



---

## Solução de Consulta nº 42 - Cosit

**Data** 19 de abril de 2015

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

LUCRO PRESUMIDO. VENDA DE VACINAS COM APLICAÇÃO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

A venda (comércio) de vacinas veterinárias classifica-se como venda de mercadoria e o percentual para a determinação da base de cálculo do IRPJ é de 8% sobre a receita bruta.

A aplicação de vacinas veterinárias classifica-se como prestação de serviço e o percentual para determinação da base de cálculo do imposto é de 32% sobre a receita bruta.

Caso a consultante desempenhe, concomitantemente, as duas atividades o percentual de presunção correspondente deve ser aplicado sobre o valor da receita bruta auferida em cada atividade.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, inciso I; Decreto nº 3.000, de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda, artigos 518 e 519.

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

LUCRO PRESUMIDO. VENDA DE VACINAS COM APLICAÇÃO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

A venda (comércio) de vacinas veterinárias classifica-se como venda de mercadoria e o percentual para a determinação da base de cálculo da CSLL é de 12% sobre a receita bruta.

A aplicação de vacinas veterinárias classifica-se como prestação de serviço e o percentual para determinação da base de cálculo da contribuição é de 32% sobre a receita bruta.

Caso a consultante desempenhe, concomitantemente, as duas atividades o percentual de presunção correspondente deve ser aplicado sobre o valor da receita bruta auferida em cada atividade.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 9.249, de 1995, artigo 20 c/c artigo 15, § 1º; artigo 15, § 2º.

## Relatório

A pessoa jurídica acima qualificada vem, na forma da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, formular consulta sobre a interpretação da legislação tributária relativa a tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) nos termos que são, resumidamente, transcritos abaixo.

2. A Consulente informa que, entre outras atividades, realiza o comércio e aplicação de vacinas veterinárias. Na maioria dos casos, o comércio e a aplicação das vacinas se dá no próprio estabelecimento, realizada por profissionais a serviço da empresa..

3. Ressalta que, para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, aplica a alíquota de 32%, nas suas operações.

4. Observa que a motivação da consulta se originou no intuito de verificar a possibilidade da segregação do valor da venda e da prestação de serviços através de documentação fiscal legalmente prevista (Nota Fiscal de Venda e Nota Fiscal de Prestação de Serviços). Esta segregação visa à tributação das operações separadamente, ou seja, seriam aplicadas para a determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL as alíquotas de 8% e 12% respectivamente, para o valor que representasse a venda de vacinas. Já o valor que representasse o serviço de aplicação seria tributado utilizando-se a alíquota de 32%, tanto para o IRPJ quanto para a CSLL.

5. Cita como fundamentação legal para a sua consulta os artigos 518 e 519 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR /99).

6. Por fim, tendo em vista todo o exposto acima, apresenta os seus questionamentos da seguinte forma:

a) Nas vendas de vacinas veterinárias, cujas aplicações sejam feitas por profissional da própria empresa, porém com o serviço cobrado à parte, pode ser aplicada a alíquotade 8% para determinação da base de cálculo do IRPJ?

b) Nas vendas de vacinas veterinárias, cujas aplicações sejam feitas por profissional da própria empresa, porém com o serviço cobrado à parte, pode ser aplicada a alíquotade 12% para determinação da base de cálculo da CSLL?

7. É o relatório

## Fundamentos

8. A formalização da consulta à legislação tributária subordina-se ao disposto nos artigos 46 a 53 do Decreto n.º 70.235, de 1972, nos artigos 48 a 50 da Lei n.º 9.430, de 1996

e nos artigos 88 a 102 do Decreto n.º 7.574, de 2011. A matéria se encontra regulamentada, no âmbito da RFB, pela Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, que substituiu a Instrução Normativa n.º 740, de 02 de maio de 2007.

9. Preliminarmente, importa observar que o instituto da consulta sobre a interpretação da legislação tributária, relativa aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), tem o objetivo de dirimir dúvidas concernentes a dispositivos da legislação tributária aplicável a fatos concretos e determinados, relatados pelo sujeito passivo de obrigação tributária, principal ou acessória. Convém enfatizar que o escopo único do instituto é, tão somente, fornecer ao sujeito passivo a **interpretação**, adotada pela RFB, acerca de determinada norma tributária, a qual discipline situações por ele enfrentadas e cujo sentido lhe pareça dúbio, obscuro ou de difícil compreensão.

10. A presente consulta tem como objetivo buscar esclarecimentos a cerca dos percentuais de presunção aplicáveis sobre a receita bruta para fins determinação da base de cálculo, na sistemática do lucro presumido, do IRPJ e da CSLL, nas atividades de venda e aplicação de vacinas veterinárias.

11. Na sistemática do lucro presumido, para a obtenção da base de cálculo do IRPJ, aplicam-se, sobre a receita bruta obtida no período, os percentuais previstos nos artigos 518 e 519 do Regulamento do Imposto sobre a Renda – Decreto n.º 3.000, de 1999 (grifos não constam do original):

*“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.*

*§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º):*

*I - um inteiro e seis décimos por cento, para atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;*

*II - dezesseis por cento para a atividade de prestação de serviço de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no **caput**;*

*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;*

*c) administração, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.*

*§ 2º No caso de serviços hospitalares aplica-se o percentual previsto no **caput**.*

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

12. Dos dispositivos legais acima reproduzidos constata-se que o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta auferida pela consultante para apurar o lucro presumido, base de cálculo do imposto de renda, é obtido em função da natureza jurídica da atividade geradora da receita. Se a atividade for classificada como venda de mercadoria, o percentual é de 8%; se for prestação de serviço, é de 32%. Havendo atividades diversificadas, aplica-se o percentual correspondente à receita bruta auferida em cada atividade.

13. Com relação à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, para as pessoas jurídicas que tenham feito opção pelo lucro presumido, aplicam-se os percentuais previstos no art. 20, da Lei n.º 9.249, de 1995 (grifos não constam do original):

*“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 n.º 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 n.º 10.684, de 2003) (Vide Medida Provisória n.º 232, de 2004) (Vide Lei n.º 11.119, de 2005).***

*Art. 15. (...)*

*§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:*

*I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;*

*II - dezesseis por cento:*

*a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;*

*b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;*

*III - **trinta e dois por cento**, para as atividades de: (Vide Medida Provisória n.º 232, de 2004)*

*a) **prestação de serviços em geral**, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; (Redação dada pela Lei n.º 11.727, de 2008)*

*b) intermediação de negócios;*

*c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;*

*d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a*

---

*pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).*

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

14. Considerando o exposto acima, cumpre analisar a natureza jurídica das atividades descritas pela consultante com vista a definição dos percentuais de presunção do lucro presumido a serem aplicados no presente caso.

15. Segundo Maria Helena Diniz (Curso de Direito Civil Brasileiro; Teoria das Obrigações. 2.º v., 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 80, 102-3), na obrigação de dar a prestação do obrigado é essencial à constituição ou transferência do direito real sobre a coisa; a entrega da coisa tem por escopo a transferência de domínio ou outros direitos reais. Tal obrigação surge, por exemplo, por ocasião de um contrato de compra e venda, em que o devedor se compromete a transferir o domínio para o credor do objeto da prestação, tendo este, então, direito à coisa, embora a aquisição do direito fique na dependência da tradição do devedor. Já a obrigação de fazer é aquela que vincula o devedor à prestação de um serviço ou ato positivo, material ou imaterial, seu ou de terceiro, em benefício do credor ou terceira pessoa. Essa obrigação relacional tem por objeto um comportamento humano, lícito e possível, do devedor ou de outra pessoa à custa daquele, seja a prestação de trabalho físico ou material, seja a realização de serviço intelectual, artístico ou científico, seja ele, ainda, a prática de certo ato que não configura execução de qualquer trabalho.

16. Tendo em vista as considerações acima, em relação às receitas decorrentes exclusivamente da comercialização de vacinas (obrigação de dar), entende-se que se trata de simples venda de mercadoria, não se caracterizando como prestação de serviço. Logo, nestes casos, o percentual de presunção do lucro a ser utilizado na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL é de 8% e 12%, respectivamente.

17. Por outro lado, no tocante a aplicação das vacinas (obrigação de fazer), a atividade deve ser classificada como prestação de serviço, cujo percentual de presunção do lucro a ser aplicado na determinação da base de cálculo dos tributos é de 32%, tanto para o IRPJ como para a CSLL.

18. No caso da interessada executar, concomitantemente, a venda e a aplicação das vacinas, deve aplicar às receitas oriundas de cada uma dessas atividades os seus percentuais respectivos de 8%, 12% e 32%.

## **Conclusão**

19. Diante do exposto, considerando os questionamentos apresentados, soluciona-se a consulta respondendo à consultante que:

- 1) Na apuração do lucro presumido, para determinação da base de cálculo do IRPJ, poderá ser aplicado o percentual de 8% somente sobre a receita

bruta proveniente da venda de vacinas veterinárias, ou seja, com a segregação das receitas provenientes do serviço de aplicação da vacina.

2) Na apuração do lucro presumido, para determinação da base de cálculo da CSLL, poderá ser aplicado o percentual de 12% somente sobre a receita bruta proveniente da venda de vacinas veterinárias, ou seja, com a segregação das receitas provenientes do serviço de aplicação da vacina.

3) A aplicação de vacinas veterinárias classifica-se como prestação de serviço e o percentual para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, na apuração do lucro presumido, é de 32% sobre a receita bruta proveniente desta atividade.

4) Caso a consulente desempenhe, concomitantemente, as duas atividades: venda de vacinas (comércio) e aplicação de vacinas (prestação de serviços em geral), o percentual de presunção correspondente deve ser aplicado sobre o valor da receita bruta auferida em cada atividade.

À consideração superior.

Assinado digitalmente  
**MARIO JORGE RENTE DA SILVA**  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Mat. 13.862

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

Assinado Digitalmente por  
**JOSÉ CARLOS SABINO ALVES**  
Auditor-Fiscal da RFB mat. 20.241  
Chefe da Divisão de Tributação/SRRF07

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

Assinado digitalmente por  
**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 IN 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