viés de resolução de problema, uma vez que buscará avaliar alternativas para mitigação desses pontos, de modo a melhorar a viabilidade da atividade filantrópica das organizações corporativas brasileiras. Serão avaliadas também as legislações dos três países supracitados (EUA, México e Argentina), a fim de fundamentar uma análise comparativa no contexto internacional.

## 2. **Quesitos, fontes de pesquisa e formas de acesso**

A doação de alimentos apesenta como uma ferramenta importantíssima para auxiliar a reduzir a situação contraditória entre o desperdício e a falto de acesso a alimentos presente no Brasil e no mundo. Diante dos preceitos de nossa Constituição Federal, e da evolução dos padrões ESG como elementos inerentes à atividade empresarial contemporânea, há que se reconhecer que a tributação não pode ser um obstáculo para o acesso à alimentação.

Com base em entrevista com representantes de empresas que já estão engajadas na questão do combate à fome e de entidades do terceiro setor, serão destacados os aspectos da

legislação tributária que, na prática, impedem um maior desenvolvimento da realização de doações de alimentos no país.

O trabalho buscará, portanto, verificar se as políticas públicas voltadas à redução da insegurança alimentar contemplam as melhores práticas no tocante à questão da tributação.

Examinaremos detidamente os objetivos fundamentos da República Federativa do Brasil, os princípios, direitos e garantias constitucionais que se relacionam à erradicação de pobreza. A partir desse exame constitucional, será efetuada uma análise da legislação, doutrina e jurisprudência a respeito do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, Contribuição sobre o Lucro Líquido e o Imposto sobre Circulações de Mercadoras, avaliando o tratamento atual oferecido pelo legislador em relação às recomendações do Atlas da Política Global de Doação de Alimentos.

Com base nas conclusões acerca da dessa avaliação dos tributos incidentes e qual o efetivo ônus econômico da tributação nas operações de doações de alimentos no país e de outros países, o projeto buscará identificar quais possíveis alterações da legislação poderiam ser propostas que garantiriam a aproximação da política tributária brasileira das melhores práticas internacionais.

**Contextualização fática**

Quais os interesses de entidades com fins lucrativos (sociedades) ao reduzir seus lucros em decorrência de doações de alimentos?

- Pesquisa de artigos e revistas sobre os impactos da adoção padrões ESG e material institucional de empresas;

De que forma o sistema tributário nacional (especialmente em relação ao IRPJ e ao ICMS) impacta as decisões quanto à implementação de programas de doações de alimentos, tanto do ponto de vista das entidades doadoras quanto das donatárias?

- Entrevistas com representantes de empresas doadoras de alimentos (participantes de movimentos 'Todos à Mesa' e 'Pacto contra Fome') e de entidades do Terceiro Setor (ex.: Banco de Alimentos).

Quais os tipos de entidades que mais comumente recebem doações de alimentos?

- Entrevistas com representantes de empresas doadoras de alimentos (participantes de movimentos 'Todos à Mesa' e 'Pacto contra Fome').

**Referencial teórico-normativo**

O texto da Constituição Federal oferece fundamentos para exigir um tratamento tributário distinto às doações de alimentos?

- Pesquisa do texto constitucional, doutrina e jurisprudência.

Qual a legislação tributária aplicável às doações de alimentos, tanto do ponto de vista do doador quanto dos donatários, em relação ao IRPJ/CSLL e ao ICMS?

- Pesquisa de normas contábeis, legislação, doutrina e jurisprudência relativas ao IRPJ/CSLL e ICMS.

As políticas públicas voltadas à redução da insegurança alimentar oferecem tratamento específico para a questão da tributação?

- Pesquisa de legislação, doutrina e jurisprudência e materiais institucionais governamentais.

A jurisprudência tributária é sensível às questões sociais envolvidas nas operações de doações a entidades sem fins lucrativas?

- Pesquisa de jurisprudência dos tribunais administrativos e judiciais.
- Entrevistas com representantes de entidades do Terceiro Setor (ex.: Banco de Alimentos).

Qual o tratamento tributário que outras jurisdições oferecem às doações de alimentos?

- Pesquisa de legislação e doutrina internacional (Estados Unidos da América, México e Argentina).

**Abordagem analítica**

O que motivou o legislador ao criar as atuais restrições à dedutibilidade de doações atualmente vigentes na legislação para fins de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido? Esses motivos permanecem válidos?

- Pesquisa de legislação, doutrina e jurisprudência, especialmente de material de arquivo do Poder Legislativo (Congresso Nacional).

Qual o tratamento oferecido pela legislação do ICMS em relação às operações de doações de alimentos? Esse tratamento é adequado?

- Pesquisa de legislação tributária, doutrina e jurisprudência.

A interpretação dos tribunais administrativos e judiciais que analisam os impactos das doações é sensível aos nossos fundamentos e princípios constitucionais?

- Pesquisa de legislação tributária, doutrina e jurisprudência.

Quais alterações da legislação poderiam incentivar a atuação das empresas doadoras de alimentos, de acordo com as recomendações do Atlas da Política Global de Doação de Alimentos?

- Pesquisa de legislação tributária, doutrina e jurisprudência.
- Entrevistas com representantes de empresas doadoras de alimentos (movimento 'Todos à Mesa' e 'Pacto contra Fome').

**Recomendações finais**

Entre as recomendações práticas do trabalho teremos:

1. Avaliação da efetividade da legislação tributária com relação às doações de alimentos sob uma perspectiva mais ampla, envolvendo as questões constitucionais, de políticas públicas relativas à redução da insegurança alimentar, e principalmente em relação à necessidade de observância aos padrões ESG pelas empresas doadoras como exigência do próprio mercado.
2. Avaliação de possíveis alterações na legislação (lege ferenda), de modo a atenuar o impacto da questão tributária na tomada de decisão das empresas doadoras de alimentos.

## 2. Relevância prática, caráter inovador e potencial de impacto

O Brasil havia saído do Mapa da Fome da Organização das Nações Unidas (ONU) em 2014, por meio de estratégias de segurança alimentar e nutricional aplicadas desde meados da década de 1990. Contudo, a partir de 2015 o país voltou a figurar nesse cenário, sofrendo com um especial agravamento ao longo da pandemia de Covid-19.

De acordo com as conclusões da pesquisa do Mapa da Nova Pobreza[4], o contingente de pessoas com renda domiciliar per capita até 497 reais mensais atingiu 62,9 milhões de brasileiros em 2021, cerca de 29,6% da população total do país. Conclui a pesquisa que a pobreza nunca esteva tão alta no Brasil quanto em 2021, desde o começo da série histórica em 2012.

Divulgado em junho de 2022, o Segundo Inquérito Nacional sobre Insegurança Alimentar no Contexto da Pandemia de Covid-19 no Brasil apontou que 33,1 milhões de pessoas não tinham garantido o que comer — o que representa 14 milhões de novos

[4] Pesquisa Mapa da Nova Pobreza", Marcelo Neri – 40 págs., Rio de Janeiro, RJ – junho/2022 – FGV.

brasileiros em situação de fome. Conforme o estudo, mais da metade (58,7%) da população brasileira convive com a insegurança alimentar em algum grau: leve, moderado ou grave. Por outro lado, um levantamento da ONU mostra que o Brasil desperdiça por ano cerca de 27 milhões de toneladas de alimentos[5].

Assim, além da necessária conscientização da sociedade como um todo acerca dessa realidade e de seu papel na resolução desses problemas, as políticas públicas e o sistema jurídico aplicáveis às doações de alimentos são elementos fundamentais para garantir o impacto pleno dessas operações.

Embora já tenham sido publicados artigo sobre a questão da problemática da tributação das doações, notadamente em relação à tributação pelo Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações (ITCMD) a ideia do trabalho é ser a primeira pesquisa a analisar o tema focado na doação de alimentos, e realizado de uma forma mais abrangente em relação aos vários aspectos da tributação correlatos: incidência do Imposto de Renda e do ICMS .

## 3. **Familiaridade com objeto da pesquisa**

Atuo na área de consultoria e contencioso tributário há cerca de 17 anos, tendo longa experiência em empresas de auditoria (Big 4) e escritórios de advocacia, de maneira em que pude perceber, ao longo do tempo, uma maior preocupação quanto à interação com o terceiro setor por parte das empresas.

Com a eclosão da COVID-19, fui consultado por alguns clientes que planejavam efetuar doações a respeito dos correspondentes impactos tributários, especialmente em relação à dedutibilidade das despesas em função da legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

Ao me debruçar sobre o assunto, pude perceber que não se trata de uma questão nova, que vem sendo objeto de estudos internacionalmente, e se tornou um problema mais relevante ante o aumento do interesse da iniciativa privada em aspectos ESG da sua operação, e que merece receber a devida atenção em termos de pesquisa científica.

## 5. **Bibliografia preliminar**

AVILA, Róber Iturriet; CONCEIÇÃO, João Batista. “Teorias distributivas e a desigualdade no Brasil”. *Revista Brasileira de Sociologia*, v. 4, n. 7, jan./jun., 2016.

[5] Brasil desperdiça cerca de 27 milhões de toneladas de alimentos por ano; 60% vêm do consumo de famílias | Profissão Repórter | G1 (globo.com). Acessado em 21/05/2023.

BARRETO, Aires Fernandino. *Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2. Ed, São Paulo: Dialética, 2001.

CARRAZZA, Roque Antonio. *A imunidade tributária das Fundações de Direito Privado Sem Fins Lucrativos: arts. 150, VI, "C"; 150, §4º, e 195, §7º da Constituição Federal*. Brasília: Rossetto, 2006.

FAO, IFAD, UNICEF, WFP and WHO. 2023. The State of Food Security and Nutrition in the World 2023. Urbanization, agrifood systems transformation and healthy diets across the rural–urban continuum. Rome, FAO. Disponível em https://doi.org/10.4060/cc3017en. Acessado em 26/20/2023.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *The Myth of Ownership – Taxes and Justice*. New York: Oxford University Press, 2002, p. 96-129.

NERI, Marcelo C. "Mapa da Nova Pobreza", Marcelo Neri – 40 págs., Rio de Janeiro, RJ – junho/2022 - FGV Social. (inclui anexo em separado com atlas de pobreza) Disponível em https://cps.fgv.br/MapaNovaPobreza https://cps.fgv.br/en/NewPovertyMap Acessado em 26/20/2023.

OECD (2020), "Taxation and Philanthropy", *OECD Tax Policy Studies, No. 27* : OECD Publishing, Paris, Disponível em: https://doi.org/10.1787/df434a77-en. Acessado em 26/20/2023.

OLIVEIRA, Angelina Mariz de. "Tributação das Doações". Revista Dialética de Direito Tributário nº 124. São Paulo: Oliveira Rocha, 2006.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. "Fundamentos do imposto de renda". São Paulo: IBDT. 2020.

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

PIKETTY, Thomas. *O Capital no século XXI*. Trad. Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Argumentando pelas consequências no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011.

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

## 6. **Cronograma de execução**

| | 2023 | | | | | 2024 | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Atividade | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | Horas |
| Coleta de material – doutrina e jurisprudência | | | | | | | | | | | | | | | | | | 90h |
| Planejamento e Agendamento de entrevistas | | | | | | | | | | | | | | | | | | 10h |

| | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Redação - índice e contextualização fática | | | | | | | | | | | | | | | | | | 35h |
| Redação – referencial teórico-normativo | | | | | | | | | | | | | | | | | | 35h |
| Redação – abordagem analítica | | | | | | | | | | | | | | | | | | 45h |
| Redação – conclusão e recomendações práticas | | | | | | | | | | | | | | | | | | 40h |
| Revisão e ajustes | | | | | | | | | | | | | | | | | | 40h |