

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

DEPARTAMENTO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

João Pedro Lorenzoni Bricola

RA00276454

**“A tributação das doações de bens móveis realizadas por pessoas físicas ou jurídicas de direito privado à Administração Pública”**

SÃO PAULO,

2024

JOÃO PEDRO LORENZONI BRICOLA

**A TRIBUTAÇÃO DAS DOAÇÕES DE BENS MÓVEIS REALIZADAS POR  
PESSOAS FÍSICAS OU JURÍDICAS DE DIREITO PRIVADO À ADMINISTRAÇÃO  
PÚBLICA**

Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado como requisito parcial para a  
obtenção do título de Bacharel em Direito  
junto ao Curso de Ciências Sociais  
Aplicadas da Faculdade de Direito da  
Pontifícia Universidade de São Paulo.

Orientadora: Profa. Dra. Luiza Nagib.

São Paulo

2024

**A TRIBUTAÇÃO DAS DOAÇÕES DE BENS MÓVEIS REALIZADAS POR  
PESSOAS FÍSICAS OU JURÍDICAS DE DIREITO PRIVADO À ADMINISTRAÇÃO  
PÚBLICA**

Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado como requisito parcial para a  
obtenção do título de Bacharel em Direito  
junto ao Curso de Ciências Sociais  
Aplicadas da Faculdade de Direito da  
Pontifícia Universidade de São Paulo.

Orientadora: Profa. Dra. Luiza Nagib.

Aprovada em \_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2024

**BANCA EXAMINADORA:**

---

Profa. Dra. Luiza Nagib

Orientadora

São Paulo

2024

## **AGRADECIMENTOS**

De antemão gostaria de agradecer à minha família, principalmente aos meus pais, Andréa e Moacir, por me proporcionarem uma educação de ponta, que, além de me abrir portas na vida profissional e acadêmica, me possibilitou refletir sobre os problemas e desafios do mundo, desenvolvendo meu pensamento crítico e destacando a importância da humanidade na solução desses problemas. Agradeço, ainda, ao meu irmão, que não foi apenas um irmão dentro da minha formação, mas também um grande mentor, que a todo momento buscou me ensinar, desde o início, como exercer a advocacia da melhor forma possível, atuando sempre de forma ética e honrada, visando sempre a busca do melhor resultado para o cliente e agindo com consciência e respeito não somente pela Lei, mas também por todas as pessoas, independentemente de quaisquer diferenças ou discordâncias, tratando todos com humildade, respeito e isonomia. Gostaria de agradecer, ainda, aos meus amigos e à minha namorada, por me ajudarem todos os dias a lidar com toda a pressão e com os desafios enfrentados no âmbito da minha vida pessoal, não permitindo que eu sequer pensasse em desistir ao longo de todos esses anos. Não obstante, é necessário prestar meus agradecimentos à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e a todos os seus funcionários, que me proporcionaram os recursos e os meios para maximizar o meu desenvolvimento profissional e pessoal durante os cinco anos em que fui aluno da universidade, com especial e enfático agradecimento à minha orientadora neste presente trabalho, Dra. Luiza Nagib.

## RESUMO

O presente trabalho tem como objeto de estudo a tributação aplicável e os procedimentos a serem seguidos quanto às doações de bens móveis realizadas por particulares ao Poder Público ou às suas autarquias, bem como os desdobramentos e possibilidades de incidência de cada um dos tributos, de acordo com a legislação tributária e com o entendimento dos tribunais superiores, apresentando também críticas aos tributos e restrições legais impostas ao contribuinte que realize doações com o objetivo de suprir necessidades estatais existentes, visando explicitar a necessidade de revisão, por parte do poder judiciário e do legislativo, dos tributos aplicáveis.

**Palavras-chave:** tributos, doações, Poder Público, ICMS, IPI, ITCMD, imposto, interesse público, conflito de interesses

## **ABSTRACT**

The present study focuses on the taxation applicable to and the procedures to be followed regarding donations of movable goods made by private individuals to the Public Authorities or their autonomous agencies, as well as the developments and possibilities of incidence of each tax, according to tax legislation and the understanding of the higher courts. It also presents criticisms of the taxes and legal restrictions imposed on taxpayers who make donations with the intent to address existing state needs, seeking to highlight the necessity for judicial and legislative review of the applicable taxes.

**Keywords:** taxes, donations, Public Administration, ICMS, IPI, ITCMD, tax, public interest, conflict of interests.

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

CTN – Código Tributário Nacional

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

ITCMD – Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>1</b>
<b>1. DAS DOAÇÕES DE PARTICULARES À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA .....</b>	<b>4</b>
<b>1.1. DAS DOAÇÕES SEM ÔNUS OU ENCARGO .....</b>	<b>5</b>
<b>1.2. DAS DOAÇÕES COM ÔNUS OU ENCARGO .....</b>	<b>8</b>
<b>2. DOS PROCEDIMENTOS ADOTADOS PARA A REALIZAÇÃO DE DOAÇÕES POR PARTICULARES AO PODER PÚBLICO .....</b>	<b>12</b>
<b>2.1. DO CHAMAMENTO PÚBLICO .....</b>	<b>12</b>
<b>2.2. DA MANIFESTAÇÃO DE INTERESSE .....</b>	<b>16</b>
<b>3. DA TRIBUTAÇÃO DAS DOAÇÕES DE BENS MÓVEIS FEITAS POR PARTICULARES AO PODER PÚBLICO .....</b>	<b>20</b>
<b>3.1. DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO (ITCMD) .....</b>	<b>20</b>
<b>3.2. DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) .....</b>	<b>24</b>
<b>3.3. DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS) .....</b>	<b>27</b>
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>35</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>39</b>

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objetivo analisar tema importante e de grande impacto econômico tanto para os contribuintes quanto para o Estado: os tributos aplicáveis à doação de bens móveis ou serviços realizadas por particulares à entes da Administração Pública. Conforme a legislação tributária brasileira, a doação de um produto por uma pessoa física ou jurídica a outra geraria uma série de obrigações tributárias distintas, como por exemplo a obrigação do recolhimento do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD). Pouco se discute, porém, sobre as situações que envolvem a doação de uma pessoa, física ou jurídica, de direito privado a pessoas jurídicas de direito público, o que deve ser estudado na presente monografia.

A presente pesquisa terá como foco, portanto, a análise individual e coletiva dos tributos que devem ser recolhidos pelos doadores na doação de bens móveis ou serviços ao Poder Público ou às suas autarquias, bem como as consequências jurídicas e práticas decorrentes dessa tributação. A forma de pesquisa utilizada na presente monografia será descritiva, complementada por doutrinas sobre o tema abordado e por julgados, em maioria do Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, que tratam da incidência de tributos sobre doações ao Poder Público ou sobre temas correlatos.

A escolha da bibliografia foi pensada visando a utilização de citações de doutrinas e de jurisprudências na pesquisa, com o objetivo de embasar o argumento de que a tributação de doações ao Poder Público não deveria ocorrer dentro do sistema tributário, uma vez que esta tributação não somente se mostra injusta e desleal para com o doador, mas também acabaria por violar princípios constitucionais de direito público, motivos pelos quais deveria ser concedida a isenção tributária a tais operações.

O objetivo deste trabalho será defender a tese de que as doações realizadas por particulares à entidades públicas e suas autarquias deveria ser isenta de

quaisquer tipos de tributação, uma vez que tais doações têm como único objetivo suprir necessidades da própria Administração para que seja garantido o exercício de suas atividades e, assim, reste garantido o interesse público, de modo que não seria razoável onerar a pessoa, física ou jurídica, de direito privado que se proponha a doar determinado produto ou serviço para entes estatais com o objetivo de garantir a manutenção de um serviço ou atividade estatal para que seja cumprido, assim, o interesse público.

Busca-se, ainda, estabelecer que a tributação dessas doações, principalmente no tocante ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), caracterizaria enriquecimento sem causa por parte do Estado e ofenderia o princípio da estrita legalidade, uma vez que a cobrança deste imposto não encontraria respaldo legal, já que não estaria caracterizado o fato gerador da hipótese de incidência estabelecida pela Lei.

As críticas à tributação das doações, portanto, partirão da análise da legislação, de julgados e doutrinas sobre o tema, visando esclarecer que os impostos estabelecidos pelo ordenamento jurídico atual sobre doações à Administração Pública oneram ainda mais ambas as partes envolvidas na relação jurídica existente, onerando desproporcionalmente ambas as partes e dificultando a atuação do próprio Poder Público.

Ficará evidente, ainda, que a omissão da própria Administração Pública na regulamentação do tema, importante não somente para seus próprios interesses, mas também para o interesse público, já que tais doações representam, ao final do dia, recursos – que muitas vezes teriam que ser custeados pela Administração Pública – que serão disponibilizados de graça à Administração e serão utilizados de modo a garantir a manutenção, disponibilização, aprimoramento ou funcionamento de órgãos e serviços públicos e, assim, beneficiando a população como um todo.

Essa omissão acaba por causar, ainda, sérias dúvidas ao contribuinte sobre o cálculo dos tributos a serem recolhidos, uma vez que a hipótese de doação ora discutida nunca foi debatida no direito tributário, não havendo sequer a definição de quais tributos devem incidir sobre tal, de modo que a realização de doações por

particulares ao Poder Público, que outrora poderia se mostrar como uma importante, econômica e rápida solução para necessidades específicas da Administração, acaba por representar uma potencial fonte de problemas para o doador, que não apenas teria que arcar com os custos decorrentes da aquisição ou da produção dos bens móveis doados, mas ainda seria obrigado quitar débitos tributários decorrentes desse custo.

## 1. DAS DOAÇÕES DE PARTICULARES À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

É necessário estabelecer, preliminarmente, que as normas e parâmetros para o recebimento de doações, oriundas de pessoas físicas ou jurídicas de direito privado, pela Administração Pública é tema do Decreto nº 9.764, de 11 de abril de 2019. No referido dispositivo legal estão estabelecidas as diretrizes, condições, e procedimentos que devem ser adotados para que seja possibilitado o recebimento de doações de bens móveis ou serviços pelo Poder Público.

Assim, conforme disposto no referido decreto, para que uma doação seja feita por empresas privadas a quaisquer entes estatais, devem ser obedecidas uma série de condições, a fim de garantir a lisura dessas doações e o efetivo cumprimento do interesse público, como por exemplo a vedação ao recebimento de doações realizadas por pessoas físicas condenadas por atos de improbidade administrativa ou por crime contra a administração pública; às doações realizadas com obrigação de contratação para fornecimento de bens, insumos e peças de marca exclusiva ou de serviços por inexigibilidade de licitação ou quando o ônus ou o encargo exigido da Administração for desproporcional ao bem ou ao serviço oferecido em doação.

Ainda nesse mesmo decreto, há outras informações que se mostram essenciais para a análise do tema ora discutido. Já no artigo 1º do decreto em discussão, pode-se perceber uma diferenciação entre as doações com ônus ou encargo e as doações sem ônus com encargo. Essa diferenciação se mostrará demasiadamente importante a doravante, uma vez que a realização de cada um dos tipos de doação implicará a necessidade de observar diferentes procedimentos e trará consigo, portanto, o surgimento de diferentes obrigações para com a Administração Pública.

Ademais, o artigo 5º do mesmo decreto estabelece a o conceito de “ônus ou encargo”, que é definido como uma obrigação condicional estabelecida pelo doador ao donatário, no caso à Administração Pública, que impõe limitações sobre o bem móvel ou sobre o serviço doado; ou que estabeleça obrigação de fazer ou não fazer, em benefício de qualquer das partes envolvidas, de terceiros ou do interesse público, vedada a exigência de contrapartida financeira. *In verbis*:

“Art. 5º Para fins do disposto neste Decreto, são adotadas as seguintes definições:

(...)

III - ônus ou encargo - obrigação condicional imposta pelo doador ao donatário, que determina restrição ao bem móvel ou ao serviço transferido ou que imponha obrigação de fazer ou não fazer, em favor do doador, do donatário, de terceiros ou do interesse público, vedada a obrigação em termos de contrapartida financeira.”

(BRASIL. Presidência da República. Decreto nº 9.764, de 11 de abril de 2019. Publicado no Diário Oficial da União - Edição Extra de 11/04/2019 - nº 70-A, p. 14, col. 1.)

Além do referido decreto, é importante que seja considerada, também, a Instrução Normativa nº 6, de 12 de agosto de 2019, a qual regulamenta o Decreto nº 9.764, de 11 de abril de 2019. Assim, o referido ato traz mais normas, definições e condições para que sejam realizadas tais doações, de modo que a inobservância do disposto nessa Instrução Normativa pode acarretar consequências, como a impossibilidade do recebimento da doação pela Administração. Assim, tanto o decreto quanto a Instrução Normativa supracitados devem ser atentamente analisados para que, assim, seja possível realizar, de maneira lícita, quaisquer doações à órgãos estatais.

### **1.1. DAS DOAÇÕES SEM ÔNUS OU ENCARGO**

Passamos, então, à explicação das doações sem ônus ou encargos. Este tipo de doação consiste na realização de contribuições, feitas por pessoas físicas ou jurídicas de direito privado em favor do Poder Público, nas quais não há condições, exigências ou qualquer tipo de contrapartida que condicione a realização da doação. Em outras palavras, neste tipo de doação o doador transfere o bem móvel ou presta o serviço de forma gratuita e desinteressada, sem esperar qualquer benefício direto ou indireto em troca. De maneira mais simples, é possível dizer que as referidas doações são caracterizadas pela ausência de exigências ou compromissos vinculados à sua realização.

Esse tipo de doação é, portanto, o mais vantajoso para a Administração Pública, por permitir que os órgãos ou entidades públicas beneficiários da doação recebam bens ou serviços necessários para seu funcionamento e/ou para o regular exercício de suas atividades sem que seja necessário arcar com os custos financeiros

referentes aos bens ou serviços e sem a necessidade de prestar qualquer compensação ao doador.

Nas doações sem ônus ou encargo, portanto, o bem ou serviço doado é disponibilizado ao ente público por livre e espontânea vontade do doador, sem que sejam estabelecidas condições que possam representar uma obrigação futura ou possíveis limitações para a Administração. A título de exemplo, estaria constituída uma doação sem ônus ou encargo no caso de uma empresa hipotética, que tivesse como atividade econômica definida a fabricação e a venda de computadores, doasse uma certa quantidade de computadores a uma escola pública sem exigir contrapartida alguma, como por exemplo a aquisição de algum software específico ou a promoção de sua marca no ambiente escolar.

Este tipo de doação ainda propicia ao Estado a garantia da proteção de sua neutralidade e do cumprimento do princípio da impessoalidade, que está previsto no artigo 37 da Constituição Federal e obriga o Poder Público a atuar de acordo com o interesse coletivo sem favoritismos ou preferências pessoais. Isso acontece porque nessa modalidade de doação, quando realizada de acordo com a lei e com os princípios constitucionais, o Estado recebe as doações sem que haja interferência alguma no cumprimento de suas funções, comprometa sua imparcialidade ou desrespeite o interesse público.

Cabe à Administração Pública, ainda, a análise de cada doação antes de aceitar recebê-la, mesmo que realizada sem ônus ou encargo. Isso porque as doações devem ocorrer de acordo com as necessidades e possibilidades da própria Administração Pública, de modo que a referida análise deve buscar esclarecer se a aceitação de cada doação realmente acarretaria vantagem para a prestação, manutenção ou melhoria de um serviço ou bem público. Devem ser analisados, portanto, fatores como a utilidade do bem ou serviço, a sua adequação às atividades públicas, e principalmente a capacidade de manutenção ou uso continuado do bem ou serviço doado sem comprometimento de recursos futuros.

Essa análise se prova necessária para a efetiva manutenção do interesse público em diversas hipóteses, como seria o caso, por exemplo, de uma situação

hipotética na qual uma empresa, hipotética, que tivesse como atividade econômica definida a fabricação e a venda de veículos, decidisse doar um número de veículos a algum órgão ou ente público. Essa doação, apesar de poder parecer altamente benéfica à primeira vista, pode gerar uma série de custos adicionais ao Estado, como potenciais manutenções, reparos ou atualizações tecnológicas necessárias para o devido funcionamento do bem ou serviço doado. É preciso considerar, assim, se a entidade pública tem capacidade de arcar com potenciais custos associados a curto e longo prazo, ponderando se a relação custo-benefício entre as vantagens decorrentes da doação e seus potenciais custos seria favorável para o Estado.

É válido, também, destacar a função atribuída à regulamentação sobre as doações sem ônus ou encargo de buscar evitar a ocorrência de potenciais conflitos de interesses, principalmente no tocante a aceitação de doações de grandes empresas ou de grupos com interesses comerciais em setores regulados pelo órgão público que receberia a doação, uma vez que esse tipo de prática pode suscitar questionamentos sobre a integridade da atuação administrativa e sobre a lisura e transparência da doação, bem como sobre a observância dos princípios constitucionais impostos à atuação da Administração Pública. Nesse âmbito, destaca-se o princípio da moralidade administrativa, também previsto no artigo 37 da Constituição Federal, que impõe que os atos da administração pública sejam regidos pela ética e pelo respeito aos princípios de honestidade, lealdade às instituições e à transparência.

Conclui-se, assim, que apesar de consistirem em importante e valioso instrumento para possibilitar a melhoria na eficiência e na capacidade de atuação do Poder Público, as doações sem ônus ou encargo devem ser avaliadas, aceitas e regulamentadas com cautela, para evitar que sejam firmados compromissos ocultos; que sejam suportados custos futuros não planejados; ou que sirvam como instrumento de influência ou promoção de interesses privados dentro do setor público, garantindo o respeito e o cumprimento do interesse popular.

## 1.2. DAS DOAÇÕES COM ÔNUS OU ENCARGO

Enquanto isso, as doações com ônus ou encargo são aquelas nas quais o doador estabelece condições ou exigências a serem cumpridas pela Administração Pública quando receber o bem ou serviço doado. Isso significa que nesse tipo de doação, o doador estabelece contrapartidas específicas, que podem variar desde a destinação específica do bem ou serviço doado até a prestação de determinado serviço ou a realização de determinadas atividades pelo donatário. É perceptível, então, que ao contrário das doações mencionadas no subitem anterior, as doações com ônus ou encargos não são oferecidas pelo doador de forma gratuita e desinteressada, mas condiciona-se ao cumprimento de obrigações previamente estabelecidas e acordadas entre o doador e o Poder Público.

Assim, os cuidados a serem tomados tanto pela Administração Pública quanto pelos particulares que efetuarão uma doação com ônus ou encargo devem ser ainda maiores do que nas doações sem ônus ou encargo. Para que tais doações sejam possibilitadas, é necessário que sejam minuciosamente estudadas as condições impostas pelo doadores para que a doação fosse efetivada, a fim de decidir se tais condições se provam compatíveis com os princípios constitucionais dispostos no artigo 37 da Constituição Federal, já citados anteriormente e impostos à atuação de pessoas jurídicas de direito público. Nesse sentido, a garantia do respeito ao princípio da supremacia do interesse público sobre o privado deve ser tomada como verdadeiro norte para que seja realizada a doação com ônus ou encargo à Administração, vedando doações cujos encargos visem obter quaisquer tipos de vantagens indevidas ou interesses pessoais do doador ou doações que possam gerar desequilíbrios na prestação de serviços ou criar dependências excessivas em relação ao setor privado para a prestação de serviços públicos.

Por isso, o papel desempenhado pelo Decreto nº 9.764 de 2019 em relação às doações com ônus ou encargo deve ser considerado vital, sendo necessária uma vasta regulação para garantir a transparência e a legalidade na aceitação desse tipo de doação por parte do Poder Público. Dito isso, há que se dar destaque à vedação, para a realização de doações com ônus ou encargo, disciplinada no inciso III do artigo 5º do decreto mencionado. Esse dispositivo, apesar de não estar inserido no capítulo

do decreto destinado às vedações impostas à realização das doações, impossibilita que o ônus ou encargo imposto pelo doador para a realização da doação seja a exigência, feita pelo doador ao Poder Público, de prestar contrapartida financeira. Esse veto, além de impossibilitar tentativas de maquiagem uma eventual compra de bens ou uma eventual contratação de serviços pela Administração como uma doação com ônus ou encargos. Apesar de tal veto aparentar um certo preciosismo, visto que uma doação perderia o *status* de doação e adquiriria a forma de uma operação de venda caso fosse necessária a prestação de contrapartida em moeda, essa vedação impede que sejam realizadas compras de equipamentos e contratações de serviços sem licitação disfarçados de “doação com encargos”, o que consistiria em uma brecha para a corrupção e para o desvio de finalidade desse tipo de doação, possibilitando que interesses pessoais influenciassem em decisões que devem ser tomadas de acordo com o interesse público.

Adiante, fica claro que a imposição de condições e procedimentos a serem seguidos para que, então, seja possibilitada a doação, como por exemplo a exigência de que a doação seja acompanhada de um ato administrativo específico que detalhe os objetos doados, as condições impostas pelo doador e justifique a aceitação da doação pela Administração. Quanto aos efeitos práticos causados por tais imposições expressas na legislação, estes se mostram muito perceptíveis ao analisar as implicações da realização de doações em cada caso, conforme pode-se atestar através da análise pouco mais aprofundada da exigência utilizada como exemplo supra: fica nítido que a exigência da formalização, via ato administrativo, dos objetos doados e das condições impostas pelo doador, se mostra imprescindível não somente para que se possa aferir a adequação da doação aos princípios impostos à Administração Pública, mas também para garantir que nenhuma das partes atue de má-fé, tentando modificar os termos acordados ou submeter a outra parte ao cumprimento de obrigações não previstas no acordo original.

Resta evidente, portanto, que apesar de as doações com ônus ou encargo permitirem à Administração que recebam bens ou serviços importantes para o exercício de suas atividades, estas doações podem gerar desafios para a própria Administração, uma vez que esta ficaria obrigada a cumprir as condições impostas que poderiam, eventualmente, afetar a autonomia ou a independência do ente público

em relação à prestação de seus serviços. Por esse motivo, a legislação exige, conforme já discutido previamente, que toda doação com ônus ou encargo seja analisada rigorosamente pela Administração, a fim de verificar se todas as condições e contrapartidas objetivadas pelo doador estão de acordo com os limites e interesses do Estado.

Ainda sobre a verificação dos ônus e encargos da doação, é importante que esta análise busque sempre identificar situações em que a realização da doação possa gerar uma situação de dependência do Poder Público dos serviços ou bens doados por particulares para o cumprimento de suas funções; ou situações em que a doação comprometeria a imparcialidade da Administração. Devem ser desconsiderados, portanto, os interesses particulares dos doadores e dos agentes públicos que atuarão em nome da Administração.

Faz-se mister destacar, ainda, que a referida verificação deve receber atenção especial nas hipóteses em que as doações com ônus ou encargo forem realizadas por entidades privadas com grande influência e interesses econômicos ou comerciais que sejam regulados pelo donatário. Isso porque tais doações não podem ser a pretexto para o surgimento de uma relação inadequada entre o ente público que receberá a doação e o doador, evitando não somente a prática de favorecimentos, a ocorrência de conflitos de interesse ou quaisquer outras situações que comprometam a lisura e a ética por trás das doações; mas também impossibilitando quaisquer desvios da finalidade da doação para atender a interesses particulares.

Por fim, deve-se colocar que, da mesma forma que nas doações sem ônus ou encargo, os possíveis custos adicionais das doações com ônus ou encargos devem ser considerados pelo Poder Público, ainda que os bens ou serviços tenham sido doados de forma “gratuita”, buscando sempre a melhor solução para a manutenção do interesse público. A título de exemplo, a situação em que uma empresa hipotética, que exerça como atividade econômica o desenvolvimento de *softwares*, doasse um sistema de informática a um determinado órgão público, condicionando essa doação à contratação pelo referido órgão dos serviços de manutenção fornecidos pelo próprio doador. Nesse caso, a conclusão da referida doação com certeza acarretaria custos futuros, estando condicionada à contratação do serviço de manutenção fornecido pelo

doador, de modo que a Administração precisaria considerar a relação custo-benefício entre tais custos e os benefícios da doação antes de aceitá-la.

## **2. DOS PROCEDIMENTOS ADOTADOS PARA A REALIZAÇÃO DE DOAÇÕES POR PARTICULARES AO PODER PÚBLICO**

Explicadas as diferenças entre cada uma das duas modalidades possíveis para que sejam efetuadas doações à Administração Pública por pessoas físicas e jurídicas de direito privado, é importante lembrar que mesmo nas doações sem ônus ou encargo, a Administração deve seguir um processo claro e objetivo para evitar qualquer tipo de favorecimento ou conflito de interesses. Dito isso, passamos, então, à anamnese dos procedimentos que devem ser adotados para a realização de cada uma das duas modalidades de doação existentes. Conforme já é sabido, cada uma das duas modalidades de doação deve seguir um procedimento específico para que seja concluído: enquanto as doações sem ônus ou encargos devem ser realizadas através de um chamamento público ou de manifestação de interesse; as doações com ônus ou encargos devem, obrigatoriamente, seguir o procedimento da manifestação de interesse.

### **2.1. DO CHAMAMENTO PÚBLICO**

Conforme o Decreto nº 9.764 de 2019, o chamamento público é um dos procedimentos que podem ser adotados para a realização de doações sem ônus ou encargos. O chamamento público consiste em um procedimento administrativo utilizado pela Administração para selecionar propostas, projetos ou parcerias propostos por pessoas físicas ou jurídicas de direito privado. Este procedimento busca, então, garantir que a seleção das propostas encaminhadas à Administração Pública seja realizada de forma transparente e competitiva, de modo que se possa escolher, de maneira eficiente e imparcial, qual das propostas é a que melhor atende ao interesse público, sem favorecimento de indivíduos ou entidades privadas, comprometimento da integridade do procedimento ou violação aos princípios fundamentais da Administração.

Assim, este procedimento é caracterizado por ser um processo seletivo em que quaisquer interessados possam participar, desde que estejam de acordo com os

requisitos estabelecidos para tal, garantindo tratamento isonômico aos concorrentes para assegurar que o objetivo do processo seletivo seja a identificação da proposta mais adequada para sanar as necessidades do Estado e da população. O chamamento público, nesse caso, segue a mesma lógica de competitividade e transparência aplicada a outros tipos de seleção pública, nos quais a Administração Pública lança um edital de chamamento, que deve ser amplamente divulgado e garantir a igualdade de oportunidades entre os potenciais doadores, onde são especificadas as necessidades institucionais que se buscam sanar e os critérios para a aceitação das doações.

No caso das doações, portanto, este procedimento visa assegurar que as doações recebidas pelo Poder Público atendam ao interesse público, estejam em conformidade com as necessidades institucionais e não criem vínculos indevidos entre o poder público e os doadores. Devem ser observados, ainda, os princípios constitucionais dispostos no artigo 37 da Constituição Federal, que devem ser respeitados em todos os atos da Administração, como os princípios da transparência, da imparcialidade, da impessoalidade e da eficiência. Assim, busca-se identificar dentre as propostas, de maneira transparente e isonômica, aquela que melhor se adequa às necessidades do Estado, evitando o favorecimento de doadores específicos e o recebimento de bens ou serviços que não sejam úteis à manutenção do interesse público ou que gerem custos excessivos.

Deve ser observado, ainda, o processo estabelecido para a abertura do chamamento público, com o respeito às três etapas que devem ser seguidas durante o seu curso, conforme estabelecido pela legislação. As referidas etapas estão detalhadas no artigo 8º do Decreto nº 9.764, e serão explicadas a seguir.

A primeira etapa a ser seguida no procedimento ora estudado é a abertura do mesmo, através da publicação de um edital, no qual estarão estabelecidas as condições e informações para a realização do processo seletivo. Esse edital deve ser divulgado no sítio eletrônico do órgão ou entidade interessada no recebimento das doações. Não obstante, a legislação ainda obriga a Administração Pública a publicar no Diário Oficial da União um aviso de abertura do chamamento público com, no

mínimo, oito dias úteis de antecedência, contados da data da sessão pública de recebimento das propostas.

Ainda sobre o edital, é imperioso que este contenha todas as informações necessárias para a compreensão da proposta, de seus prazos, valores e outras informações necessárias aos interessados para que possam concorrer. Nesse sentido, estão estabelecidas no artigo 9º do Decreto nº 9.764 de 2019 as informações mínimas que devem estar presente no edital de abertura do chamamento público, sendo elas: (i) a data e forma de recebimento das propostas de doação; (ii) os requisitos para a apresentação das propostas de doação, (iii) as condições de participação das pessoas físicas ou jurídicas interessadas; (iv) as datas e os critérios de seleção e de julgamento das propostas de doação; (v) os critérios e as condições de recebimento das doações; (vi) a minuta de termo de doação, de declaração firmada pelo doador, ou de termo de adesão; e (vii) a relação dos bens móveis e dos serviços buscados, com a indicação dos órgãos ou das entidades interessados.

A seguir, se inicia a fase de apresentação das propostas de doação pelos particulares interessados. Nessa fase, os interessados podem enviar suas propostas ou intenções de doação, a depender dos moldes estabelecidos no chamamento público específico que interessa ao doador. Essas propostas, para que sejam consideradas, devem ser apresentadas dentro do prazo e através dos meios estabelecidos pelo edital. Os participantes interessados ainda precisam preencher, obrigatoriamente, todos os requisitos formais exigidos pelo edital, que podem incluir comprovações de capacidade técnica ou da habilitação para concorrer.

Passa-se, então, à fase de avaliação, seleção e aprovação das propostas de doação. Nessa fase, o órgão ou entidade responsável pelo chamamento público deve, preliminarmente, receber as inscrições dos doadores, analisando a compatibilidade dessas inscrições com as regras estabelecidas no edital e, assim, deferindo ou indeferindo cada inscrição. Na sequência, caberá a este mesmo órgão ou entidade interessado avaliar as propostas apresentadas por todos os concorrentes que tiveram suas inscrições deferidas, de acordo com os critérios de avaliação estabelecidos no edital, que podem incluir aspectos técnicos, financeiros e, no caso de serviços ou parcerias, a capacidade de execução dos projetos apresentados. Findada a avaliação,

cabe ao órgão ou entidade interessado selecionar a(s) proposta(s) mais adequada(s) aos interesses da Administração Pública. No caso, porém, de mais de uma proposta atender, com equivalência de especificações, ao edital de chamamento público, a escolha final da proposta vencedora deverá ser escolhida através de sorteio realizado em sessão pública, salvo nos casos em que a seleção de mais de um concorrente se mostrar oportuna para o atendimento da demanda prevista no edital.

Após o encerramento de todas as fases supracitadas, a Administração deve publicar o resultado do chamamento público, classificando as propostas e anunciando a doação selecionada. É pertinente frisar que esse resultado deve, obrigatoriamente, ter divulgação ampla, em respeito aos princípios da publicidade e da transparência, uma vez que os participantes possuem o direito constitucional de questionar as decisões do Poder Público e, se for o caso, recorrer dessas decisões tanto na esfera administrativa quanto na esfera judicial. Além disso, é necessário lembrar que também é direito constitucional de todos os cidadãos saber sobre a existência das doações realizadas ao Poder Público; sobre quais foram os bens ou serviços doados; sobre a origem das doações, ou no caso quem foi o doador; e, principalmente; quais são os motivos para e qual será a finalidade designada à tais doações, em atenção aos mesmos princípios.

Concluído o processo, a Administração Pública deve, por fim, homologar o resultado do chamamento público e publicar essa homologação no Diário Oficial da União, de modo a formalizar o aceite da doação mediante a lavratura e publicação de ato administrativo específico, com o subsequente recebimento, pelo órgão ou entidade interessado, dos bens ou serviços doados.

É necessário destacar, ao final, que é possibilitado aos órgãos e entes públicos que oficiem diretamente empresas ou pessoas solicitando a doação de bens móveis ou serviços, de acordo com a necessidade do órgão ou ente donatário. Apesar de não haver legislação sobre essa possibilidade, essa é uma prática que ocorre no Brasil, de modo que é necessário que a pessoa ou empresa oficiada observe o conjunto da legislação vigente no país e os potenciais riscos da realização da doação. Nessa situação, é importante que haja o cuidado, tanto do doador quanto do donatário, para que não seja caracterizada nenhuma situação de conflito de interesses ou qualquer

outra hipótese de vedação da realização da doação, conforme o Decreto nº 9.764 de 2019 e a Instrução Normativa nº 6 de 2019.

## **2.2. DA MANIFESTAÇÃO DE INTERESSE**

Detalhado todo o procedimento do chamamento público, seguiremos com a explicação do procedimento de manifestação de interesse, que pode ser adotado na realização de doações sem ônus ou encargos e que deve ser obrigatoriamente adotado na realização de doações com ônus ou encargos, conforme disposto no Decreto nº 9.764 de 2019.

Nesse procedimento, cabe às pessoas físicas e jurídicas de direito privado iniciarem o procedimento ao manifestarem seus interesses em realizar a doação. Isso significa que, nesse processo seletivo, é criado um canal oficial da Administração para que quaisquer particulares possam manifestar seu interesse em realizar doações à Administração, independentemente da solicitação dessa doação pelo poder público. Assim, é perceptível que, ao contrário do chamamento público, esse procedimento é especialmente relevante nos casos em que a doação não foi solicitada pela Administração Pública, mas a iniciativa de doar vem do próprio doador, já que, mesmo para a realização dessas doações, ainda é necessário um processo formal que avalie a conveniência e a adequação das propostas de doação ao interesse público.

Assim, o procedimento de manifestação de interesse objetiva possibilitar que pessoas físicas ou jurídicas de direito privado possam, de livre e espontânea vontade, formalizar propostas de doação de bens móveis ou serviços à Administração Pública, garantindo o controle do Poder Público sobre as doações recebidas e a devida avaliação das doações recebidas quanto à sua utilidade e quanto às possíveis vantagens que o recebimento da doação trariam para o ente público e, conseqüentemente, para a manutenção do interesse público.

Dito isso, faz-se necessário mencionar que esse procedimento também possui características próprias que devem ser observadas para que seja possível utilizá-lo da forma correta e, assim, garantir a formalidade e a transparência desse das doações

realizadas ao Poder Público, havendo diversos critérios formais a serem cumpridos para tal, que serão definidos a seguir.

Como ficou definido previamente, a manifestação de interesse deve partir do próprio doador, que propõe, de forma espontânea, à Administração a oferta de bens ou serviços a título de doação. Para isso, o doador precisa formalizar a sua intenção de doar através de um documento, enviado à Administração, devendo observar o disposto no artigo 17 do Decreto nº 9.764 de 2019. Este dispositivo estabelece uma série de informações que devem constar na manifestação de interesse. São elas: (i) a identificação do doador; (ii) a indicação do donatário, quando for o caso; (iii) a descrição, as condições; as especificações e os quantitativos dos bens móveis ou dos serviços; bem como outras características necessárias à definição do objeto da doação; (iv) o valor de mercado atualizado dos bens móveis ou dos serviços ofertados; (v) declaração da propriedade, pelo doador, do bem móvel a ser doado; (vi) declaração do doador da inexistência de demandas administrativas ou judiciais com relação aos bens móveis a serem doados; (vii) a localização dos bens móveis ou do local de prestação dos serviços, quando for o caso; (viii) foto dos bens móveis a serem doados, se for o caso; e (ix) a descrição dos ônus ou encargos, quando for o caso.

Há, ainda, obrigações adicionais às partes dentro do procedimento da manifestação de interesse, que podem depender de fatores como o tipo de doação proposta. É o caso, por exemplo, de doações sem ônus ou encargo para donatários indicados, que quando realizadas por manifestação de interesse, obrigam que o anúncio da doação fique disponível por, no mínimo, dois dias úteis, com o objetivo de possibilitar a candidatura dos órgãos indicados como possíveis donatários para o aceite da doação. Nos casos de doações sem ônus ou encargos que não tenham donatários indicados ou de doações com ônus ou encargos, por sua vez, o anúncio da doação deve, obrigatoriamente, ficar disponível por um período mínimo de oito dias úteis, para que os órgãos ou as entidades interessados se candidatem a receber a doação, no caso das doações sem ônus ou encargos que não tenham donatários indicados; ou para que outros doadores interessados apresentem propostas de doações correlatas e os órgãos ou entidades interessados no recebimento da doação possam selecionar a proposta ou as propostas mais adequadas aos interesses da Administração Pública.

Outro ponto importante a ser trazido à baila é o caso em que uma empresa submeta manifestação de interesse de doação que tenha objeto idêntico ao objeto de chamamento público com prazo aberto para apresentação de propostas. Essa hipótese está disciplinada no parágrafo 4º do artigo 17 do Decreto nº 9.764 de 2019, estando estabelecido que, nesse caso, a manifestação de interesse será admitida como proposta do chamamento público, desde que cumpridas as normas estabelecidas no edital e apresente os documentos exigidos.

Recebida, então, a manifestação de interesse, caberá ao órgão ou entidade a quem interesse à doação realizar toda a análise técnica e legal da proposta de doação. A manifestação de interesse deve buscar, então, assim como no chamamento público, avaliar se cada uma das propostas de doação se adequa aos interesses estatais e ao interesse público, verificando ainda se as propostas de doação submetidas à análise são transparentes e imparciais, prevenindo qualquer risco de favorecimento indevido ou a aceitação de doações que possam acarretar ônus excessivos ou de doações que poderiam comprometer a autonomia da Administração Pública no exercício de suas atividades. Assim, esse procedimento permite que o Estado avalie tecnicamente as propostas recebidas de modo a determinar se os bens ou serviços oferecidos à doação atendam à alguma das necessidades do Estado sem que isso implique em compromissos ou encargos que comprometam o interesse público ou o funcionamento de algum serviço público, de modo que a doação só pode ser aceita se estiver em conformidade com as necessidades e objetivos da Administração.

Outrossim, a Administração Pública ainda resta obrigada a garantir a devida publicidade e transparência ao processo de manifestação de interesse, de modo que caso a doação seja aceita, faz-se necessária a formalização desta através de instrumento oficial e a divulgação ampla das informações relativas à doação, pelos mesmos motivos descritos para a mesma questão no processo de chamamento público: não obstante os participantes do processo tenham o direito de recorrer, administrativamente e judicialmente de eventuais decisões da Administração Pública, a própria sociedade civil como um todo possui o direito constitucional de saber sobre a existência das doações realizadas ao Poder Público; sobre quais foram os bens ou serviços doados; sobre a origem das doações, ou no caso quem foi o doador; e,

principalmente; quais são os motivos para e qual será a finalidade designada à tais doações, em atenção aos princípios da transparência e da publicidade.

Por fim, é necessário destacar a possibilidade descrita no parágrafo 5º do mesmo artigo que, por sua vez, traz outra hipótese que merece atenção dentro do procedimento da manifestação de interesse, que é o caso de a doação proposta não interessar a nenhum órgão ou ente da Administração. Nesse caso, é facultado aos potenciais doadores que republiquem o anúncio dos bens ou serviços que se pretendem doar.

### **3. DA TRIBUTAÇÃO DAS DOAÇÕES DE BENS MÓVEIS FEITAS POR PARTICULARES AO PODER PÚBLICO**

Explicados os conceitos, as definições e os conceitos, passamos, então, ao tema principal da pesquisa: o estudo dos desdobramentos tributários decorrentes da realização de uma doação por uma pessoa física ou jurídica de direito privado a um ente da Administração Pública. Apesar de o Decreto nº 9.764 de 2019 e a Instrução Normativa nº 6 de 2019 discorrerem detalhadamente acerca das possibilidades e modalidades de doação, dos procedimentos a serem seguidos e dos possíveis impedimentos à realização de tais doações, há uma grande lacuna na matéria tributária que envolve o tema. A tributação das doações é um assunto pouco discutido nos dias atuais, não existindo nenhuma norma específica sobre quais tributos devem, de fato, ser recolhidos para a realização dessa operação, ou até mesmo se há hipóteses de isenção desses tributos disponíveis aos doadores.

É necessário destacar, nesse sentido, que apesar de os desdobramentos tributários da realização de uma doação entre duas pessoas, físicas ou jurídicas, de direito privado serem conhecidos e, inclusive, debatidos, pouco se fala da incidência de tributos sobre as doações realizadas por particulares ao Poder Público. Essa omissão da legislação pode, por sua vez, gerar dúvidas ao contribuinte, que não somente questiona quais tributos deve pagar, mas se deve pagar tributo algum, vez que tal situação se mostra atípica. Assim, analisaremos cada um dos tributos aplicáveis à referida operação, para que, ao final, se possa compreender quais tributos devem ser aplicados a cada tipo de doação.

#### **3.1. DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO (ITCMD)**

É sabido que a realização de uma doação constitui, por si só, o fato gerador de uma obrigação tributária: o recolhimento do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD). Deve-se recordar, aqui, que o ITCMD consiste em tributo cuja instituição e regulamentação são de competência dos Estados e do Distrito Federal, conforme previsto no inciso I do artigo 155 da Constituição Federal.

Por isso, seria necessária a observância da lei do estado onde será realizada a doação para que se pudesse saber, com certeza, quais seriam alíquotas aplicáveis a ela e, conseqüentemente, o valor final que deveria ser recolhido. Esta alíquota, apesar de ser definida por cada estado da federação e pelo Distrito Federal, não pode ultrapassar o limite máximo para essa alíquota, que conforme o estabelecido pelo Senado Federal é de 8% (oito por cento), e quais valores deveriam ser recolhidos a título de ITCMD. A título de exemplo, no Estado de São Paulo, a lei responsável pela instituição e regulamentação do ITCMD é a Lei Estadual nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000, nas quais estão dispostas todas as informações relativas ao cálculo e pagamento desse tributo, fixando a alíquota do ITCMD em 4% (quatro por cento). A base de cálculo desse tributo, porém, está definida no artigo 38 do Código Tributário Nacional, correspondendo ao valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

Há que se mencionar, ainda, duas hipóteses estabelecidas pela própria Constituição Federal que se mostram relevantes para a discussão do presente tema: a hipóteses descritas nos incisos V e VII do parágrafo 1º do artigo 155 deste diploma. Enquanto o inciso V estabelece a não-incidência do ITCMD sobre doações destinadas, no âmbito do Poder Executivo da União, a projetos socioambientais ou destinados a mitigar os efeitos das mudanças climáticas e às instituições federais de ensino; o inciso VII estabelece que o ITCMD não incidirá sobre as transmissões e as doações realizadas para instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social, inclusive as organizações assistenciais e beneficentes de entidades religiosas e institutos científicos e tecnológicos, e por elas realizadas na consecução dos seus objetivos sociais, observadas as condições estabelecidas em lei complementar.

Outro aspecto importante do ITCMD que deve ser examinado cuidadosamente é o sujeito passivo dessa obrigação tributária. Sobre esse tema, o artigo 42 do Código Tributário Nacional faculta aos Estados e ao Distrito Federal a escolha do sujeito passivo da obrigação tributária, estabelecendo, apenas, que este deve ser recolhido por qualquer uma das partes envolvidas na doação, a depender do disposto em lei estadual. Por isso, deve-se observar qual a legislação específica do Estado onde a

doação será realizada. Assim, deve-se observar a tabela a seguir, na qual estão descritos os sujeitos passivos do tributo em questão em cada Estado.

ESTADO	SUJEITO PASSIVO DO ITCMD NO ESTADO	LEI ESTADUAL SOBRE O ITCMD	ARTIGO DA LEI ESTADUAL
Acre	O donatário ou beneficiário	Lei Complementar nº 373, de 11 de dezembro de 2020	Artigo 9º, inciso II
Alagoas	O donatário ou beneficiário	Lei Estadual nº 5.077, de 12 de junho de 1989	Artigo 169, inciso I
Amapá	O donatário ou beneficiário	Lei Estadual nº 0400, de dezembro de 1997	Artigo 79, inciso II
Amazonas	O donatário ou beneficiário	Lei Complementar nº 19, de 29 de dezembro de 1997	Artigo 124, inciso II
Bahia	O donatário ou beneficiário	Lei Estadual nº 4.826, de 27 de janeiro de 1989	Artigo 5º, inciso II
Ceará	O donatário ou beneficiário	Lei Estadual nº 15.812, de 20 de julho de 2015	Artigo 9º, inciso II
Distrito Federal	O donatário ou beneficiário	Lei Distrital nº 3.804, de 08 de fevereiro de 2006	Artigo 10, inciso II
Espírito Santo	O donatário ou beneficiário	Lei Estadual nº 10.011, de 20 de maio de 2013	Artigo 8º, inciso II
Goiás	O donatário ou beneficiário	Lei Estadual nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991	Artigo 79, inciso II
Maranhão	O donatário ou beneficiário	Lei Estadual nº 7.799, de 19 de dezembro de 2002	Artigo 111, inciso II
Mato Grosso	O donatário ou beneficiário	Lei Estadual nº 7.850, de 18 de dezembro de 2002	Artigo 7º, inciso III
Mato Grosso do Sul	O donatário ou beneficiário	Lei Estadual nº 1.810, de 22 de dezembro de 1997	Artigo 131, inciso I
Minas Gerais	O donatário ou beneficiário	Lei Estadual nº 14.941, de 29 de dezembro de 2003	Artigo 12, inciso II
Pará	O donatário ou beneficiário	Lei Estadual nº 5.529, de 05 de janeiro de 1989	Artigo 4º, inciso II
Paraíba	O donatário ou beneficiário	Lei Estadual nº 5.123, de 27 de janeiro de 1989	Artigo 9º, inciso II
Paraná	O donatário ou beneficiário	Lei Estadual nº 18.573, de 30 de setembro de 2015	Artigo 14, inciso II
Pernambuco	O donatário ou beneficiário	Lei Estadual nº 13.974, de 16 de dezembro de 2009	Artigo 11, inciso I
Piauí	O donatário ou beneficiário	Lei Estadual nº 4.261, de 01 de fevereiro de 1989	Artigo 16, inciso II
Rio de Janeiro	O donatário ou beneficiário	Lei Estadual nº 7.174, de 28 de dezembro de 2015	Artigo 10, inciso II
Rio Grande do Norte	O donatário ou beneficiário	Lei Estadual nº 5.887, de 15 de fevereiro de 1989	Artigo 11, inciso I
Rio Grande do Sul	O doador, quando domiciliado ou residente no país	Lei Estadual nº 8.821, de 27 de janeiro de 1989	Artigo 8º, inciso I
Rondônia	O donatário ou beneficiário	Lei Estadual nº 959, de 28 de dezembro de 2000	Artigo 8º, inciso II
Roraima	O donatário ou beneficiário	Lei Estadual nº 59, de 28 de dezembro de 1993	Artigo 80, inciso II
Santa Catarina	O donatário ou beneficiário	Lei Estadual nº 13.136, de 25 de novembro de 2004	Artigo 5º, inciso II
São Paulo	O donatário ou beneficiário	Lei Estadual nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000	Artigo 7º, inciso III
Sergipe	O donatário ou beneficiário	Lei Estadual nº 7.724, de 08 de novembro de 2013	Artigo 17, inciso II
Tocantins	O donatário ou beneficiário	Lei Estadual nº 1.287, de 28 de dezembro de 2001	Artigo 56, inciso II

No Estado de São Paulo, por exemplo, o inciso III do artigo 7º da Lei Estadual nº 10.705 de 2000 dispõe que o sujeito passivo do ITCMD, no caso em que o fato gerador do tributo for a realização de uma doação, é o donatário, com exceção da hipótese prevista no parágrafo único, na qual o donatário não reside nem é domiciliado no Estado, caso em que o recolhimento será de responsabilidade do doador.

“Artigo 7º - São contribuintes do imposto:

I - na transmissão "causa mortis": o herdeiro ou o legatário;

II - no fideicomisso: o fiduciário;

III - na doação: o donatário;

IV - na cessão de herança ou de bem ou direito a título não oneroso: o cessionário.

Parágrafo único - No caso do inciso III, se o donatário não residir nem for domiciliado no Estado, o contribuinte será o doador.”

(SÃO PAULO. Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. Lei Estadual nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000. Publicada no Diário Oficial do Estado de São Paulo de 29/12/2000, p. 6.)

Percebe-se, portanto, que no caso de uma doação a ente público realizada dentro do Estado de São Paulo, o ITCMD deveria ser recolhido pelo próprio ente da Administração, o que é vedado pelo próprio Código Tributário Nacional, em seus artigos 9º, inciso IV, alínea “a”, e 12. Esses artigos estabelecem a imunidade tributária

da Administração Pública, vedando que um ente federativo estabeleça tributos sobre os outros. *In verbis*:

“Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - cobrar imposto sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;”

(SÃO PAULO. Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. Lei Estadual nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000. Publicada no Diário Oficial do Estado de São Paulo de 29/12/2000, p. 6.)

“Art. 12. O disposto na alínea a do inciso IV do art. 9º, observado o disposto nos seus §§ 1º e 2º, é extensivo às autarquias criadas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, tão-somente no que se refere ao patrimônio, à renda ou aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes.”

(SÃO PAULO. Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. Lei Estadual nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000. Publicada no Diário Oficial do Estado de São Paulo de 29/12/2000, p. 6.)

É importante recordar, aqui, que apesar de a definição do sujeito passivo do ITCMD ser facultada pelo CTN aos Estados e Distrito Federal, a maioria dos estados da federação define, assim como o Estado de São Paulo, que o ITCMD deve ser recolhido pelo donatário ou beneficiário da doação. Apenas o Estado do Rio Grande do Sul, grifado em amarelo na tabela supra, estabelece, conforme o inciso I do artigo 8º da Lei Estadual nº 8.821, de 27 de janeiro de 1989, que nos casos de doações em que o doador é domiciliado ou reside no território nacional, ele é quem deve recolher o ITCMD.

Por outro lado, a mesma lei estadual estabelece, em seu inciso III e parágrafo 2º do seu artigo 7º, a isenção do ITCMD em doações para a União, para o Estado do Rio Grande do Sul ou para qualquer Município deste Estado, bem como às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder público, desde que o objeto da doação se destine às respectivas finalidades essenciais. Assim, caso decidisse realizar doação à Administração Pública, o doador estaria isento do recolhimento do ITCMD, conforme expressa determinação legal.

“Art. 7º - É isenta do imposto de transmissão:

(...)

III - na doação em que o donatário for a União, o Estado do Rio Grande do Sul ou Município deste Estado;

(...)

§ 2º - A isenção de que trata o inciso III é extensiva às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder público, desde que o objeto da doação se destine às respectivas finalidades essenciais.”  
(RIO GRANDE DO SUL. Assembleia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul. Lei Estadual nº 8.821, de 27 de janeiro de 1989. Publicada no Diário Oficial do Estado de São Paulo de 29/12/2000, p. 6.)

Percebe-se, assim, que o ITCMD não incidiria sobre as doações realizadas por particulares ao Poder Público. Isso porque vinte e cinco estados e o Distrito Federal estabelecem, em suas respectivas leis estaduais sobre o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação, que o pagamento desse tributo é de responsabilidade do donatário, que, no caso das doações em questão, seria o Poder Público ou alguma de suas autarquias, o que seria vedado pela própria Constituição Federal, conforme já explicado supra. Não obstante, no único Estado no qual essa vedação não se aplicaria (o Rio Grande do Sul), definido o doador como sujeito passivo da obrigação tributária, a própria legislação estadual isenta o contribuinte do pagamento desse tributo, de forma que é possível concluir que, no Brasil, não são tributadas pelo ITCMD as doações realizadas por particulares à Administração Pública.

### **3.2. DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Há que se analisar, a seguir, a possível incidência do Imposto sobre produtos Industrializados (IPI) sobre as doações. Conforme o artigo 46 do Código Tributário Nacional, esse imposto, de competência da União, tem como fato gerador o desembaraço aduaneiro de produtos estrangeiros, no caso das importações; a saída de produtos industrializados de estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, nos casos de operações internas; e a arrematação de produtos industrializados, quando apreendidos ou abandonados e levados à leilão. Os contribuintes deste tributo, por sua vez, estão descritos no artigo 51 do mesmo Código, que estabelece que o IPI deve ser recolhido pelo importador ou quem a lei a ele equiparar, no caso de produtos de procedência estrangeira; pelo industrial ou quem a lei a ele equiparar, no caso de operações internas; pelo comerciante que atua no comércio de

mercadorias que estão sujeitas ao IPI, no caso de fornecer tais produtos à industriais; ou pelo arrematante de produtos apreendidos ou abandonados levados à leilão.

Deve-se esclarecer, ainda, tal imposto incide mais de uma vez durante a cadeia de industrialização, consistindo, portanto, em imposto plurifásico. Apesar disso, o artigo 49 do CTN dispõe sobre a não-cumulatividade do mesmo, evitando que a cobrança do mesmo tributo seja realizada diversas vezes dentro da cadeia produtiva, utilizando como base de cálculo o valor total do produto.

“Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.  
Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes.”  
(BRASIL. Congresso Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Publicada no Diário Oficial da União de 27/10/1966, Seção I, p. 12.451.)

Dessa forma, fica estabelecido pela legislação que cada empresa envolvida no processo de produção e comercialização do produto deve ajustar a sua base de cálculo conforme o valor agregado ao produto devido à sua atuação. Portanto, o montante devido pelo contribuinte a título de IPI deve ser calculado através do cálculo da diferença entre o imposto incidente sobre os produtos que saírem do estabelecimento e o valor dos tributos já recolhidos referentes aos produtos adquiridos para serem utilizados na fabricação ou comercialização do produto final.

Passamos, então, à análise da incidência desse tributo sobre as doações de bens móveis realizadas por particulares ao Poder Público. Para isso, é necessário esclarecer, de início, que esse tributo só poderia ser cobrado nos casos em que o doador dos bens móveis, que serão recebidos pela Administração, for o próprio fabricante desses bens, uma vez que esse imposto deve incidir sobre o industrial ou sobre comerciantes que comercializem, com industriais, insumos sujeitos ao IPI. Percebe-se, assim, que o IPI não poderia incidir sobre quaisquer doações realizadas por pessoas físicas ou por pessoas jurídicas de direito privado que não doarem objetos de sua própria fabricação.

Explicada tal situação, deve-se esclarecer, aqui, que a saída de um produto industrializado da indústria em que foi produzido já basta para caracterizar o fato

gerador do IPI. Não há, portanto, nenhuma previsão na legislação que estabeleça a não-incidência do IPI em uma doação de bens móveis ao Poder Público, não havendo subsídios para que se defenda a não aplicabilidade desse tributo sobre os bens móveis doados por seus próprios fabricantes à Administração Pública

A base de cálculo, porém, deve ser discutida. Conforme estabelece o artigo 47 do Código Tributário Nacional, a base de cálculo do IPI é composta pelo preço normal do produto acrescido do Imposto sobre a Importação, das taxas exigidas para entrada do produto no País e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis, no caso de produto de procedência estrangeira; e no caso de produtos de fabricação nacional, pelo preço normal do produto acrescido do da operação de que decorrer a saída da mercadoria e, na falta desse valor, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente. Nesse mesmo sentido, o Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, define, em seu artigo 192, que o valor tributável para que se faça o cálculo dos valores devidos a título de IPI é correspondente ao preço corrente do produto no mercado atacadista da praça do remetente.

“Art. 192. Considera-se valor tributável o preço corrente do produto ou seu similar, no mercado atacadista da praça do remetente, na forma do disposto nos arts. 195 e 196, na saída do produto do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, quando a saída se der a título de locação ou arrendamento mercantil ou decorrer de operação a título gratuito, assim considerada também aquela que, em virtude de não transferir a propriedade do produto, não importe em fixar-lhe o preço.”  
(BRASIL. Presidência da República. Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. Publicado no Diário Oficial da União de 16/06/2010, Seção I, p. 4.)

Fica definido, assim, que mesmo quando a operação for realizada a título gratuito, este tributo ainda deve ser recolhido pelo industrial ou por qualquer outro dos contribuintes desse imposto que se disponha a realizar uma doação ao Poder Público.

Há que se observar, também, os efeitos que a incidência do ICMS poderá causar sobre a incidência do IPI. Isso porque o artigo 47 do Código Tributário Nacional explicita, em seu inciso II, alínea “a”, que os valores da operação de que decorrer a saída da mercadoria devem compor, nos casos de produtos produzidos dentro do território nacional, por quaisquer dos contribuintes previstos no artigo 51 deste mesmo Código. Nesse exato diapasão, o STJ decidiu, em 2010, sobre a inclusão do ICMS na

base de cálculo do IPI. No referido julgamento, a Segunda Turma do STJ reafirmou o entendimento, pacífico na jurisprudência da corte, de que o ICMS é parte integrante da base de cálculo do IPI. *In verbis*:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO IPI. **1. A jurisprudência desta Corte é pacífica em proclamar a inclusão do ICMS na base de cálculo do IPI.** Precedentes: REsp. Nº 610.908 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 20.9.2005, AgRg no REsp. Nº 462.262 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 20.11.2007. 2. Recurso especial não provido.” (grifado)  
(BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 675.663/PR, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 24/8/2010, DJe de 30/9/2010)

Assim, a incidência do ICMS sobre a doação realizada por um industrial ao Poder Público pode, portanto, impactar diretamente nos valores devidos por esse industrial a título de IPI sobre a doação realizada, majorando a base de cálculo deste tributo de acordo com a alíquota aplicável de ICMS.

É possível perceber, assim, caso uma indústria doasse bens de sua própria produção a um ente público, os cálculos dos tributos a serem recolhidos devem seguir uma lógica específica, tanto para o ICMS quanto para o IPI. Assim, inicialmente, seria necessário calcular o ICMS devido sobre a operação aplicando as alíquotas específicas sobre o valor de mercado do bem doado. Após a realização do referido cálculo, cujo resultado corresponderia ao valor devido a título de ICMS, o próximo passo seria somar esse resultado ao valor de mercado do bem doado, para que fosse obtida a base de cálculo do IPI. Então, deveria ser aplicada a alíquota específica do IPI sobre a soma do valor de mercado do bem doado e do valor devido pelo doador a título de ICMS sobre a doação, obtendo, assim, o montante do IPI a ser recolhido.

### **3.3. DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)**

Por último, é necessário analisar, então, a incidência do ICMS sobre essas doações. Nos termos do *caput* do artigo 155 e de seu inciso II e parágrafo 2º, o Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços consiste em tributo não-cumulativo de competência dos Estados, incidente sobre a circulação de mercadorias,

sobre a entrada de mercadorias importadas no território e sobre alguns tipos de serviços. Isso significa que o ICMS deve ser calculado apenas sobre o valor agregado em cada etapa da circulação de mercadorias ou da prestação de serviços, impedindo que o imposto seja cobrado repetidamente em todas as fases da cadeia produtiva, popularmente conhecida como "cobrança em cascata". O contribuinte deve, então, compensar o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com os valores já recolhidos nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. Ou seja, se uma empresa comprou uma mercadoria e pagou ICMS sobre essa compra, essa mesma empresa poderá deduzir esse valor já pago do valor a ser pago a título de ICMS sobre a venda dessa mesma mercadoria.

No caso da circulação de mercadorias, especificamente, é imperioso observar o que caracterizaria, de fato, a circulação de uma mercadoria aos olhos da Lei tributária. Conforme explica Paulo Barros de Carvalho, a circulação de uma mercadoria restaria caracterizada pela transferência de sua propriedade entre duas pessoas.

“O direito, ao criar suas próprias realidades, atribuiu à expressão ‘operações de circulação de mercadorias’ o significado de ‘transferência de sua titularidade.’”

(CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método – 7. Ed. rev. – São Paulo: Noeses, 2018, páginas 753/754)

Percebe-se, assim, que o fato de uma mercadoria ser fruto de uma doação não implicaria na isenção do ICMS, uma vez que a transferência da titularidade da mercadoria ainda ocorre, mesmo que não gere receita.

Contudo, deve-se trazer à luz a decisão do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.125.133/SP. O referido julgado, apesar de não tratar exatamente da incidência do ICMS sobre doações (trata-se da incidência de ICMS em transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa), levantou alguns pontos extremamente pertinentes para a discussão do tema. Na ementa do referido julgado, o STJ expressou que, para que restasse caracterizada a circulação de mercadorias, seria necessário que ocorressem, concorrentemente na operação, a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade.

**“4. A circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade.”** (grifado)  
 (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.125.133/SP, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 25/08/2010, DJe de 10/09/2010)

Nesse exato diapasão vem o julgamento do Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.255.885/MS, sob o tema de Repercussão Geral nº 1.099. Nesse julgado, o Supremo Tribunal Federal discutiu a incidência do ICMS sobre o deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos, do mesmo contribuinte, localizados em estados distintos. Essa incidência foi afastada pelo STF, que firmou a seguinte tese:

**“Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia.”** (grifado)  
 (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.255.885/MS, relator Ministro Presidente, Tribunal Pleno, julgado em 14/08/2020, DJe de 15/09/2020)

Percebe-se, assim, que os entendimentos tanto do STF quanto do STJ são no sentido de que, para que seja caracterizada a incidência do ICMS, é necessária não somente a circulação jurídica da mercadoria, mas também a realização de ato de mercancia, que também depende da finalidade de obtenção do lucro. Nas palavras do professor Roque Antonio Carrazza:

**“(...) para que um ato configure operação mercantil é mister que: a) seja regido pelo Direito Comercial; b) tenha sido praticado num contexto de atividades empresariais; c) tenha por finalidade, pelo menos em linha de princípio, o lucro (resultados econômicos positivos); e d) tenha por objeto uma mercadoria.”** (grifado)  
 (CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. 14ª Edição. Malheiros Editores. São Paulo: 2009. p. 39.)

A definição de “mercadoria”, portanto, faz grande diferença na análise do tema em questão, uma vez que a descaracterização da condição de “mercadoria” de um produto poderia afastar consigo a incidência do ICMS. Dito isso, coloca-se que, conforme leciona Roque Antonio Carrazza, seria necessária a prática de uma operação mercantil para que o bem assumisse a condição de mercadoria. Nas palavras do professor:

**“Não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas só aquele que se submete à mercancia. Podemos, pois, dizer que toda mercadoria é bem móvel, mas nem todo bem móvel é mercadoria. Só o bem móvel**

**que se destina à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria".** (grifado)  
(CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. 7ª Edição. Malheiros Editores. São Paulo: 2001. p. 39.)

Os precedentes e as doutrinas apresentados seriam relevantes, portanto, para a análise do caso concreto, já que na doação de bens móveis, especialmente quando destinada a órgãos públicos, não há que se falar em finalidade de obtenção de lucro ou em ato de mercancia. Muito pelo contrário, a finalidade das referidas doações seria apenas suprir necessidades estatais e a sua realização geraria somente custos ao doador, não gerando e nem pretendendo gerar o lucro, o que, conforme o entendimento estabelecido nos presentes julgados e nas doutrinas apresentadas, já afastaria a prática de ato mercantil, a configuração dos bens doados como mercadorias e, assim, a incidência do ICMS.

Apesar disso, o próprio Roque Antonio Carrazza explica que, em tese, o ICMS também incidiria sobre as doações, uma vez que, como já atestado anteriormente, a natureza jurídica da doação não afastaria a efetiva circulação da mercadoria.

**"(...) não é somente a compra e venda de mercadorias que abre espaço a este imposto, senão também a troca, a doação, a dação em pagamento etc. todas estas 'operações' propiciam a circulação jurídica de mercadorias e, em tese, são passíveis de tributação pelo ICMS"** (grifado)  
(CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. 10ª Edição. Malheiros Editores. São Paulo: 2005. p. 40.)

Nesse mesmo sentido é o parágrafo 2º do artigo 2º da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Nesse dispositivo fica explícito que a incidência do ICMS independe da natureza jurídica da operação que o constitua. Assim, o referido dispositivo pode ser interpretado como uma forma de garantir a incidência do ICMS mesmo em ocasiões em que de fato de a transferência da titularidade do bem tenha ocorrido por meio de uma doação, desconsiderando o objetivo de obtenção de lucro ou a existência de um ato de mercancia como fatores relevantes para a incidência do tributo ora discutido.

"Art. 2º O imposto incide sobre:  
I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;  
(...)  
**§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.**" (grifado)

(BRASIL. Congresso Nacional. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Publicada no Diário Oficial da União de 16/09/1996, p. 18.261, col. 1.)

Não obstante, é importante mencionar, ainda, a Resposta à Consulta Tributária nº 27.198/2023, de 02 de março de 2023, publicada em 03 de março de 2023. Na referida resposta, a Fazenda do Estado de São Paulo esclareceu, especificamente, que, no Estado de São Paulo, o ICMS deve ser aplicado à doação de mercadorias para pessoas físicas ou jurídicas. Na mesma resposta, a Fazenda do Estado de São Paulo ainda reafirmou a necessidade de emissão de Nota Fiscal referente à remessa, a título de doação, quando a mercadoria sair do estabelecimento do doador, devendo conter o devido destaque do imposto e indicando obrigatoriamente o nome/razão social, o CPF/CNPJ e o endereço do destinatário.

“Ementa: ICMS – Obrigações Acessórias – Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) – Doação de mercadorias para pessoa física ou jurídica – Emissão de documento fiscal – Dados do destinatário.

**I. Enquadra-se como operação relativa à circulação de mercadorias sujeita ao ICMS a doação de mercadorias para pessoa física ou jurídica.**

II. A Nota Fiscal referente à remessa, a título de doação, deverá ser emitida no momento da saída da mercadoria do estabelecimento do doador com o devido destaque do imposto, devendo indicar obrigatoriamente o nome/razão social, CPF/CNPJ e endereço do destinatário.” (grifado)

(SÃO PAULO. Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Resposta à Consulta Tributária nº 27.198/2023. de 02 de março de 2023. Publicado no Diário Eletrônico da Fazenda de São Paulo em 03/03/2023.)

Conforme a legislação atual, a única exceção reconhecidamente admitida para a isenção do pagamento do ICMS seria a hipótese de doações efetuadas a entidades governamentais ou entidades assistenciais, reconhecidas como de utilidade pública, para assistência de vítimas de calamidade pública decretada por ato de autoridade competente.

Por outro lado, tanto a Lei Complementar nº 87 de 1996 quanto o entendimento do professor Roque Carrazza parecem tratar de doações entre pessoas físicas e/ou jurídicas de direito privado. Isso porque, apesar da vasta discussão acerca da incidência do imposto sobre os diferentes tipos de operação ou sobre transferências de mercadorias entre empresas de um mesmo contribuinte, há pouquíssimas discussões acerca da incidência do ICMS em doações à própria Administração.

Conforme já citado supra, para que um ato seja considerado como um ato mercantil e o objeto doado seja considerado, portanto, uma mercadoria, é necessário que tal ato seja regido pelo Direito Comercial, que é parte integrante do Direito Privado. Isso significa que o Direito Comercial deve ser aplicado às relações entre particulares, ou seja, entre pessoas físicas e/ou jurídicas de direito privado, regulamentando as relações jurídicas do comércio, incluindo os locais, contratos e atos comerciais e com o foco na proteção dos interesses privados.

O caso em discussão, porém, não envolve uma relação jurídica entre pessoas de direito privado, mas uma relação jurídica entre uma pessoa jurídica de direito privado (o doador) e uma pessoa jurídica de direito público (o donatário). Assim, a presente relação deve ser regida, na verdade, de acordo com o Direito Administrativo, parte integrante do Direito Público e que, portanto, disciplina os interesses do Estado e defende o interesse público, soberano ao interesse privado.

Definido que a situação deve ser regida conforme o Direito Administrativo, deve-se considerar o princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado, fundamentado na ideia de que a Administração Pública é obrigada a agir em nome da coletividade e, portanto, seus atos e decisões devem priorizar o bem-estar da sociedade como um todo. Considerando o caso concreto, a tributação das doações por particulares ao Poder Público, embora possa parecer benéfica à sociedade por tratar-se de uma receita a ser recebida pelo Estado, pode atentar contra o próprio interesse público.

Isso porque a tributação de uma doação, realizada de boa-fé por um particular após uma solicitação formal, via ofício, de um determinado órgão público, pode desencorajar este particular a realizar a doação, visto que além de arcar com os custos de produção ou com a compra do bem que será doado ao próprio Estado, ainda haverá a obrigação de recolher imposto sobre uma operação que, ao final do dia, só lhe rendeu custos. Há que se considerar, também, que caso esses particulares se recusassem a efetuar a doação solicitada pelo Estado, o que é seu direito, o Estado incorreria em custos para a reposição do item solicitado, que com certeza seriam maiores do que a receita não auferida com os impostos provenientes da doação, haja vista que o imposto seria calculado com a aplicação de uma alíquota, em

porcentagem, calculada sobre o valor do produto doado e, no caso de o Estado ser obrigado a comprar o produto solicitado, gastaria o valor integral do produto.

Utilizando o Estado de São Paulo como exemplo, em uma situação em que a cobrança do ICMS sobre a doação de um produto ao próprio Estado geraria uma obrigação tributária ao doador no valor de 4% (quatro por cento) do valor total do produto doado. Nesse caso, caso o doador, para não ser obrigado a recolher o tributo sobre um produto que, ao final do dia, já lhe causaria apenas prejuízo, desista de realizar a doação, o Estado não somente deixará de receber os 4% (quatro por cento) do valor total do produto, mas também será obrigado a pagar o valor total desse mesmo produto para comprá-lo. Isso significaria que, ao final do dia, o Estado teria um prejuízo maior cobrando o tributo e dificultando a doação do que teria se recebesse, sem tributação, o bem doado.

Matematicamente falando, caso o doador do produto recebesse a isenção do ICMS para o produto doado, o prejuízo do Estado estaria na casa dos 4% (quatro por cento) do valor total do produto, que deixariam de entrar nos cofres públicos. Caso os doadores, porém, se recusassem a realizar a doação, o Estado seria obrigado a comprar o produto dentro das condições de mercado, sendo obrigado a pagar 100% (cem por cento) do valor do produto. Na segunda situação descrita, o Estado receberia os 4% referentes ao ICMS pagos pelo vendedor do produto, mas a operação total incorreria num prejuízo 92% (noventa e dois por cento) maior do que se a doação fosse concretizada.

Já para o contribuinte, a situação é inversa: caso realizasse a doação sem que incidisse o ICMS, a empresa já estaria disposta a suportar um prejuízo de 100% (cem por cento) do valor do produto para suprir a necessidade estatal. No caso, porém, de o Estado obrigar a empresa a recolher o ICMS sobre a doação, essa empresa teria seu prejuízo majorado em 4% (quatro por cento) do valor total da operação. Com uma possível desistência na realização dessa doação, a empresa apenas seria obrigada a recolher os 4% (quatro por cento) relativos ao ICMS e revenderia seu produto no mercado, a preço de varejo, reduzindo em 100% o prejuízo suportado.

Resta evidente, portanto, que a cobrança do ICMS na situação descrita não somente seria claramente injusta e desproporcional em relação ao doador, a quem seriam impostos prejuízos descabidos, mas também atentariam contra o próprio interesse público, desencorajando a realização de doações e, assim, onerando ainda mais os cofres públicos.

## CONCLUSÃO

Diante do exposto, é perceptível que a tributação incidente sobre as doações realizadas por pessoas físicas ou jurídicas de direito privado ao Poder Público continua sendo um tema nebuloso no ordenamento jurídico brasileiro, havendo pouquíssimos artigos, ou mesmo jurisprudências, sobre o tema. Apesar de haver um Decreto e uma Instrução Normativa cujo objetivo específico é a regulamentação desse tipo de doação, ambos os atos normativos citados tratam apenas dos aspectos materiais, formais e éticos do tema, de modo que as nuances tributárias decorrentes da realização dessa operação foram deixados completamente à margem da discussão.

Resta evidente, assim, que essa falta de regulamentação ou mesmo de discussão sobre as implicações tributárias dessas doações acabam por desencorajar quaisquer particulares a doarem quaisquer bens móveis ou serviços à Administração, já que não haveria como o doador saber, com certeza, quais seriam os tributos a serem recolhidos por ele. Assim, para além do prejuízo financeiro decorrente da doação de um bem móvel que outrora seria vendido, a realização da doação ainda representaria um risco, para o doador, de uma autuação pelo Fisco devido aos valores não recolhidos pelo contribuinte decorrentes da doação.

Pontua-se, então, que, em teoria, nos termos da legislação brasileira vigente e amplamente discutida na presente pesquisa, incidiriam, sobre quaisquer doações de bens móveis, o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Deve-se considerar, porém, as condições específicas da hipótese discutida, na qual o donatário constitui pessoa jurídica de direito público.

Tal peculiaridade na realização de uma doação deve ser considerado, assim, como peça-chave para a definição de quais tributos devem incidir sobre a operação, uma vez que o fato de o donatário ser uma pessoa jurídica de direito público, apesar de parecer irrelevante para o estudo do tema ora analisado, constitui um dos principais pontos para que seja possível entender a tributação dessas doações, já que a

condição em questão já possuiria, por si só, o poder de afastar a incidência tanto do ITCMD quanto do ICMS na doação.

Dito isso, deve-se lembrar que, quanto ao ITCMD, é sabido que 25 (vinte e cinco) dos 26 (vinte e seis) estados da Federação e o Distrito Federal escolheram por estabelecer, em suas respectivas legislações estaduais/distrital, que o recolhimento do ITCMD consiste em obrigação assumida pelo beneficiário da doação, que no caso seria o Poder Público. Dessa forma, é perceptível que a cobrança do referido tributo por qualquer um dos referidos estados se mostraria inconstitucional, já que conforme a própria Constituição Federal, é vedado a qualquer dos entes federativos que institua impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros, bem como a qualquer uma de suas autarquias. Resta evidente, portanto, que é impossível a cobrança do ITCMD sobre as doações realizadas à Administração Pública tanto nos referidos estados quanto no Distrito Federal.

É sabido, também, que o único estado brasileiro que obrigou o recolhimento do ITCMD pelo doador, o Estado do Rio Grande do Sul, estabeleceu em sua lei estadual, de forma expressa, a isenção do ITCMD sobre doações cujos beneficiários sejam a União, o Estado do Rio Grande do Sul ou qualquer município do referido estado, bem como quaisquer autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público. Assim, mesmo no único Estado da Federação em que o doador deve assumir o débito tributário gerado pela doação, não deve ser recolhido o ITCMD sobre doações ao Poder Público.

Assim, resta claro que, nas doações de bens móveis por particulares ao Poder Público, não há que se falar no pagamento do ITCMD, tanto pela imunidade tributária da Administração Pública disciplinada pela Constituição, nos casos em que o tributo é devido pelo donatário; quanto pela isenção expressa na legislação local, no caso do Estado do Rio Grande do Sul.

Por outro lado, no caso da doação por uma indústria, de bens móveis fabricados por si, ser realizada ao Poder, pôde-se concluir pela incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) sobre os bens móveis doados à Administração. Isso porque o referido imposto, que tem como contribuintes possíveis, no caso analisado,

o industrial ou o importador do bem móvel doado, tem como fato gerador a saída jurídica do produto industrializado do estabelecimento onde foi produzido. É notável, portanto, que a existência de uma contrapartida ou de uma operação comercial é irrelevante para a caracterização do fato gerador do tributo em questão, conforme expresso na legislação.

Dessa forma, ainda que o industrial ou o importador de produtos industrializados realizasse quaisquer tipos de doações de bens móveis, produzidos ou importados por si, à Administração Pública, estaria caracterizado o fato gerador do referido tributo, gerando a obrigação tributária do doador. Deve-se considerar, ainda, o impacto que a incidência do ICMS geraria sobre o cálculo dos valores a serem recolhidos a título de IPI, uma vez que, conforme exposto na presente pesquisa, caso seja considerado que deve incidir o ICMS sobre a doação, o valor devido a título de ICMS deve ser incluído na base de cálculo do IPI.

Por fim, pôde-se concluir através do apresentado que a incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre as referidas doações é, de fato, a mais controversa e questionável, já que para que seja possível falar na incidência do ICMS, são necessários dois fatores: a circulação da mercadoria e a caracterização do ato de mercancia. Através das definições e doutrinas citadas, é possível perceber que apesar de os bens doados realmente circularem, tanto a configuração de um ato de mercancia quanto o enquadramento dos objetos doados como “mercadorias” devem ser rechaçadas.

Isso porque, para que seja configurado um ato de mercancia, deve-se presumir que a relação entre as partes envolvidas no ato seja uma relação comercial e, portanto, regida pelo Direito Comercial, que por sua vez é parte integrante do direito privado; bem como a finalidade de obtenção de lucro pela parte que, no caso, realizaria a doação. Percebe-se, porém, a ausência de um ato de mercancia na operação ora analisada, uma vez que apesar de ocorrer, de fato, a transferência jurídica da propriedade do bem móvel doado, não há que se falar em finalidade de obtenção de lucro, tendo os referidos bens sido doados, gratuitamente, à própria Administração Pública. Não há que se falar, também, em relação comercial entre o doador e o donatário, uma vez que o donatário em questão consiste, como dito

anteriormente, em pessoa jurídica de direito público e que, portanto, deve ter suas ações e regulamentações regidas pelo direito público, nos termos do Direito Administrativo. Resta impossibilitada, assim, a caracterização da relação comercial, que deveria ter suas regras e seu regime estabelecidos pelo próprio Direito Comercial, como explicado supra.

Apesar disso, é evidente que tais condições não vêm sendo observadas na prática, uma vez que conforme evidenciado pela própria Fazenda Pública do Estado de São Paulo, o Fisco estadual segue, sem que haja uma legislação sobre o tema, o entendimento de que o ICMS incide e deve ser recolhido pelos doadores em quaisquer doações, ficando escancarada a violação ao princípio da estrita legalidade com a tributação de uma operação não comercial como se esta fosse, onerando injusta e desproporcionalmente o contribuinte que, por livre e espontânea vontade, decida por agir de forma a atender às necessidades estatais e/ou populares através da doação de bens móveis ao Poder Público.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 27 de outubro de 1966. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm). Acesso em: 24 de outubro de 2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 24 de outubro de 2024.

BRASIL. **Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010**. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 16 de junho de 2010. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm). Acesso em: 24 de outubro de 2024.

BRASIL. **Decreto nº 9.764, de 11 de abril de 2019**. Dispõe sobre o recebimento de doações de bens móveis e de serviços de pessoas físicas ou jurídicas de direito privado pelos órgãos e pelas entidades da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 12 de abril de 2019. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/decreto/d9764.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/d9764.htm). Acesso em: 24 out. 2024.

BRASIL. **Instrução Normativa nº 6, de 12 de agosto de 2019**. Regulamenta o Decreto nº 9.764, de 11 de abril de 2019, que dispõe sobre o recebimento de doações de bens móveis e de serviços de pessoas físicas ou jurídicas de direito privado pelos órgãos e pelas entidades da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 13 de agosto de 2019. Disponível em: <https://www.gov.br/compras/pt-br/acesso-a->

[informacao/legislacao/instrucoes-normativas/instrucao-normativa-no-6-de-12-de-agosto-de-2019](#). Acesso em: 24 de outubro de 2024.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Diário Oficial da União: Brasília, DF, 16 de setembro de 1996. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em: 24 de outubro de 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (STJ). **Recurso Especial nº 675.663/PR**. Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 24 de agosto de 2010. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 30 de setembro de 2010. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?num\\_registro=200401251439](https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?num_registro=200401251439). Acesso em: 24 out. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (STJ). **Recurso Especial nº 1.125.133/SP**. Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 25 de agosto de 2010. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 10 de setembro de 2010. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200900339844&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.eas>. Acesso em: 24 de outubro de 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.255.885/MS**. Relator Ministro Presidente, Tribunal Pleno, julgado em 14 de agosto de 2020. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 15 de setembro de 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5854428>. Acesso em: 24 de outubro de 2024.

CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 7ª ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018.

RIO GRANDE DO SUL (Estado). **Lei Estadual nº 8.821, de 27 de janeiro de 1989**. Institui o Imposto sobre a Transmissão "Causa Mortis" e Doação, de quaisquer bens ou direitos. Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul: Porto Alegre, RS, 30 de janeiro de 1989. Disponível em: <https://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei%20n%C2%BA%2008.821.pdf>. Acesso em: 24 de outubro de 2024.

SÃO PAULO (Estado). **Lei Estadual nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000**. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD. Diário Oficial do Estado de São Paulo: São Paulo, SP, 29 de dezembro de 2000. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2000/lei-10705-28.12.2000.html>. Acesso em: 24 de outubro de 2024.

SÃO PAULO (Estado). Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. **Resposta à Consulta Tributária nº 27.198/2023, de 2 de março de 2023**. Diário Eletrônico da Fazenda de São Paulo, São Paulo, SP, 3 de março de 2023. Disponível em: [https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC27198\\_2023.aspx](https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC27198_2023.aspx). Acesso em: 24 out. 2024.