



Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
da 8ª RF

SRRF08/Disit

Fls. 2

Solução de Consulta nº 321 - SRRF08/Disit

Data 01 de dezembro de 2011

Processo *****

Interessado *****

CNPJ/CPF *****

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Para fins de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda das empresas tributadas pelo lucro presumido, integra a receita bruta o valor percebido a título de reembolso de despesas.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 150, § 6º; Lei n.º 5.172, de 1966, art. 111; Lei n.º 5.474, de 1968, art. 20; Lei n.º 9.249, de 1995, art. 20; Decreto n.º 3.000, de 1999, arts. 224, 518 e 519; IN SRF n.º 93, de 1997, arts. 36 e 49; IN SRF n.º 390, de 2004, art. 88.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Para fins de apuração da base de cálculo da contribuição social das empresas tributadas pelo lucro presumido, integra a receita bruta o valor percebido a título de reembolso de despesas.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 150, § 6º; Lei n.º 5.172, de 1966, art. 111; Lei n.º 5.474, de 1968, art. 20; Lei n.º 9.249, de 1995, art. 20; Decreto n.º 3.000, de 1999, arts. 224, 518 e 519; IN SRF n.º 93, de 1997, arts. 36 e 49; IN SRF n.º 390, de 2004, art. 88.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Relatório

A interessada, acima identificada, apresentou petição por meio da qual formula consulta administrativa, a fim de que seja dirimida dúvida concernente a inclusão de receitas para apuração da base de cálculo do Imposto Sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ – e da Contribuição Social pelo Lucro Líquido – CSLL – pela sistemática do lucro presumido.

2 A consulente informa que tem como atividade a representação comercial de equipamentos *****.

3 Traz à petição o artigo 36 da Instrução Normativa SRF n.º 93, de 1997, como dispositivo que deu ensejo à demanda. A dúvida residiria na composição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, precisamente se os valores recebidos a título de reembolso de despesas geradas no desenvolvimento da atividade, a qual chamou de ajuda de custo, devem entrar no cômputo da receita.

4 Na descrição da situação vivenciada, afirma que a empresa contratada emite à empresa contratante a nota fiscal de prestação de serviços referente à comissão auferida, e outra nota fiscal de serviços pertinente a ajuda de custo, a fim de a empresa contratante ressarcir as despesas originadas na execução da função. Reforça que os valores tratariam meramente da devolução de valores despendidos pela contratada, aos quais faria jus ao reembolso.

5 Por fim, questiona se “os valores recebidos através da Nota Fiscal de Prestação de Serviços, com o título de ajuda de custo, que servirá para a empresa contratante reembolsar a empresa contratada de valores sobre despesas geradas no desenvolvimento da função, será considerado como faturamento e devido o recolhimento do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o mesmo? Ou por se tratar de reembolso não será considerado faturamento e com isso não será devido sobre o mesmo o Imposto de Renda e Contribuição Social?”

Fundamentos

6 Primeiramente, cumpre informar que as considerações referentes ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ - se estendem à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, em virtude de a legislação ter adotado idêntica sistemática de cobrança para ambos. A definição dos percentuais para apuração da base de cálculo da contribuição, seguindo a sistemática do lucro presumido, foi determinada pela Lei n.º 10.684, de 30 de maio de 2003, a qual alterou o artigo 20 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995:

*Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas **pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1o do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento.** (Redação dada Lei nº 10.684, de 2003) (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004) (Vide Lei nº 11.119, de 2005). (grifos nossos).*

7 A definição da base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, seguindo a sistemática do lucro presumido, foi condensada no Regulamento do Imposto de

Renda – RIR (Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999), nos artigos 518 e 519. De acordo com o ato legal, o coeficiente aplicável sobre a receita bruta, estabelecida no artigo 224 do mesmo diploma, para presunção do lucro corresponde a oito por cento, como regra geral. Por sua vez, as receitas advindas das atividades de prestação de serviços em geral e de intermediação de negócios, dentre outros, se submetem ao percentual de trinta e dois por cento:

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 n.º 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.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 15, § 1º):

...

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;

b) intermediação de negócios;

...

§ 3º No caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 15, § 2º).

§ 4º A base de cálculo trimestral das pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral cuja receita bruta anual seja de até cento e vinte mil reais, será determinada mediante a aplicação do percentual de dezesseis por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 40, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 1º).

§ 5º O disposto no parágrafo anterior não se aplica às pessoas jurídicas que prestam serviços hospitalares e de transporte, bem como às sociedades prestadoras de serviços de profissões legalmente regulamentadas (Lei no 9.250, de 1995, art. 40, parágrafo único). (grifos nossos).

...

8 O artigo 36 da Instrução Normativa SRF n.º 93, de 24 de dezembro de 1997, mencionado pela consulente, e o artigo 89 da Instrução Normativa SRF n.º 390, de 30 de

janeiro de 2004, dispõem sobre o encontro da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social pela sistemática do lucro presumido.

IN SRF n.º 93, de 1997:

Art. 36. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 3º, sobre a receita bruta de cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral; (grifos nossos).

II - os ganhos de capital, demais receitas e resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior, auferidos no mesmo período;

...

Art. 49. Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro líquido as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, observadas as alterações previstas na Lei nº 9.430, de 1996.

IN SRF n.º 390, de 2004:

Art. 88. A base de cálculo da CSLL em cada trimestre, apurada com base no resultado presumido ou arbitrado, corresponderá à soma dos seguintes valores:

I – 12% (doze por cento) da receita bruta auferida no período de apuração, exceto para as atividades de que trata o art. 89;

...

III - 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 inciso I, auferidos no mesmo período de apuração, inclusive: (grifos nossos).

...

9 Por seu turno, cabe verificar o que entende a legislação como preço dos serviços prestados, conceito dado pela Lei n.º 5.474, de 18 de julho de 1968:

Art. 20. As empresas, individuais ou coletivas, fundações ou sociedades civis, que se dediquem à prestação de serviços, poderão, também, na forma desta lei, emitir fatura e duplicata.

§ 1º A fatura deverá discriminar a natureza dos serviços prestados.

§ 2º A soma a pagar em dinheiro corresponderá ao preço dos serviços prestados.

§ 3º Aplicam-se à fatura e à duplicata ou triplicata de prestação de serviços, com as adaptações cabíveis, as disposições referentes à fatura e à duplicata ou triplicata de venda mercantil, constituindo documento hábil, para transcrição do instrumento de protesto, qualquer documento que comprove a efetiva prestação, dos serviços e o vínculo contratual que a autorizou. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 436, de 27.1.1969). (grifos nossos).

10 Assim, conforme se depreende dos dispositivos legais reproduzidos nos itens anteriores, a receita bruta das empresas prestadoras de serviço corresponde ao preço dos serviços

prestados, consubstanciado nas faturas emitidas que consignam o valor recebido. Por corolário, pouco importa a natureza das receitas obtidas; quer seja a título de reembolso de despesas ou mesmo a qualquer outro, uma vez faturados, os valores compõem o preço dos serviços prestados e devem, evidentemente, integrar a receita bruta.

11 Há que se destacar, outrossim, que as deduções possíveis de serem efetuadas da receita bruta são somente as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário, de acordo com o parágrafo único do artigo 224 do RIR. Ou seja, não há permissivo legal para a exclusão da composição da receita bruta de quantias reembolsadas.

12 Insta trazer a lume o condicionante imposto pelo parágrafo 6º, do artigo 150 da Constituição Federal, consoante o qual concessões de natureza tributária, entre os quais se inclui a redução de base de cálculo, dependem de leis específicas, o que impede, em sede de processo administrativo de consulta, qualquer tentativa de se fazer distinção entre as receitas a fim de excluir valores consignados em fatura de prestação de serviços.

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

...

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

13 Ademais, ainda que não se trate de norma isentiva, em virtude de se tratar de matéria afeta às exclusões da receita bruta permitidas, prudente que seja aplicado ao assunto a regra de interpretação literal determinado pelo artigo 111 do Código Tributário Nacional, o qual não comporta resultados ampliativos quanto à dispensa de pagamento de obrigação tributária.

14 Portanto, tendo o legislador se furtado a excluir da base de cálculo do IRPJ as receitas originadas como contrapartida a reembolso de despesas, descabe ao aplicador da lei – a administração tributária – elastecer a sua aplicação, já que suprível somente por ato materialmente legislativo.

15 Conclui-se que, para fins de determinação da base de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a receita bruta corresponde ao preço dos serviços prestados, que consiste no valor total contratado e faturado junto ao tomador do serviço, não existindo, na legislação em vigor, previsão para dedução dos valores recebidos a título de reembolso de despesas ou de custos.

Conclusão

16 Pelo exposto, proponho que a presente consulta seja solucionada para esclarecer que, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos pelas empresas tributadas

pelo lucro presumido, integra a receita bruta o valor percebido a título de reembolso de despesas.

À consideração superior.

São Paulo, ____/____/ 2011.

Cristiane Glerian
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta proposta.

Publique-se, no Diário Oficial da União, extrato da ementa desta Solução, em atendimento ao disposto no § 4º do artigo 48 da Lei n.º 9.430, de 1996, e no artigo 13 da IN RFB n.º 740, de 2007.

Na forma do disposto no artigo 48 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os processos administrativos de consulta são solucionados em instância única. A presente solução não comporta, portanto, recurso ou pedido de reconsideração. Excepcionalmente, caso a interessada venha a tomar conhecimento de uma outra solução de consulta divergente desta, relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, cabe recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação Geral de Tributação – Cosit, em Brasília – DF, nos termos da Instrução Normativa RFB n.º 740, de 02 de maio de 2007.

Encaminhe-se à *****, para conhecimento, ciência à interessada e demais providências pertinentes.

São Paulo, ____/____/ 2011.

Eduardo Newman de Mattera Gomes
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação

Portaria SRRF 0800/P N° 351/2011 (DOU de 23/05/2011)
Competência Delegada pela Portaria SRRF 08/G 86/2009 (DOU de 1º/12/2009)