



Solução de Consulta nº 68 - Cosit

Data 24 de junho de 2020

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. DOAÇÃO DE BEM IMÓVEL. DESCARACTERIZAÇÃO. TRIBUTAÇÃO.

O valor de bem imóvel recebido em doação por pessoa jurídica tributada pelo IRPJ com base no lucro presumido não integra sua receita bruta, mas deve ser acrescido à base de cálculo do referido imposto, sendo tributado como outras receitas da donatária.

O valor de bem imóvel doado por pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido não integra a base de cálculo do IRPJ devido pela doadora.

Caso haja conexão direta ou indireta entre essas operações (receber imóvel de terceiros ou dá-los a esses) e as atividades da pessoa jurídica, a operação não se configura como doação e os valores dos bens recebidos de terceiros ou transferidos a esses devem ser incluídos integralmente na receita bruta da entidade para fins de apuração do IRPJ com base no lucro presumido.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 111, DE 2 DE AGOSTO DE 2016.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.406, de 2002, art. 538; Lei nº 5.172, de 1966, art. 43; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38; Decreto nº 9.580, de 2018, arts. 208, 591 e 595; IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 26 e 215; Parecer Normativo CST nº 113, de 1979.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

LUCRO PRESUMIDO. DOAÇÃO DE BEM IMÓVEL. DESCARACTERIZAÇÃO. TRIBUTAÇÃO.

O valor de bem imóvel recebido em doação por pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido não integra sua receita bruta, mas deve ser acrescido à base de cálculo da CSLL, sendo tributado como outras receitas da donatária.

O valor de bem imóvel doado por pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido não integra a base de cálculo da CSLL devida pela doadora.

Caso haja conexão direta ou indireta entre essas operações (receber imóvel de terceiros ou dá-los a esses) e as atividades da pessoa jurídica, a operação não se configura como doação e os valores dos bens recebidos de terceiros ou transferidos a esses devem ser incluídos integralmente na receita bruta da entidade para fins de apuração da CSLL com base no lucro presumido.

Dispositivos Legais: Lei nº 7.689, de 1988, art. 2º; Lei nº 9.430, de 1996, art. 29; IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 26 e 215.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

REGIME CUMULATIVO. DOAÇÃO DE BEM IMÓVEL. NÃO INCIDÊNCIA. DESCARACTERIZAÇÃO. INCIDÊNCIA.

Em se tratando de pessoa jurídica cujo objeto social compreenda atividades relacionadas à comercialização e gestão de imóveis, o valor de bem imóvel dado ou recebido em doação não integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep no seu regime de apuração cumulativa, desde que não haja qualquer conexão entre a doação e as operações de compra, venda e permuta de imóveis.

Caso haja conexão direta ou indireta entre essas operações (receber imóvel de terceiros ou dá-los a esses) e as atividades da pessoa jurídica, a operação não se configurará como doação e os valores dos bens recebidos de terceiros ou transferidos a esses devem ser incluídos integralmente na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, em seu regime de apuração cumulativa.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 8º, II; Lei nº 9.718, de 1995, arts. 2º e 3º; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

REGIME CUMULATIVO. DOAÇÃO DE BEM IMÓVEL. NÃO INCIDÊNCIA. DESCARACTERIZAÇÃO. INCIDÊNCIA.

Em se tratando de pessoa jurídica cujo objeto social compreenda atividades relacionadas à comercialização e gestão de imóveis, o valor de bem imóvel dado ou recebido em doação não integra a base de cálculo da Cofins no seu regime de apuração cumulativa, desde que não haja qualquer conexão entre a doação e as operações de compra, venda e permuta de imóveis.

Caso haja conexão direta ou indireta entre essas operações (receber imóvel de terceiros ou dá-los a esses) e as atividades da pessoa jurídica, a operação não se configurará como doação e os valores dos bens recebidos de terceiros ou transferidos a esses devem ser incluídos integralmente na base de cálculo da Cofins, em seu regime de apuração cumulativa.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, II; Lei nº 9.718, de 1995, arts. 2º e 3º; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12.

Relatório

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, apresentada pela pessoa jurídica acima identificada, que informa ser tributada pelo Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ com base no lucro presumido, e cujo objeto social compreende as seguintes atividades (cf. fl. 9):

68.10-2-02 - Aluguel de imóveis próprios.

68.10-2-01 - Compra e venda de imóveis próprios 68.10-2-03 - Loteamento de imóveis próprios

68.22-6-00 - Gestão e administração da propriedade imobiliária

2. A consulente relata que pretende doar um imóvel de sua propriedade para uma pessoa física e que também existe a possibilidade de receber imóveis de pessoas físicas como doação.

3. Em seguida, transcreve os arts. 224, 518, 519 e 521 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), que aduzem:

Art. 224. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31).

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31, parágrafo único).

(...)

Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, e inciso I).

Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.

(...)

Art. 521. Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes

de receitas não abrangidas pelo art. 519, serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no § 3º do art. 243, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, inciso II).

(...)

4. Por fim, indaga:

A doação de um imóvel recebido pela Consulente de um terceiro (pessoa física) sofre a incidência de IRPJ, PIS, COFINS e CSLL? A doação será computada como Receita Bruta da Consulente, que está no regime do Lucro Presumido? Ou é enquadrada como "outras receitas" e deve ser incluída na base de cálculo para efeito de tributação do IRPJ, PIS, COFINS e CSLL?

E no caso da doação realizada pela Consulente a um terceiro (pessoa física), essa operação sofrerá a incidência de IRPJ, PIS, COFINS e CSLL? O valor da doação entrará como Receita bruta? Aplica-se ganho de capital?

Fundamentos

5. Preliminarmente, salienta-se que o instituto da consulta à Administração Tributária sobre a interpretação da legislação tributária está previsto nos artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, nos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e disciplinado nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, destinando-se a conferir segurança jurídica ao sujeito passivo tributário acerca da forma de cumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias.

6. Nesse contexto, a consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados pela consulente, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito de, caso necessário, averiguar no caso concreto a realidade dos fatos.

7. Isto posto, é necessário salientar que o Decreto nº 3.000, de 1999, foi revogado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Assim, os arts. 224, 518, 519 e 521 daquele decreto, citados pela Consulente, correspondem aos arts. 208, 591 e 595 do novo decreto, a seguir transcritos:

Art. 208. A receita bruta compreende (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, caput):

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou do objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas no inciso I ao inciso III do caput.

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 1º):

I - devoluções e vendas canceladas;

II - descontos concedidos incondicionalmente;

III - tributos sobre ela incidentes; e

IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

§ 2º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou do contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 4º).

§ 3º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 2º (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 5º).

(...)

Art. 591. A base de cálculo do imposto sobre a renda e do adicional, em cada trimestre, será determinada por meio da aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta definida pelo art. 208, auferida no período de apuração, deduzida das devoluções e das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, e observado o disposto no § 7º do art. 238 e nas demais disposições deste Título e do Título XI (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º e art. 25, caput, inciso I).

(...)

Art. 595. Os ganhos de capital, os rendimentos e os ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo disposto nos art. 591 e art. 592, os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, e os demais valores determinados neste Regulamento serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Título, para fins de incidência do imposto sobre a renda e do adicional, observado o disposto nos art. 238, art. 239 e no § 3º do art. 249, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, caput, inciso II).

(...)

8. Cabe também aduzir que em nível infralegal esses dispositivos estão disciplinados pelos arts. 26 e 215 da IN RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, abaixo reproduzidos:

Art. 26. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica, não compreendidas nos incisos I a III.

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

I - devoluções e vendas canceladas;

II - descontos concedidos incondicionalmente;

III - tributos sobre ela incidentes; e

IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

§ 2º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.

§ 3º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, das operações previstas no caput deste artigo, observado o disposto no § 2º.

(...)

Art. 215. O lucro presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º e 2º do art. 33 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 1º O resultado presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º a 3º do art. 34 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

§ 3º Serão acrescidos às bases de cálculo de que tratam o caput e o § 1º:

I - os ganhos de capital, demais receitas e resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo caput e pelo § 1º, auferidos no mesmo período, inclusive:

(...)

Incidência do IRPJ sobre o resultado de operações em que pessoa jurídica tributada pelo referido imposto com base no lucro presumido é donatária de bens imóveis

9. A Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) examinou a questão da incidência do Imposto de Renda sobre o resultado de operações em que pessoa jurídica é donatária de bens imóveis na Solução de Consulta Cosit nº 111, de 2 de agosto de 2016, cujo inteiro teor encontra-se disponível no sítio da RFB na internet (<http://normas.receita.fazenda.gov.br>) e cuja ementa, publicada no Diário Oficial da União de 26 de agosto de 2016, dispõe:

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.

No caso de tributação com base no lucro presumido, o valor da doação não integrará a receita bruta, mas deverá ser acrescido à base de cálculo do IRPJ, sendo tributado como outras receitas e ganho de capital.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.406, de 2002, art. 538; Lei nº 5.172, 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.

10. Note-se que, embora a Solução de Consulta Cosit nº 111/2016 refira-se especificamente a doações realizadas por sócios da pessoa jurídica, e apesar da consulente da presente consulta ter como objeto social, entre outras atividades, a *Gestão e administração da propriedade imobiliária* (que não inclui a doação de imóveis, quer na situação de doadora, quer na situação de donatária), o entendimento exposto naquela solução de consulta também se aplica a esta.

11. Por essa razão, a presente consulta está parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 111/2016, nos termos do art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

12. A Solução de Consulta Cosit nº 111/2016 esclarece (destaques do original):

(...)

4. *O consulente questiona acerca da tributação na pessoa jurídica de valores recebidos por meio de doação de sócio, sem que tal doação configure integralização de capital social.*

5. *O Código Civil - Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 conceitua doação em seu artigo 538:*

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

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: (Vide)

(...)

§ 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) (Vigência)

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) (Vigência)

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) (Vigência)”

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);

II - as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões, quando dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso III);

III - as importâncias levantadas das contas vinculadas a que se refere a legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (Lei nº 8.036, de 1990, art. 29).

(...)

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.*

14. *No caso de tributação com base no lucro presumido, tendo em vista que o valor da doação não corresponde a uma receita da atividade, sofrerá a incidência do IRPJ como demais receitas e ganhos de capital, ou seja, o valor do bem recebido em doação não integrará a receita bruta, que serve de base para apuração do lucro presumido, mas será acrescido diretamente à base de cálculo do imposto, conforme art. 521 do Regulamento do Imposto de Renda.*

“Art. 224. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31).

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31, parágrafo único).

(...)

Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, e inciso I).

Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.

(...)

CAPÍTULO II

GANHOS DE CAPITAL E OUTRAS RECEITAS

Art. 521. Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, **as demais receitas** e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519, serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no § 3º do art. 243, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, inciso II).

§ 1º O ganho de capital nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

(...)"

13. Portanto, o valor de bem imóvel recebido em doação por pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido não integra sua receita bruta, mas deve ser acrescido à base de cálculo do IRPJ, sendo tributado como outras receitas e ganhos de capital da donatária.

Incidência do IRPJ sobre o resultado de operações em que pessoa jurídica tributada pelo referido imposto com base no lucro presumido é doadora de bens imóveis

14. O lucro presumido das pessoas jurídicas é determinado nos termos do art. 25 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que dispõe:

Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos; e (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

*II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso I, com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do **caput** do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)*

(...)

15. Como o resultado da operação em que a pessoa jurídica doadora é tributada pelo IRPJ com base no lucro presumido não se enquadra em nenhuma dessas hipóteses, não há que se falar em sujeição do referido resultado ao IRPJ devido pela pessoa jurídica em questão.

Incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL sobre o resultado de operações em que pessoa jurídica tributada pelo IRPJ com base no lucro presumido é doadora ou donatária de bens imóveis

16. Procedimento similar ao da apuração do IRPJ ocorre na tributação da CSLL. Primeiramente, as pessoas jurídicas que apuram o Imposto de Renda na forma do lucro presumido devem apurar a CSLL sobre o resultado presumido. É o que afirmam os arts. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e o art. 29 da Lei nº 9.430, de 1996:

Lei nº 8.981, de 1995

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

Lei nº 9.430, de 1996

Art. 29. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado e pelas demais empresas dispensadas de escrituração contábil, corresponderá à soma dos valores:

I - de que trata o art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso I do caput, com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

17. Decorre disso que, de forma similar à apuração do IRPJ com base no lucro presumido:

a) o valor de bem imóvel recebido em doação por pessoa jurídica tributada pelo IRPJ com base no lucro presumido não integra sua receita bruta, mas deve ser acrescido à base de cálculo da CSLL, sendo tributado como outras receitas da donatária em questão; e

b) como o resultado da operação em que a pessoa jurídica doadora é tributada pela CSLL com base no lucro presumido não se enquadra em nenhuma das hipóteses veiculadas pelos incisos I e II do art. 29 da Lei nº 9.430, de 1996, não há que se falar em sujeição do referido resultado à CSLL devida pela pessoa jurídica em questão.

Incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o resultado de operações em que pessoa jurídica tributada pelo IRPJ com base no lucro presumido é doadora ou donatária de bens imóveis

18. Conforme previsto no art. 8º, II, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 10, II, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, as pessoas jurídicas tributadas pelo IRPJ com base no lucro presumido sujeitam-se à apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

Lei nº 10.637, de 2002

Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º:

(...)

II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

(...)

Lei nº 10.833, de 2003

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

(...)

II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

(...)

19. As bases de cálculo utilizadas na apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins são previstas pelos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que determinam:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

20. O art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, por seu turno, dispõe:

Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

21. Analisando-se a legislação colacionada acima, deduz-se que o valor de bem imóvel recebido em doação por pessoa jurídica tributada pelo IRPJ com base no lucro presumido, **desde que não haja qualquer conexão entre a doação e as operações de compra, venda e permuta de imóveis**, não faz parte da receita bruta definida no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. Dessa forma, tal receita não integra a base de cálculo utilizada na apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins da pessoa jurídica donatária em questão. Da mesma forma, o valor do imóvel doado por ela não constitui receita tributável pelas contribuições em comento.

Descaracterização da Doação e inclusão dos valores na Receita Bruta

22. Cumpre ressaltar que caso haja conexão direta ou indireta entre essas operações (receber imóvel de terceiros ou dá-los a esses) e as atividades da pessoa jurídica, a operação não se configurará como doação e os valores dos bens recebidos ou transferidos a terceiros devem ser incluídos integralmente na receita bruta da entidade para fins de apuração do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

22.1. A título de exemplo, caso uma imobiliária receba um lote de terceiro com o objetivo de construir imóvel e devolvê-lo após a finalização da referida construção, tanto o valor do lote como o valor do imóvel devem ser incluídos na receita bruta da pessoa jurídica para fins de apuração das quatro exações em comento.

Conclusão

23. Com base no que foi exposto, responde-se à consulente que:

a) o valor da doação de bem imóvel recebido por pessoa jurídica tributada pelo IRPJ com base no lucro presumido não integra sua receita bruta, mas deve ser acrescido às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, sendo tributado como outras receitas **da donatária**;

b) o valor de bem imóvel doado por pessoa jurídica tributada pelo IRPJ com base no lucro presumido não integra as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos **pela doadora**;

c) em se tratando de pessoa jurídica cujo objeto social compreenda atividades relacionadas à comercialização e gestão de imóveis, o valor de bem imóvel dado ou recebido em doação não integra a base de cálculo da Contribuição

para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração cumulativa, desde que não haja qualquer conexão entre a doação e as operações de compra, venda e permuta de imóveis; e

d) caso haja conexão direta ou indireta entre essas operações (receber imóvel de terceiros ou dá-los a esses) e as atividades da pessoa jurídica, a operação não se configura como doação e os valores dos bens recebidos de terceiros ou transferidos a esses devem ser incluídos integralmente na receita bruta da entidade para fins de apuração do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Assinado digitalmente

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Direi

Assinado digitalmente

GUSTAVO S. ROTUNNO A.L. DA ROSA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Dirpj

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

Assinado digitalmente

FABIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

Ordem de Intimação

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

Assinado digitalmente

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