



---

## Solução de Consulta nº 111 - Cosit

**Data** 2 de agosto de 2016

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **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.

## **Relatório**

O consultante, acima identificado, pessoa física, formula consulta à Receita Federal do Brasil (RFB) acerca da legislação tributária relativa ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ).

2. Informa que pretende realizar doação de bens imóveis para sociedade em constituição, da qual participará como sócio. No entanto, afirma que tal doação não se corresponderia a uma integralização de capital social.

3. Questiona, então, acerca da incidência do IRPJ no recebimento de doação pela pessoa jurídica, nos seguintes termos:

*“Em sendo a renda o fato gerador do IRPJ, quando da doação, por pessoa física, de bem imóvel à sociedade empresária, há de se considerar a sua incidência sobre o imóvel recebido?”*

## Fundamentos

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) n.º 113, 1.º de janeiro de 1979, emitido na vigência do antigo Código Civil (Lei n.º 3.071, de 1.º 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 n.º 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 n.º 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) n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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.*

(...)”

## **Conclusão**

Diante dos fundamentos expostos, propõe-se solucionar a presente consulta, respondendo ao Consultante que 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 pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o valor do bem recebido em doação integrará o resultado não operacional da empresa, enquanto no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, o valor da doação deverá ser acrescido à base de cálculo do IRPJ, sendo tributado como outras receitas e ganho de capital.

À consideração superior.

Assinado digitalmente  
Mirella Figueira Canguçu Pacheco  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

Assinado digitalmente  
Milena Rebouças Nery Montalvão  
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da Disit05

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

Assinado digitalmente  
Cláudia Lucia Pimentel Martins da Silva  
Auditora-Fiscal da RFB – Coordenadora da Cotir.

## **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 à consultante.

Assinado digitalmente  
FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit