



---

## Solução de Consulta nº 34 - Cosit

**Data** 16 de janeiro de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

**ATERRO SANITÁRIO. OPERAÇÃO. CONSTRUÇÃO OU IMPLANTAÇÃO. FORNECIMENTO DE MATERIAIS. BASE DE CÁLCULO. PERCENTUAL DA RECEITA BRUTA.**

Na atividade de prestação de serviços de operação de aterro sanitário, a apuração da base de cálculo do IRPJ deve ser efetuada mediante a aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta auferida. Por outro lado, na atividade de construção e implantação de aterro sanitário, cujos contratos de prestação de serviços prevejam o emprego de materiais a cargo da pessoa jurídica contratada, a apuração da base de cálculo do IRPJ deve ser efetuada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta daí decorrente.

**Dispositivos Legais:** Constituição Federal de 1988, artigo 150, parágrafo 6º; Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 (atualizada até a Lei n.º 12.973, de 13 de maio e 2014), artigo 15, *caput*, parágrafos 1º, inciso III, alínea “a”, e 2º; Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (atualizada pela Lei n.º 12.973, de 2014), artigo 25; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR), artigos 518 e 519, parágrafos 1º, inciso III, alínea “a”, e 3º; Decreto n.º 7.708, de 2 de abril de 2012, Capítulo 24; e ADN Cosit n.º 6, de 13 de janeiro de 1997.

## **Relatório**

A sociedade empresária, especializada no tratamento e destinação final de diversos tipos de resíduos, precisamente, na operação de aterro sanitário, por meio de procuradora legalmente constituída, protocolizou o presente processo de consulta, dirigido à Secretaria da Receita Federal do Brasil, indagando sobre a legislação tributária federal de que trata o artigo 15, *caput*, combinado com o inciso III, alínea “a” da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, atualizada até a Lei n.º 11.727, de 23 de junho de 2008.

2. Relata a consulente que, em resumo, sua atividade principal consiste no gerenciamento e tratamento de resíduos sólidos (inertes e não inertes) recebidos na área do aterro sanitário, sendo, posteriormente, depositados, espalhados e recobertos adequadamente nas unidades de disposição final desses resíduos, utilizando, para isto, maquinário e empregados próprios, e com fornecimento de todos os materiais indispensáveis à operação do aterro.

2.1. A dúvida principal levantada pela consulente diz respeito a saber qual a alíquota do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) a ser aplicada sobre a receita derivada da atividade de operação e manutenção do aterro sanitário, tendo em vista que a disposição legal do artigo 15, *caput*, combinado com o inciso III, alínea “a” da Lei n.º 9.249, de 1995, trata de “prestação de serviços em geral”, portanto, sendo relevante esclarecer se seus serviços são assim identificados para efeito de aplicação da alíquota de 8% (oito por cento) daquele imposto.

2.2. Acrescenta a consulente que seus serviços (operação de aterro sanitário) não se confundem com a coleta e transporte dos resíduos até esse aterro sanitário, devendo esta consulta se ater, exclusivamente, ao percentual do IRPJ aplicável à receita auferida na operação de aterro sanitário cujos contratos de prestação de serviços (deposição, espalhamento, compactação e recobrimento dos resíduos) preveem o emprego de materiais a cargo da contratada (consulente).

2.2.1. A consulente menciona algumas jurisprudências administrativas no sentido da aplicação de alíquotas diferenciadas do IRPJ relativamente às receitas segregadas provenientes de atividades diversas desenvolvidas pelas empresas.

2.3. Citando o Ato Declaratório Interpretativo RFB (ADI) n.º 5, de 2013, a consulente diz que não tem dúvida da aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ, quando há exclusivamente prestação de serviços, entretanto, entende que esse ADI não se aplica à sua atividade de aterramento sanitário, porque esta não se confunde com a prestação de serviços de limpeza urbana – que envolve coleta, transporte, compactação de resíduos sólidos, varrição, capina, poda de árvores e roço de via pública.

2.3.1. Neste ponto, colaciona a Solução de Consulta n.º 161, de 4 de julho de 2005, segundo a qual, o serviço de aterramento sanitário não se enquadra como serviço de limpeza ou conservação, não se sujeitando ao Imposto de Renda Retido na Fonte.

2.4. Segundo ainda a consulente, há conclusões divergentes das regionais da Receita Federal do Brasil quanto ao percentual a ser aplicado sobre a receita bruta decorrente de atividade de operação de aterro sanitário, pois a Solução de Consulta n.º 171, de 6 de setembro de 2012, da 9ª Região Fiscal, entende ser o percentual de 32% (trinta e dois por cento), enquanto a Solução de Consulta n.º 16, de 21 de maio de 2012, da 3ª Região Fiscal, e a mesma Solução de Consulta n.º 171, de 2012, da 9ª Região Fiscal, entendem que a essa operação se aplica o percentual de 8% (oito por cento) – as ementas das referidas soluções de consultas foram reproduzidas na consulta.

3. Assim, em face de razoável dúvida interpretativa, entende a consulente que o percentual a ser utilizado para apuração da base de cálculo do IRPJ relativo à receita proveniente da sua atividade principal de operação de aterro sanitário deve ser de 8% (oito por cento).

## Fundamentos

4. Importa destacar, de início, que o processo de consulta, regido pelos artigos 48 a 50 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, artigos 46 a 53 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

5. É necessário ressaltar que o instituto da consulta não está no campo da aplicação do direito, mas da interpretação, segundo se verifica facilmente no artigo 1º da IN RFB n.º 1.396, de 2013 (que trata do processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira dos tributos sob administração da Secretaria da Receita Federal do Brasil), o que implica dizer, compete à consultante analisar os elementos fáticos e corretamente enquadrá-los à luz da legislação. Portanto, a presente Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer das afirmativas da consultante (artigo 28 da mencionada IN), mormente, se, em ação fiscal, for comprovada a inverdade dos fatos alegados.

6. No presente caso, observa-se que a consultante, desenvolvendo a atividade principal de operação de aterro sanitário, apresenta, como essência de sua dúvida, a alínea “a” do inciso III do parágrafo 1º do artigo 15 da Lei n.º 9.249, de 1995, cuja redação atualizada até a Lei n.º 12.973, de 13 de maio de 2014, se reproduz a seguir, *in fine*:

*Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.*

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

*(...)*

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

*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;*

*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).*

*e) prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público.*

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

7. Conforme se verifica, a base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ está definida no artigo 15 da mencionada lei (e alterações posteriores), devendo

sua leitura ser combinada com os artigos 1º e 25 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Para análise da situação exposta na consulta, transcreve-se os dispositivos compilados nos artigos 518 e 519 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR (Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999), que assim dispõem:

*Decreto nº 3.000, de 1999:*

*Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional, 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):*

*(...)*

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

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

*(...)*

*3º No caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade (Lei nº 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 nº 9.250, de 1995, art. 40, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).*

*(...)*

7.1. A título de informação, saliente-se que *caput* do art. 25 da Lei nº 9.430, de 1996, sofreu alterações promovidas pela Lei nº 12.973, de 2014, passando a contar com a seguinte redação:

*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).*

*([...])*

7.2. Verifica-se que os dispositivos transcritos determinam à imposição do percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, isto, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ relativa às receitas provenientes da prestação de serviços em geral, tempo em que as referenciadas normas também excetuam da regra desse percentual (32%) os serviços ali enumerados, e, dentre estes, não constam os serviços de operação de aterro sanitário.

7.3. À vista dos dispositivos reproduzidos, insere-se que, para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ, no caso de a pessoa jurídica exercer atividades diversificadas, deve ser aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

7.4. É mister destacar o alinhamento constitucional da interpretação de que se deve excluir do percentual de 32% (trinta dois por cento) sobre os serviços em geral somente àqueles serviços excetuados no próprio dispositivo legal em análise, quais sejam: 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. Isto porque o Texto Constitucional vigente determina, em seu artigo 150, parágrafo 6º, que qualquer redução da base de cálculo de imposto só poderá ser concedida mediante lei específica (no caso, federal), que regule exclusivamente a matéria.

8. Portanto, a alínea “a” do inciso III do parágrafo 1º do artigo 15 da Lei nº 9.249, de 1995, e o artigo 519 do RIR estabelecem percentuais diferenciados em relação à regra geral, de 8% (oito por cento), na apuração da base de cálculo do IRPJ, para as atividades que especificam, donde se destaca o percentual de 32% (trinta e dois por cento) para as atividades de prestação de serviços em geral, exceto as de serviços hospitalares e as demais citadas, sendo que as outras atividades, por inexistência de disposição específica, sujeitam-se à regra geral.

9. Por intermédio do Decreto n.º 7.708, de 2 de abril de 2012, foi instituído a Nomenclatura Brasileira de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio - NBS e as Notas Explicativas da Nomenclatura Brasileira de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio – NEBS, de que aqui se vale para esclarecer a questão posta na consulta formulada.

9.1. Inicialmente, ressalta-se que no Capítulo 24 estão classificados os serviços de tratamento, eliminação e coleta de resíduos sólidos, saneamento, remediação e serviços ambientais, que é onde melhor se classificam os serviços prestados pela consulente, destacando-se os seguintes textos e notas referentes ao Capítulo 24, *in verbis*:

*No presente Capítulo, entende-se por:*

*a) “resíduo sólido” os resíduos nos estados sólido e semi-sólido, que resultam de atividades de origem industrial, doméstica, comercial, agrícola, de serviços e de varrição, dos lodos provenientes de sistemas de tratamento de água, aqueles gerados em equipamentos e instalações de controle de poluição, bem como determinados líquidos cujas particularidades tornem inviável o seu lançamento na rede pública de esgotos ou corpos de água, ou exijam para isso soluções técnica e economicamente inviáveis em face à melhor tecnologia disponível;*

*(...)*

*1.2404.3 Serviços de triagem, preparação, consolidação, estocagem e outros tratamentos e disposição de resíduos não perigosos, inertes ou não inertes*

*1.2404.31 Serviços de triagem, preparação, consolidação, estocagem e outros tratamentos e disposição de resíduos de origem doméstica, comercial e de varrição*

*Nota Explicativa*

*Aqui se classificam, por exemplo, os serviços de:*

*- Gerenciamento de depósitos para recepção de lixo de origem doméstica, comercial e de varrição:*

*- Gerenciamento de aterros sanitários e aterros controlados;*

- Incineração de resíduos de origem doméstica, comercial e de varrição; e  
- Consolidação de lixo.

Estão excluídos desta subposição:

1 - Serviços de engenharia de projetos de gerenciamento de resíduos (perigosos e não perigosos), que se classificam na subposição 1.1403.26; (grifos acrescidos)  
(...)

9.2. A atividade de operação de aterro sanitário requer uma análise particular, tendo em vista a natureza do serviço contratado e executado. Neste ponto, nota-se que a consulente anexou à consulta cópias de quatro contratos tomados como padrões para efeito da prestação dos serviços que desenvolve, deles se destacando as cláusulas que identificam o objeto contratado, resumido este como sendo o “recebimento e destinação final de resíduos sólidos, se excetuando aqueles classificados como CLASSE I – PERIGOSOS”; ademais, observa-se que os referidos contratos também dispõem não se tratar de transporte de resíduos sólidos, tendo em vista a obrigatoriedade de a contratante (tomadora dos serviços da consulente) ser responsável pela entrega dos resíduos sólidos nas instalações (“área do aterro sanitário em que opera”) da contratada (consulente).

9.3. Desta forma, as obrigações contratuais caracterizam, sem qualquer sombra de dúvida, que os serviços contratados são os que serão realizados nas instalações da contratada, no caso em tela, na área do aterro sanitário por ela operado. Também, patente fica que a exposição do caso em concreto não se trata de construir ou instalar um aterro sanitário, mas de operar em um já existente (recebimento e destinação final de resíduos sólidos). Portanto, não se está diante dos serviços de engenharia de projetos de gerenciamento de resíduos, classificados no código 1.1403.26, que nas notas anexas ao Decreto n.º 7.708, de 2012, assim consta:

*1.1403.26 Serviços de engenharia de projetos de gerenciamento de resíduos (perigosos e não perigosos)*

*Nota Explicativa*

*Aqui se classificam os serviços de engenharia de projetos de gerenciamento de resíduos, como por exemplo, os serviços de projetos de gerenciamento de unidades dedicadas a:*

*- Processamento seletivo de lixo doméstico e de sistemas de escoamento dos mesmos, o que poderá envolver instalações de reciclagem e de compostagem, estações de transferência e instalações de recuperação de materiais, bem como aterros sanitários;*

*(...)*

9.4. Essa questão de caracterizar a contratação dos serviços como sendo para a construção ou implantação de um aterro sanitário, ou se é simplesmente para a operação de um aterro sanitário já existente, se revela de suma importância – isto porque a construção e implantação de um aterro sanitário compreendem, dentre outras, as atividades de escolha da área, elaboração do projeto, gerenciamento do projeto de engenharia, licenciamentos ambientais, limpeza do terreno, obras de terraplenagem, acessos, impermeabilização, utilizando material geossintético, drenagem, bem como outras obras de construção civil.

9.4.1. Neste sentido, um contrato para implantação e construção de aterro sanitário, que obrigue o contratado à realização de obras e ações, como as acima exemplificadas, não pode deixar de ser visto como um contrato por empreitada de obra de construção civil. Se a pessoa jurídica contratada para essa operação tem, entre as suas obrigações, a realização daquelas obras, com o fornecimento dos materiais necessários às coberturas, impermeabilizações, drenagens, etc, entende-se que o contrato seja de empreitada

com emprego de materiais fornecidos pelo contratado, aplicando-se, na apuração da base de cálculo do IRPJ, o percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta, segundo determinado pelo *caput* do artigo 15 da Lei n.º 9.249, de 1995, na interpretação dada pelo Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 6, de 13 de janeiro de 1997, que assim dispôs, *in verbis*:

*I - Na atividade de construção por empreitada, o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal será:*

*a) 8% (oito por cento) quando houver emprego de materiais, em qualquer quantidade;*

*b) 32% (trinta e dois por cento) quando houver emprego unicamente de mão-de-obra, ou seja, sem o emprego de materiais.*

*II - As pessoas jurídicas enquadradas no inciso I, letra "a", deste Ato Normativo, não poderão optar pela tributação com base no lucro presumido.” (grifos acrescidos)*

9.4.2. Como se verifica, este Ato Declaratório disciplinou exclusivamente a aplicação dos percentuais para as atividades de construção por empreitada. E observa-se que, a teor dos quatro contratos anexados à consulta, não há qualquer vinculação entre a atividade de construção por empreitada de um aterro sanitário e a atividade de prestação de serviços de operação de aterro sanitário desenvolvida pela consultente.

10. Sobre o conceito de contrato de empreitada, convém dizer que a execução dos contratos pode se dar de forma simultânea ou diferida, instantânea ou continuada. Quando na forma simultânea, a execução se perfaz no mesmo momento de sua celebração. Por outro lado, o diferimento da execução a caracteriza como sendo posterior à celebração do pacto. Sob o prisma da extensão temporal do ato, sendo a execução instantânea, o adimplemento é constituído em um único momento, ao passo que será continuada quando a prestação for sendo continuamente realizada em um período determinado ou indeterminado.

10.1. Tradicionalmente, vê-se o contrato de empreitada como sendo aquele oneroso do tipo bilateral sinalagmático, uma vez que prevê obrigações e direitos para ambos os pactuantes; consensual, já que em sua constituição não previu o legislador uma forma específica e comutativa, em função da relação de equivalência econômica entre as prestações; e por fim, tendo por objeto uma obrigação de fazer.

10.2. Nesse ponto, é de se observar que as mesmas características podem ser encontradas nos contratos de prestação de serviços. Há diferenças, entretanto, que são observadas tanto no objeto quanto nas obrigações e direitos dos contratantes.

10.3. Ensina ROSENVALD (Nelson Rosenvald. **Código Civil Comentado – Doutrina e Jurisprudência**. 2ª ed. Barueri: Manole, 2008), em seu comentário ao artigo 610 do Código Civil de 2002, que, no contrato de empreitada:

*A obrigação de fazer é insuficiente, requer-se do empreiteiro um fazer qualificado, pois ele será convocado para exercer uma atividade em razão de suas especiais aptidões técnicas. Ademais, cuida-se de obrigação de resultado, pois é esperada a entrega de um produto final que atenda às legítimas expectativas do dono da obra quanto à qualidade almejada. Não se confunde com a prestação de serviço em que a atividade em si é o móvel da relação contratual. Aqui a atividade é o meio para obtenção do resultado desejado. (grifos de acréscimos)*

10.4. Em geral, não se verifica nos contratos de empreitada que a execução do objeto contratado possa se dar de forma continuada, sendo normalmente de modo diferido e instantâneo. Entende FIÚZA (César Fiúza. **Direito Civil – Curso Completo**. 12ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2008. p. 547) que não se concebe a execução sucessiva para contratos de empreitada, embora outros autores já tenham consignado ser possível a existência de empreitada como contrato de duração, isto é, pela entrega continuada de um mesmo resultado.

10.5. Uma das principais dúvidas que podem surgir, no tocante à execução do objeto, deriva do fato de a empreitada poder ser contratada por etapas, “ad mensuram”, hipótese em que a obra se conclui parceladamente e a obrigação de pagá-la se verifica na medida em que são completadas as partes em que foi dividida, no contrato. Isso, contudo, não descaracteriza o fato de que a entrega de cada etapa configura uma execução material prontamente identificável, isto é, um resultado.

10.5.1. Destarte, mesmo no caso da empreitada “ad mensuram” é possível falar em execução diferida e instantânea, se considerarmos a finalização de cada uma das partes como um resultado específico.

10.6. Por outro lado, o contrato de prestação de serviços em geral prevê execução continuada, podendo essa se estender em período determinado ou não. Sendo contrato de meio, o objeto vincula-se ao modo como é executado, e não a um suposto resultado final.

10.7. Como na empreitada a execução se dirige a um resultado, a entrega deste é fato sobre o qual são traçados direitos e obrigações dos contratantes, peculiares a esse tipo de contrato.

10.7.1 A primeira obrigação diz respeito ao contratante e o obriga a firmar a recepção da obra, isto é, a certificar a entrega por parte do contratado, sempre que o resultado tiver sido efetuado de acordo com as especificações dele, contratante. Se não o fizer, poderá o empreiteiro consignar a obra em pagamento.

10.7.2. De outra parte, observa-se que o empreiteiro que não receber o devido pagamento na forma estabelecida em contrato terá direito de retenção sobre a obra concluída.

10.8. Ocorre que nenhuma dessas hipóteses se apresentam no contrato de prestação de serviços, já que neste não se tem um resultado material a receber, passível de retenção por inadimplemento da parte.

10.9. Desse modo, apesar das semelhanças observadas entre as duas espécies contratuais, é perfeitamente possível distingui-las quando se as analisa pelo aspecto do resultado material e das obrigações e direitos que se vinculam à sua produção.

11. Especificamente ao presente caso concreto objeto desta consulta, e em face dos quatro contratos anexados pela consulente, não se observa a existência de cláusula que preveja a entrega ou a recepção de um resultado, ou melhor, não se vislumbra a obrigação de recebimento de um resultado por parte do contratante, nem o direito de retenção da obra, pelo lado da contratada.

11.1. O “recebimento e destinação final dos resíduos sólidos, se excetuando aqueles classificados como CLASSE I – PERIGOSOS”, de acordo com os contratos anexados,

é a principal obrigação da contratada (consulente), sendo que essa obrigação se executa de forma continuada, à medida que os carregamentos são levados ao aterro sanitário onde ela opera. Aqui, nota-se que os contratos foram acordados como prazo de duração de 12 (doze) meses, renovando-se, quase sempre, automaticamente, por igual período.

11.2. Neste passo, a situação concreta descrita pela consulente e verificada pelo inteiro teor das cópias dos contratos por ela anexados à consulta, demonstra a inexistência de um resultado ao qual se possa atribuir a natureza de empreitada, mormente pela impossibilidade do exercício do direito de retenção pelo prestador (consulente).

11.3. Acresce-se, conforme relatado, que a “operação do aterro sanitário pela Consulente se dá por seu próprio maquinário e funcionários, com fornecimento de todos os materiais indispensáveis à operação do aterro”, entretanto, as cópias dos quatro contratos de prestação de serviços anexados sequer apontaram essa situação, embora se possa assim supor.

12. Deve-se, portanto, reconhecer a impossibilidade de ser identificada na atividade sob análise a natureza de empreitada, em virtude da inexistência de um resultado materialmente identificável sobre o qual incida a obrigação de recepção do contratante e o direito de retenção do contratado.

13. Pode se dizer que, em geral, o serviço de operação de aterro sanitário compreende o espalhamento, compactação, cobertura e drenagem dos resíduos, monitoramento do sistema de tratamento de efluentes, monitoramento topográfico e das águas, manutenção dos acessos e das instalações de apoio. No entanto, a este serviço de operação de aterro sanitário, para a apuração da base de cálculo do IRPJ, aplica-se o percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta dessa atividade, uma vez caracterizado como prestação de serviços em geral, tudo, na forma do artigo 15, inciso III, alínea “a” da Lei n.º 9.429, de 1995, e artigos 518 e 519, parágrafo 1º, inciso III, alínea “a”, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR.

14. Relativamente ao ADI RFB n.º 5, de 2013, salienta-se que o referido ato normativo tratou de evidenciar o percentual de 32% (trinta e dois por cento) a ser aplicado, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ, nas receitas brutas provenientes das atividades caracterizadas como de limpeza urbana, ainda que nelas esteja envolvido o transporte dos resíduos gerados ou coletados até o aterro sanitário. Ocorre que neste ato normativo há a citação de que, dentre as atividades componentes da limpeza urbana, consta a de compactação de resíduos sólidos, esta, conforme relatoria da consulente, por ela desenvolvida quando do cumprimento dos objetos de seus contratos (item 4 da Consulta).

15. Quanto às soluções de consulta mencionadas pela consulente (Solução de Consulta n.º 161, de 2005, Solução de Consulta n.º 171, de 2012, da 9ª Região Fiscal, e Solução de Consulta n.º 16, de 2012, da 3ª Região Fiscal), convém anotar que todas elas foram emitidas na vigência da legislação tributária que determinava a vinculação das mesmas unicamente entre as consulentes e a Receita Federal do Brasil, vale dizer, não tinham o condão de proteger os demais contribuintes que se encontrassem em condições idênticas. Ainda que as referidas soluções de consultas vinculem apenas suas consulentes signatárias, esclarece-se que:

a) a solução de consulta n.º 161, de 2005, da 8ª Região Fiscal, tratou da não retenção do imposto de renda retido na fonte, uma vez que o serviço de aterramento em aterro sanitário não se enquadraria como serviço de limpeza ou conservação;

b) a solução de consulta n.º 171, de 2012, da 9ª Região Fiscal, ao que interessa no caso presente, entendeu que a compactação de resíduos sólidos seria enquadrada como serviço de limpeza urbana, e, como na atividade de operação de aterro sanitário, seria submetida à alíquota de 32% (trinta dois por cento) para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ, decidindo, ainda, que somente na atividade de construção e implantação de aterro sanitário, com emprego de materiais, seria aplicado o percentual de 8% (oito por cento) para apuração do IRPJ; e,

c) a solução de consulta n.º 16, de 2012, da 3ª Região Fiscal, interpretou que à atividade de limpeza urbana (aqui incluída a de compactação de resíduos sólidos) aplicar-se-ia o percentual de 32% (trinta e dois por cento) para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ, e que quando houvesse o auferimento de receita da prestação de serviços com operação de aterros sanitários (também aqui incluída a atividade de compactação de resíduos sólidos), desde que esses serviços prevejam o emprego de materiais, dever-se-ia aplicar o percentual de 8% (oito por cento) para apuração da base de cálculo do IRPJ.

15.1. Nota-se, portanto, que existem pequenas sutilezas entre as soluções de consultas aqui relacionadas: é que a solução de consulta n.º 171, de 2012, da 9ª Região Fiscal, quanto ao aterro sanitário, interpretou que somente no caso de sua construção e implantação, com emprego de materiais pelo contratado, seria aplicado o percentual de 8% (oito por cento) para apuração do IRPJ, enquanto na solução de consulta n.º 16, de 2012, da 3ª Região Fiscal, ficou consignado que, de maneira geral, na operação de aterros sanitários, desde que os serviços prevejam o emprego de materiais por parte do contratado, o percentual a ser aplicado para apuração do IRPJ seria de 8% (oito por cento). Assim, evidentemente, para uniformizar essa situação será emitida uma solução de divergência, na forma do artigo 21, parágrafo 4º da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013.

## Conclusão

16. À vista do exposto, conclui-se que na atividade de prestação de serviço de operação de aterro sanitário, a apuração da base de cálculo do IRPJ deve ser efetuada mediante a aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta daí proveniente. Por outro lado, na atividade de construção e implantação de aterros sanitários, cujos contratos de prestação desses serviços prevejam o emprego de materiais a cargo da pessoa jurídica contratada, a apuração da base de cálculo do IRPJ deve ser efetuada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta daí decorrente.

17. À consideração da chefia da Divisão de Tributação – Disit.

assinado digitalmente  
CAUBI CASTELO BRANCO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

18. De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operação Financeira.

assinado digitalmente  
WILMAR TEIXEIRA DE SOUZA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Disit03

19. De acordo. À Coordenadora-Geral da Cosit Substituta para aprovação.

assinado digitalmente  
FÁBIO CEMBRANEL  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotir Substituto

### **Ordem de Intimação**

20. Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

*assinado digitalmente*  
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil - Coordenadora-Geral da Cosit Substituta