



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	23 – COSIT
DATA	19 de janeiro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Simples Nacional

BASE DE CÁLCULO. CONCEITO DE RECEITA BRUTA. VALORES RECEBIDOS POR DOAÇÃO.

Os valores recebidos por doação não integram, em regra, a base de cálculo para a determinação do valor dos tributos devidos pela empresa beneficiária optante pelo Simples Nacional, dado que as doações não se amoldam ao conceito de receita bruta definido no §1º art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 2006.

Na hipótese de um contrato nominado de doação onerosa, caso o encargo do donatário qualifique-se como uma prestação correspectiva, o contrato irá se amoldar como bilateral e a operação deverá ser caracterizada como prestação de serviço. Nesse caso, os valores recebidos passarão a integrar a receita bruta e, portanto, a compor a base de cálculo para a determinação do valor dos tributos devidos pela empresa beneficiária optante pelo Simples Nacional.

Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 123, de 2006, arts. 3º, “caput” e § 1º, e art. 18, “caput” e § 3º; e Resolução CGSN nº 140, de 22 de maio de 2018, arts. 2º, II, e art. 16.

RELATÓRIO

A consulente supramencionada formulou consulta, na forma da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, objetivando sanar dúvida sobre a interpretação da legislação tributária relativa a tributo administrado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

2. Afirma que é optante pelo Simples Nacional e que *“Por conta de sua atuação em programas de prática e mensuração de políticas públicas, (...) recebeu uma doação da entidade internacional (...) no valor de US\$ 140.000,00 (cento e quarenta mil dólares americanos)”*.
3. Quanto aos valores recebidos na referida doação, aduz que *“devem ser exclusivamente utilizados nos projetos apresentados ao doador. Do contrário, o doador poderá requerer a devolução*

parcial ou integral do dinheiro doado. Trata-se, portanto, de uma doação com encargo, dentro da definição estabelecida pelos arts. 553 e seguintes do Código Civil” e que “a RFB já reconheceu que a necessidade da execução do encargo não desnatura a doação, conforme se verifica na Solução de Consulta Cosit nº 503, de 17 de outubro de 2017”.

4. A consulente cita trechos da Solução de Consulta Cosit nº 111, de 02 de agosto de 2016, e da Solução de Consulta Cosit nº 68, de 24 de junho de 2020, para então afirmar que *“Nos casos em que a doação seja recebida por pessoa jurídica, a própria Receita Federal do Brasil considera que os recursos financeiros recebidos a título de doação devem ser tratados como receitas não operacionais”* e que *“Deste modo, em ambas as Soluções de Consulta, considera-se que os recursos recebidos da doação não devem fazer parte da ‘receita bruta’ da pessoa jurídica, dentro da definição estabelecida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77”.*

5. Em seguida, informa que *“o conceito de ‘receita bruta’ aplicável ao pagamento de tributos federais pelos optantes do SIMPLES Nacional é bastante assemelhado ao conceito de receita bruta existente no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, aplicável às pessoas jurídicas que optam pelo pagamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido pelos métodos do lucro real e do lucro presumido. Não integram, também neste caso, o conceito de ‘receita bruta’ albergado pela Lei Complementar nº 123/2006, os recursos recebidos de doação (visto que a doação não se configura como produto da venda de bens e serviços, preço de serviços prestados ou resultados nas operações em conta alheia)”.*

6. A consulente pontua que *“o optante pelo SIMPLES Nacional deverá calcular os seus tributos sobre sua ‘receita bruta’, com aplicação da alíquota prevista no Anexo da Lei Complementar nº 123/2006. Uma vez que as doações não se caracterizam como ‘receita bruta’ e, dentre as outras receitas, não há previsão específica para a tributação dos recursos de doação, é possível concluir que os recursos da doação não devem ser tributados pelo SIMPLES. Trata-se de caso de não-incidência da alíquota do SIMPLES (englobando todos os tributos albergados por esse método de tributação) sobre os recursos da doação. Assim sendo, in casu, a Consulente entende que não deverá tributar os recursos da doação recebida do doador estrangeiro, respeitada a efetiva destinação desses recursos para a consecução do encargo”.*

7. Por fim, tece os seguintes questionamentos:

1) Uma vez que os recursos financeiros recebidos a título de doação não fazem parte do conceito de “receita bruta” constante do art. 3, § 1º, da Lei Complementar nº 123/2006 e não há qualquer outra previsão específica sobre a tributação dos recursos da doação para os optantes do SIMPLES Nacional, a Consulente não deverá tributar os recursos financeiros da doação com encargo recebidos de doador estrangeiro?

2) Caso os recursos provenientes da doação com encargo recebidos por optante do SIMPLES Nacional devam ser objeto de tributação, eles deverão ser integrados à receita bruta da Consulente?

FUNDAMENTOS

8. O instituto da consulta sobre a interpretação da legislação tributária, relativa aos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil (RFB), subordina-se ao disposto nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, regulamentados pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, que sucedeu a Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

9. Preliminarmente, cabe esclarecer que a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pela interessada, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações ou ações procedidas pela consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, aplica-se a solução de consulta.

10. Cumpridos os pressupostos de admissibilidade da presente consulta, deve-se dar a ela solução.

11. A pessoa jurídica inscrita no Simples Nacional, regime instituído pelos arts. 12 a 41 da Lei Complementar nº 123, de 2006, sujeita-se ao recolhimento mensal, por meio de documento único de arrecadação, de vários impostos e contribuições, cujo valor é determinado mediante a aplicação de alíquotas especificadas nos anexos dessa Lei sobre a receita bruta auferida no mês. Conforme disposto no art. 13 da LC nº 123, de 2006, dentre os impostos e contribuições abrangidos pelo Simples Nacional, estão o IRPJ, o IPI, a CSLL, a Contribuição para o PIS/Pasep, a Cofins, a CPP, o ICMS e o ISS, observadas as exceções previstas na própria Lei.

12. Encerrada essa análise, cabe verificar se os valores recebidos pela consulente devem compor a base de cálculo do Simples Nacional, conforme o disposto no art. 18 da Lei Complementar nº 123, de 2006, *verbatim*:

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação das alíquotas constantes das tabelas dos Anexos I a VI desta Lei Complementar sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º. (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014) (Produção de efeito)

(...)

§ 3º Sobre a receita bruta auferida no mês incidirá a alíquota determinada na forma do caput e dos §§ 1º e 2º deste artigo, podendo tal incidência se dar, à opção do contribuinte, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, sobre a receita recebida no mês, sendo essa opção irretroatável para todo o ano-calendário.

(...)

13. O valor devido mensalmente pela microempresa ou pela empresa de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional é determinado mediante aplicação das alíquotas legalmente previstas sobre a receita bruta auferida pela empresa. O conceito de receita bruta para fins do Simples Nacional é definido no § 1º do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 2006, como “o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos” (grifou-se).

14. Na mesma linha o Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) emitiu a Resolução CGSN nº 140, de 22 de maio de 2018, que assim preceitua:

Art. 2º Para fins desta Resolução, considera-se:

(...)

II - receita bruta (RB) o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 3º, caput e § 1º)

(...)

Art. 16. A base de cálculo para a determinação do valor devido mensalmente pela ME ou pela EPP optante pelo Simples Nacional será a receita bruta total mensal auferida (Regime de Competência) ou recebida (Regime de Caixa), conforme opção feita pelo contribuinte. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, caput e § 3º)

15. Assim colocado, os valores que ingressam no patrimônio da entidade optante pelo Simples Nacional que não sejam enquadráveis como produto da venda de bens e serviços, preço do serviço prestado ou resultado nas operações em conta alheia estão fora da definição do inciso II do art. 2º, não compondo a base de cálculo de que trata o art. 16 da Resolução CGSN acima citada.

16. Já as espécies de doação são classificadas no direito da seguinte forma (Gonçalves, 2019, n.p.¹):

“a) Pura e simples ou típica (**vera et absoluta**) – Quando o doador não impõe nenhuma restrição ou encargo ao beneficiário, nem subordina a sua eficácia a qualquer condição. O ato constitui uma liberalidade plena.

b) Onerosa, modal, com encargo ou gravada (**donatione sub modo**) – Aquela em que o doador impõe ao donatário uma incumbência ou dever.”

17. Dessa forma, tem-se que os valores recebidos por meio de doação, em regra, não se enquadram na definição legal de receita bruta. Entretanto, nas doações onerosas, (disciplinadas nos arts. 553 e 562 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil (CC)) caso a referida obrigação do donatário, devido a sua natureza, ultrapasse o limite de mero encargo e se qualifique como uma

¹ Gonçalves, C. R. **Direito civil brasileiro**, volume 3 : contratos e atos unilaterais. 16ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. N.p.

verdadeira prestação correspectiva, o contrato pactuado irá se amoldar como bilateral e a operação de doação será, pelas circunstâncias de fato, caracterizada como prestação de serviço.

18. A Cosit por meio da SC Cosit nº 503, de 17 de outubro de 2017, já se pronunciou por esse entendimento, conforme pode-se observar no trecho a seguir colacionado:

9. Sendo assim, se um contrato dito de “doação” modal impõe ao donatário um encargo muito oneroso e este o cumpre, o que há é uma prestação (p.ex., um serviço) e uma contraprestação (o pagamento), não uma doação. E se não é doação, evidentemente, a respectiva remessa de valores não se enquadra na isenção de IRRF, prevista no art. 690, inciso III, do RIR/1999.

19. Esse é o caso em que o encargo coincide com a prestação de atividade constante do objetivo social da empresa donatária. Assim, caso essa prestação seja feita especificamente em favor do doador, tem-se que o donatário receberá uma contraprestação em pecúnia condicionada à prestação de serviços de sua expertise. Nessa hipótese, torna-se evidente a bilateralidade contratual, com a consequente descaracterização da operação da doação para fins tributários e a caracterização da prestação do serviço.

20. Nesse sentido, cita-se o Parecer PGFN/CAJE nº 593, de 31 de julho de 1990:

18. Assim, a doação de valores, em pecúnia ou em bens, com encargo ou remuneração imputada ao donatário, somente manterá íntegra sua natureza civil, se o encargo ou remuneração não representar vantagem para o doador, sob pena de caracterizar-se a relação de emprego contra salário.

19. Exemplificando: se o doador faz doação de valor, seja em bens ou em pecúnia mas atribui ao donatário o encargo de serviços a favor dele doador, na verdade se caracteriza contrato de emprego contra salário, in natura ou em bens, não se podendo vislumbrar o negócio civil da doação; se, todavia, o doador faz doação de valor, em bens ou pecúnia, atribuindo ao donatário o encargo de serviços, mas que não sejam a favor dele doador ou de pessoa interposta que lhe possa comunicar vantagem econômica, subsiste a doação civil como prevista no Código Civil e não a relação de emprego (grifou-se).

21. De igual forma, cita-se também a Solução de Consulta Cosit nº 68, de 24 de junho de 2020, que embora discipline hipótese de bem imóvel recebido em doação por pessoa jurídica tributada pelo IRPJ com base no lucro presumido, trata também da descaracterização da doação:

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.

22. No caso em tela, somente foi fornecida troca de e-mail entre a entidade que envia e a entidade que recebe os recursos, não tendo sido colocado edital ou formal do contrato em questão. Assim sendo, deve a própria consulente verificar o seu efetivo enquadramento entre as duas possibilidades acima colocadas, quais sejam:

a) a efetiva doação com encargo, para a realização de ato que não se confunde com a prestação de serviço remunerado, cujos valores não são considerados receita bruta conforme o inciso II do art. 2º da Resolução CGSN nº 140, de 2018; ou

b) a prestação de serviço remunerado, cujos valores são considerados receita bruta para fins do Simples Nacional.

CONCLUSÃO

23. Com base no exposto, conclui-se que:

23.1. Os valores recebidos por doação não integram, em regra, a base de cálculo para a determinação do valor dos tributos devidos pela empresa beneficiária optante pelo Simples Nacional, dado que as doações não se amoldam ao conceito de receita bruta definido no §1º do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 2006.

23.2. Na hipótese de um contrato nominado de doação onerosa, caso o encargo do donatário qualifique-se como uma prestação correspectiva, o contrato irá se amoldar como bilateral e a operação deverá ser caracterizada como prestação de serviço. Nesse caso, os valores recebidos passarão a integrar a receita bruta e, portanto, a compor a base de cálculo para a determinação do valor dos tributos devidos pela empresa beneficiária optante pelo Simples Nacional.

assinado digitalmente
JOSÉ CARLOS DE SOUZA COSTA NEVES NETO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Disit/SRRF01

De acordo. Ao Coordenador da Cotir.

assinado digitalmente
HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit01

De acordo. A Coordenadora-Geral da Cosit.

assinado digitalmente

FÁBIO CEMBRANEL

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador da Cotir

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit Substituto