



Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 72 - Cosit

Data 25 de junho de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

DOAÇÃO DE IMÓVEL REALIZADA ENTRE EMPRESAS ESTATAIS, CUJO OBJETO SOCIAL É A EXPLORAÇÃO DE ATIVIDADES ECONÔMICAS EM SENTIDO ESTRITO.

Na espécie dos autos, a doação de bem imóvel constitui acréscimo patrimonial para a pessoa jurídica donatária e, como tal, deve integrar o lucro real tributável.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 150, VI, “a”, e §§ 2º e 3º, e art. 173, § 1º, II, e § 2º; Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), art. 43; Lei nº 6.404, de 1976, art. 187, IV; Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil) art. 538; Lei nº 12.973, de 2014, art. 30; Lei nº 13.303, de 2016; Decreto nº 3.000, de 1999, arts. 392 e 443; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 198; Pareceres Normativos CST nº 144, de 1973, nº 112, de 1978, e nº 113, de 1978.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

DOAÇÃO DE IMÓVEL REALIZADA ENTRE EMPRESAS ESTATAIS, CUJO OBJETO SOCIAL É A EXPLORAÇÃO DE ATIVIDADES ECONÔMICAS EM SENTIDO ESTRITO.

Na espécie dos autos, a doação de bem imóvel constitui acréscimo patrimonial para a pessoa jurídica donatária e, como tal, deve integrar a base de cálculo da CSLL.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 150, VI, “a”, e §§ 2º e 3º, e art. 173, § 1º, II, e § 2º; Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), art. 43; Lei nº 6.404, de 1976, art. 187, IV; Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil) art. 538; Lei nº 12.973, de 2014, art. 30; Lei nº 13.303, de 2016; Decreto nº 3.000, de 1999, arts. 392 e 443; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 198; Pareceres Normativos CST nº 144, de 1973, nº 112, de 1978, e nº 113, de 1978.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

DOAÇÃO DE IMÓVEL REALIZADA ENTRE EMPRESAS ESTATAIS, CUJO OBJETO SOCIAL É A EXPLORAÇÃO DE ATIVIDADES ECONÔMICAS EM SENTIDO ESTRITO.

Na espécie dos autos, a doação de bem imóvel constitui acréscimo patrimonial para a pessoa jurídica donatária, configurando auferimento de receita sujeita à incidência da Cofins não cumulativa.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 150, VI, “a”, e §§ 2º e 3º, e art. 173, § 1º, II, e § 2º; Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), art. 43; Lei nº 6.404, de 1976, art. 187, IV; Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil) art. 538; Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, caput, § 3º, IX; Lei nº 12.973, de 2014, art. 30; Lei nº 13.303, de 2016; Decreto nº 3.000, de 1999, arts. 392 e 443; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 198; Pareceres Normativos CST nº 144, de 1973, nº 112, de 1978, e nº 113, de 1978.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

DOAÇÃO DE IMÓVEL REALIZADA ENTRE EMPRESAS ESTATAIS, CUJO OBJETO SOCIAL É A EXPLORAÇÃO DE ATIVIDADES ECONÔMICAS EM SENTIDO ESTRITO.

Na espécie dos autos, a doação de bem imóvel constitui acréscimo patrimonial para a pessoa jurídica donatária, configurando auferimento de receita sujeita à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 150, VI, “a”, e §§ 2º e 3º, e art. 173, § 1º, II, e § 2º; Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), art. 43; Lei nº 6.404, de 1976, art. 187, IV; Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil) art. 538; Lei nº 10.637, art. 1º, caput, § 3º, X; Lei nº 12.973, de 2014, art. 30; Lei nº 13.303, de 2016; Decreto nº 3.000, de 1999, arts. 392 e 443; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 198; Pareceres Normativos CST nº 144, de 1973, nº 112, de 1978, e nº 113, de 1978.

Relatório

Trata-se de consulta formalizada pela pessoa jurídica em epígrafe, que se identifica como empresa pública estadual, dotada de personalidade jurídica de direito privado e tributada com base no lucro real. Afirma estar prestes a receber em doação um imóvel de outra empresa pública estadual, constituída sob a forma de sociedade anônima, controlada por certa unidade federativa. Esclarece que já vem ocupando o referido imóvel por meio de contrato de concessão de direito real de uso, visto que nele está instalada sua filial.

2. Alega que um decreto estadual de 1935 estabeleceu a implantação de uma escola de indústria agrícola naquele imóvel e que, posteriormente, este foi incorporado ao patrimônio da Secretaria de Agricultura, de conformidade com uma lei datada de 1956. A requerente informa ter sido criada em 1974, quando incorporou a seu patrimônio o indigitado bem. Salienta que, em 2002, a estatal doadora arrematou em leilão o imóvel em causa, dando início à sua ocupação por concessão de direito real de uso.

3. De seguida, alude ao tratamento tributário relativo às *subvenções governamentais para investimento* e colaciona o art. 443 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda); o art. 112 da Instrução Normativa RFB nº 1.515, de 24 de novembro de 2014 [atualmente revogado, vigendo em seu lugar o art. 198 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017]; o art. 45, I, do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002 [que aprova o Regulamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, dispositivo este que isenta dessas contribuições as receitas dos recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista], bem como o art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

4. Neste rumo, a postulante formula dois quesitos, como sejam:

a) pode a consulente beneficiar-se da isenção de tributos federais na operação descrita, com base nos mencionados dispositivos legais?

b) a pretendida isenção alcançaria o IRPJ, a CSLL, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins?

5. Alfim, presta as declarações estilo requeridas em sede de consulta, nos termos do art. 3º, § 2º, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

6. É o relatório, com supressões decorrentes da síntese.

Fundamentos

7. À partida, cumpre sublinhar que o feito sob exame preenche os requisitos legais de admissibilidade, tendo a interessada demonstrado, inclusive, sua vinculação com o fato objeto da consulta, bem como a efetiva possibilidade da sua ocorrência, a teor do § 8º do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, razão por que esta Autoridade deve dele conhecer.

8. Nada obstante, frisa-se que a consulta não sobrestá o prazo para recolhimento de tributo retido na fonte nem o para entrega de declaração de rendimentos ou cumprimento de outras obrigações acessórias, tampouco convalida informações nela apresentadas, sem prejuízo do poder-dever da Autoridade Administrativa de verificar o efetivo enquadramento na hipótese abrangida pela respectiva solução, por meio de procedimento fiscal, forte no art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 9º, 11 e 28 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013. Acentue-se, porém, que “os efeitos da consulta que se reportar a situação não ocorrida somente se aperfeiçoarão se o fato concretizado for aquele sobre o qual versara a consulta previamente formulada” (cfr. Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 12).

9. Sendo assim, inicialmente, importa analisar a natureza das atividades realizadas pelas empresas estatais envolvidas na doação em apreço. Nesta esteira, observa-se que a finalidade legal da peticionante consiste em desenvolver pesquisas e experimentações relacionadas direta e indiretamente com a agropecuária (cfr. fls. 12-13).

10. Por seu turno, a Lei Estadual nº 14.892, de 17 de dezembro de 2003, preconiza que a empresa doadora tem como objeto a promoção do desenvolvimento econômico do Estado em que se encontra localizada, mediante a atuação, em caráter complementar, voltada para o investimento estratégico em atividades, setores e empresas que tenham grande potencial de assegurar, de forma perene e ambientalmente sustentável, o aumento da renda e do bem-estar

social e humano da população estadual, cabendo-lhe exercer as atribuições especificadas em seu estatuto, especialmente nas áreas da economia que aquele diploma legal refere. Ademais, nota-se que a Lei Local nº 22.828, de 3 de janeiro de 2018, autoriza a transformação da referida empresa pública em sociedade de economia mista, mantida a forma de sociedade anônima, com possibilidade de transferência do seu controle acionário, atualmente detido pelo Governo do Estado, mediante autorização legislativa.

11. Reza a Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

[...]

§ 2º A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

[...]

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§ 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

[...]

II - a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

[...]

§ 2º As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

12. Não obstante as disposições supratranscritas, recorde-se que é assente a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de entender que a imunidade a impostos prevista no art. 150, VI, "a", e § 2º, do Diploma Magno alcança também as empresas públicas e sociedades de economia mista se forem prestadoras de serviços públicos de execução obrigatória e exclusiva do Estado (cfr., por exemplo, RE 253.472/SP, RE-AGR 363.412/BA, RE 407.099/RS, RE 580.264/RS, ARE 638.315/BA e AC 1.550/RO).

13. No entanto, cabe ressaltar que não se reconhece, absolutamente, a possibilidade de gozo da citada imunidade pelas empresas públicas e sociedades de economia mista cujo objeto seja a exploração de atividades econômicas em sentido estrito, nos termos do art. 173 do Texto Constitucional.

14. Destarte, visto que as atividades realizadas pelas empresas de que trata o presente feito não consistem na prestação de serviços públicos de execução obrigatória e exclusiva do Estado, segue-se que estas não podem gozar da desoneração de impostos prevista no art. 150, VI, "a", e § 2º, da Carta Política, à luz da jurisprudência do Pretório Excelso.

15. Relativamente à figura da doação, preceitua o art. 538 do Código Civil, instituído pela Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002:

Art. 538. Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra.

16. O Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação (CST) nº 113, de 29 de dezembro de 1978, publicado no Diário Oficial da União de 11 de janeiro do ano seguinte, esclarece:

1. Em exame o tratamento fiscal para as Doações, incluídas no § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598/77, principalmente no tocante às matérias relacionadas quanto ao seu conteúdo, avaliação e contribuintes a que se aplica.

2. CONTEÚDO DAS DOAÇÕES

2.1. A Doação é um instituto do Direito Civil e está assim delineado no art. 1.165 do Código Civil [trata-se do Código instituído pela Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916]:

"Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra, que os aceita."

2.2. Dada a sua natureza contratual, exige o concurso de duas partes: o doador e o donatário. O doador intervém, na relação contratual, com o *animus donandi* transferindo um bem de seu patrimônio para o donatário. Este, por sua vez, interfere no contrato mediante a aceitação da generosidade. No dizer do mestre Washington de Barros Monteiro (*in* "Direito das Obrigações"), "ao empobrecimento do primeiro deve responder correlato enriquecimento do segundo".

2.3. O § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598/77 está, obviamente, disciplinando as Doações sob o prisma do donatário, isto é, daquele que se enriquece com a liberalidade. Daí por que a matéria está incluída na seção dedicada às normas sobre os "Resultados Não Operacionais" e, em princípio, as Doações são tributáveis por integrarem esses resultados. Para não serem tributáveis, as Doações deverão se submeter a um tratamento especialíssimo, consistente no registro como reserva de capital, que não poderá ser distribuída.

2.4. No ponto de vista fiscal a matéria não oferece dificuldades. Sempre que o patrimônio de uma pessoa jurídica vier a se enriquecer em decorrência de um contrato com as características e condições estabelecidas nos arts. 1.165 e seguintes do Código Civil, estamos diante de uma Doação e, nesta qualidade, é aplicável a condição prevista no § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598/77 para que não seja computada na determinação do lucro real.

2.5. Não há, pois, que confundir as Subvenções com as Doações. As Subvenções, conforme já esclareceu o Parecer Normativo CST nº 112/78, representam uma "mera contribuição pecuniária" destinada a auxílio ou em favor de uma pessoa, ou de uma instituição, para que se mantenha, ou para que execute os serviços ou obras pertinentes ao seu objeto" ("Vocabulário Jurídico" - De Plácido e Silva). De um modo geral, as Subvenções não estabelecem qualquer relação contratual entre o subvencionador e o subvencionado, e mesmo que haja a relação, esta será de natureza e características diferentes das da Doação. O traço comum entre as Subvenções e as Doações - a liberalidade - não as confunde e é útil para se entender por que integram os "Resultados não Operacionais" e estão reunidas no mesmo dispositivo legal.

[...]

(negritos nossos)

17. Consta-se que o Parecer Normativo CST nº 113, de 1978, estabelece distinção entre *doações* e *subvenções*. Por conseguinte, não se trata, na espécie dos autos, de subvenção para investimento (como faz sugerir a pleiteante), senão, na verdade, de doação.

18. Assinale-se que o Parecer Normativo CST nº 144, de 2 de outubro de 1973, publicado no Diário Oficial da União de 16 subsequente, já manifestava o entendimento de que o acréscimo de valor ao patrimônio da empresa, em dinheiro ou bens doados, provenientes de fontes situadas no Brasil ou no exterior, corresponde a um resultado positivo de transação eventual, e, como tal, integra o lucro real.

19. Mais recentemente, a Solução de Consulta Cosit nº 111, de 2 de agosto de 2016 ¹ (que colaciona, inclusive, a Solução de Consulta Cosit nº 336, de 12 de dezembro de 2014), com força vinculante no âmbito da Receita Federal, ao abrigo do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, traz importantes esclarecimentos sobre a matéria em questão:

¹ Com ementa publicada no Diário Oficial da União de 26 de agosto de 2016, Seção 1, pág. 77, e inteiro teor disponível no sítio da RFB na internet.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

DOAÇÃO BEM IMÓVEL. SÓCIO. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. TRIBUTAÇÃO.

A doação de bens do sócio à pessoa jurídica, sem que corresponda a uma integralização de capital, configura acréscimo patrimonial para a pessoa jurídica, o qual se sujeita à incidência do Imposto sobre a Renda.

No caso de tributação com base no lucro real, o valor do bem recebido em doação integrará o resultado não operacional da empresa.

[...]

Dispositivos Legais: Lei nº 10.406, de 2002, art. 538; Lei nº 5.172, de 1966, art. 43; Decreto-lei 1.598, de 1977, art. 38; Decreto nº 3.000, de 1999, arts. 392, 443 e 521; Parecer Normativo CST nº 113, de 1979; Solução de Consulta Cosit nº 336, de 2014.

[...]

Fundamentos

[...]

6. O Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, estabelece que o fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, independentemente de sua denominação, origem ou forma de percepção:

*“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a **aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:***

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

*§ 1º **A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)***

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.”

7. O inciso II do art. 43 do CTN esclarece que proventos de qualquer natureza devem ser entendidos como quaisquer acréscimos

patrimoniais não compreendidos como renda, dentre os quais se enquadra o ganho obtido com doações, por exemplo.

8. O art. 38 do Decreto-lei 1.598, de 26 de dezembro de 1977, exclui da determinação do lucro real, em seu artigo 443, apenas as subvenções para investimento e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que registradas como reserva de capital ou feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte.

“Art 38 - Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de:

(...)

§ 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que: [\(Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979\)](#)

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou [\(Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979\)](#)

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas. [\(Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979\)](#)”

9. O Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) - Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – tratou do referido dispositivo legal nos mesmos termos do Decreto-lei, conforme arts. 392 e 443:

Subseção V

Subvenções e Recuperações de Custo

Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais [\(Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV\)](#);

(...)

Seção IV

Subvenções para Investimento e Doações

Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que [\(Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII\)](#);

I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no [art. 545](#) e seus parágrafos; ou

II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

10. O Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação (CST) nº 113, 1º de janeiro de 1979, emitido na vigência do antigo Código Civil (Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916), esclarecia que os valores relativos a doações recebidas integrariam o resultado não operacional da pessoa jurídica, sofrendo incidência do IRPJ, e excetuava da tributação apenas as doações registradas como reserva de capital:

“3 AVALIAÇÃO DAS DOAÇÕES

*3.1 Sendo a doação uma liberalidade, quer seja a pecuniária, quer seja a em espécie, para o donatário o custo de aquisição do bem é aparentemente inexistente, ou então, o equivalente às despesas originadas de sua posse e propriedade. Na realidade, entretanto, o custo de aquisição do bem doado é o seu preço corrente de mercado, isto é, o equivalente em moeda que seria obtido pelo donatário caso alienasse o bem. Daí, porque **o donatário dele aufere uma receita, a qual deve integrar os seus resultados não operacionais, decorrente do simples enriquecimento de seu patrimônio,** não importando para ele qualquer compromisso ou obrigação.*

(...)

6 CONCLUSÃO

6.1 Ante o exposto, o tratamento a ser dado às DOAÇÕES recebidas por pessoas jurídicas, para os fins de tributação do imposto de renda, a partir do exercício financeiro de 1978, face ao que dispõe o art. 67. , item I, letra "b" do Decreto-lei nº 1.598/77, pode ser assim resumido:

I As DOAÇÕES integram o resultado não operacional da pessoa jurídica;

II As DOAÇÕES, assim entendidas as decorrentes de contrato com as características e condições estabelecidas nos artigos 1.165 e seguintes do Código Civil, podem ser registradas como reserva de capital e, neste caso, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para utilização dessa reserva;

III O custo de aquisição do bem doado é o seu preço corrente de mercado, a ser estabelecido segundo critério ao adequado à espécie;

(...)”

11. Tendo em vista a introdução dos novos critérios contábeis, a qual se deu com as modificações na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, dentre os quais a revogação da classificação das subvenções para investimento como reservas de capital, a Coordenação-Geral de

Tributação (Cosit) emitiu a Solução de Consulta (SC) nº 336, de 12 de dezembro de 2014, na qual esclarece que mesmo com a revogação da classificação das subvenções para investimento como reservas de capital, as referidas subvenções continuarão não sendo computadas na determinação do lucro real, desde que sejam registradas em reservas de lucros.

“17. Com as recentes alterações da contabilidade societária brasileira introduzidas a partir de modificações na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das Sociedades por Ações - Lei das S/A), ficou derogado, em parte, o § 2º do 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Com efeito, a alínea “d” do § 1º do art. 182 da Lei das S/A, que determinava a classificação das subvenções para investimento como reservas de capital, foi expressamente revogada pelo art. 10 da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, o qual passou a vigorar a partir de 1º de janeiro de 2008.

(...)

19. Atualmente, com a extinção do RTT, essas regras encontram-se inseridas no art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, *ipsis literis*:

Subvenções Para Investimento

*Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público **não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros** a que se refere o art. 195-A da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:*

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II - aumento do capital social.

*§ 1º Na hipótese do inciso I do **caput**, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.*

*§ 2º As doações e subvenções de que trata o **caput** serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no **caput**, inclusive nas hipóteses de:*

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da

subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

*§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do **caput**, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.*

20. A partir do histórico da legislação tributária federal acima exposto, **constata-se que, a despeito de terem ocorrido modificações quanto aos métodos de classificação e registros contábeis, os valores recebidos a título de subvenção para investimento continuam não sendo computadas na determinação do lucro real, desde que a pessoa jurídica beneficiada cumpra os requisitos estipulados pelo art. 18 da Lei nº 11.941, de 2009, atualmente previstos no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014.** Desse modo, confirma-se que o ponto crucial para a solução da presente consulta reside em saber se o benefício recebido pela pessoa jurídica pode ser considerado subvenção para investimento.”

12. Como a doação de bens imóveis recebida por pessoa jurídica quando realizada por sócio não se enquadra como subvenção para investimento ou doação feita pelo poder público, e tratando-se de operação que incrementa o patrimônio da pessoa jurídica, deve sofrer a incidência do Imposto sobre a Renda.

13. No caso de tributação com base no lucro real, tal receita integrará o resultado não operacional da empresa, como já disposto no PN CST nº 113, de 1979, citado anteriormente.

20. É cediço que a expressão *Poder Público*, constante dos dispositivos legais invocados pela peticionária — expressão esta que qualifica as subvenções e doações neles previstas — significa o conjunto de órgãos investidos de autoridade para realizar os fins do Estado; é a administração pública, o governo constituído². Logo, vê-se que tal conceito não se confunde com as figuras da empresa pública e da sociedade de economia mista, porquanto estas são dotadas de personalidade jurídica de direito privado, consoante a Lei nº 13.303, de 30 de junho de 2016, que versa sobre o estatuto jurídico das empresas estatais no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

21. **Depreende-se que a operação relatada pela solicitante não consiste em uma doação feita pelo Poder Público**, de vez que envolve duas empresas estatais que exploram atividade econômica e que, conseqüentemente, sujeitam-se, por determinação constitucional, à disciplina normativa própria das empresas privadas em geral, inclusive quanto às obrigações tributárias, não podendo gozar de privilégios fiscais não extensivos ao setor privado.

² Cfr. SILVA, De Plácido. Vocabulário Jurídico / atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Priscila Pereira Vasques Gomes – 31. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 1056.

22. Infere-se que a doação referida neste processo é classificada, na terminologia da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, como *outras receitas* (anteriormente denominadas de *receitas não operacionais*, cfr. art. 187, IV, da Lei nº 6.404, de 1976), e, como tal, conforme destacado na Solução de Consulta Cosit nº 111, de 2016, é tributável, na donatária, pelo IRPJ e pela CSLL, por força do disposto no art. 43 do CTN.

23. No que toca, nomeadamente, à Cofins não cumulativa, destaque-se que a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, prevê o seguinte (disposições semelhantes constam do art. 1º, caput e § 3º, inciso X, da Lei nº 10.637, de 30 dezembro de 2002, quanto à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep):

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre **o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil**. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

[...]

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

[...]

IX - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de **doações feitas pelo poder público**; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014).

(grifos nossos)

24. Verifica-se que a legislação de regência da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativas tampouco afasta a incidência dessas exações sobre a doação de que trata este feito.

25. Outrossim, acentue-se que é inaplicável à hipótese sob exame a isenção prevista no art. 45, I, do Decreto nº 4.524, de 2002, visto não tratar-se, no caso em estudo, de recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, como disposto nesse preceito isentante.

Conclusão

26. Diante do exposto, é forçoso concluir que, na espécie dos autos, a doação de bem imóvel constitui acréscimo patrimonial para a pessoa jurídica donatária, ao tempo que configura auferimento de receita, devendo, portanto, integrar as bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativas.

27. É o entendimento. Encaminhe-se para procedimento próprio.

(assinado digitalmente)

ROBERTO PETRÚCIO HERCULANO DE ALENCAR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Remeta-se às Coordenações de Tributos sobre a Produção e o Comércio Exterior – Cotex e sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras – Cotir.

(assinado digitalmente)

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit04

De acordo. Ao Senhor Coordenador-Geral da Cosit, para aprovação.

(assinado digitalmente)

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS
DA SILVA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Cotir

(assinado digitalmente)

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotex

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

(assinado digitalmente)

FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit