



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	115 – COSIT
DATA	12 de junho de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. VENDA DE ADUBOS E FERTILIZANTES. FABRICAÇÃO PRÓPRIA.

A receita bruta decorrente da venda de adubos e fertilizantes de fabricação própria sujeita-se ao percentual de presunção de 8% (oito por cento) para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ no regime do lucro presumido.

LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS DE COLETA, TRANSPORTE E DESTINAÇÃO DE RESÍDUOS.

A receita bruta decorrente da atividade de coleta, “transporte e/ou recebimento” e destinação de resíduos sujeita-se ao percentual de 32% (trinta e dois por cento) para a determinação da base de cálculo do IRPJ no regime do lucro presumido.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, inciso I; Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, *caput* e § 1º, inciso III, alínea “a”.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

RESULTADO PRESUMIDO. VENDA DE ADUBOS E FERTILIZANTES. FABRICAÇÃO PRÓPRIA.

A receita bruta decorrente da venda de adubos e fertilizantes de fabricação própria sujeita-se ao percentual de presunção de 12% (doze por cento) para fins de determinação da base de cálculo da CSLL na apuração do resultado presumido.

RESULTADO PRESUMIDO. SERVIÇOS DE COLETA, TRANSPORTE E DESTINAÇÃO DE RESÍDUOS.

A receita bruta decorrente da atividade de coleta, “transporte e/ou recebimento” e destinação de resíduos sujeita-se ao percentual de 32% (trinta e dois por cento) para a determinação da base de cálculo da CSLL no regime do resultado presumido.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.430, de 1996, art. 29, inciso I; Lei nº 9.249, de 1995, art. 20, incisos I e III.

RELATÓRIO

1. A pessoa jurídica acima identificada formula consulta acerca da legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), em face do regime de tributação do lucro presumido, por ela adotado.

2. Afirma que tem como atividade principal e preponderante a “Fabricação de Adubos e Fertilizantes Organo-Minerais - CNAE 20.13-4.01”.

3. “Para melhor individualizar a atividade econômica da empresa Consulente”, alude ao art. 3º, inciso VII, da Lei nº 12.305, de 2 de agosto de 2010, a qual “Institui a Política Nacional de Resíduos Sólidos”, e reproduz esse dispositivo, que está assim escrito (grifos da consulente):

Art. 3º Para os efeitos desta Lei, entende-se por:

(...)

(...)

VII - destinação final ambientalmente adequada: destinação de resíduos que inclui a reutilização, a reciclagem, a compostagem, a recuperação e o aproveitamento energético ou outras destinações admitidas pelos órgãos competentes do Sisnama, do SNVS e do Suasa, entre elas a disposição final, observando normas operacionais específicas de modo a evitar danos ou riscos à saúde pública e à segurança e a minimizar os impactos ambientais adversos;

(...)

4. Assinala que é “importante tal individualização, visto que no referido artigo são elencadas várias outras definições, inclusive para ‘aterros sanitários’ (inciso VIII), o que não é o caso da Consulente”; “assim, a atividade econômica da Consulente não se confunde com as demais definições, sendo, portanto, compostagem para fins de fabricação de adubos e fertilizantes”.

5. Explana que sua dúvida “em relação a qual alíquota de tributação presumida (IRPJ e CSLL) deve estar enquadrada” decorre da particularidade de sua atividade industrial, por meio da qual “transforma/industrializa resíduos Agroindustriais Classe II (Classificados pela Norma ABNT NBR 10.004/2004) em Fertilizantes Orgânicos e Condicionador de Solo Classe A, através da COMPOSTAGEM”, “sendo que estes resíduos passam a ter natureza de ‘Matéria-Prima’ para a produção dos referidos fertilizantes”.

6. Passa então a detalhar seu processo produtivo, expondo que “a partir do recebimento e/ou transporte dos resíduos (matéria-prima: lodo industrial, madeira, resíduo incubatório, cinza, poda de árvore e resíduo de refeitório”, “inicia-se o processo compostagem, a fim de que essas matérias-primas sejam transformadas em Adubos, Fertilizantes Organo-Minerais e Condicionador de Solo para posterior comercialização” – “as matérias-primas recebidas e/ou transportadas pela Consulente

advém da produção de resíduos dos mais diversos setores da economia como, por exemplo, Cooperativas, Frigoríficos (Bovinos, Suínos e Aves) dentre outros”.

7. Apresenta fluxograma do processo produtivo e acrescenta que “para corroborar o processo industrial – compostagem – na fabricação de adubos e fertilizantes, a Consultante possui fabricação própria do produto biológico denominado ‘BIOEXTRATO’ que é determinante para aceleração de compostagem, para que a etapa inicial de decomposição ocorra mais rápido evitando apodrecimento e, conseqüentemente, odores fortes”.

8. Em seguida, identifica o “nome comercial, científico ou técnico dos adubos e fertilizantes”, sua “NCM/SH - Classificação Fiscal” e sua “função geral”.

9. Discorre então sobre a “dúvida quanto a correta tributação IRPJ/CSLL na apuração com base no lucro presumido”, principiando por suscitar a Solução de Divergência Cosit nº 8, de 24 de junho de 2013, e a Solução de Consulta Cosit nº 345, de 16 de dezembro de 2014 – as quais esclarecem, em síntese, que a atividade de coleta e transporte de resíduos até aterros sanitários enquadra-se como prestação de serviços em geral –, para, a seguir, defender que “não realiza prestação de serviço, pois exerce a atividade industrial na produção e fabricação de adubos e fertilizantes organo-minerais”.

10. Transcreve o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e o art. 12, incisos I a IV, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, destacando esse último inciso, e reforça que “tem como objeto principal a atividade a Fabricação de Adubos e Fertilizantes Organo-Minerais através da compostagem, conforme já noticiado, sendo que sua receita bruta decorre preponderantemente da comercialização destes fertilizantes”.

11. A par da receita bruta decorrente da comercialização de fertilizantes, ressalta que “uma parte menor da sua receita bruta decorre, também, do recebimento de valores das empresas fornecedoras dos Resíduos Agroindustriais Classe II, tendo em vista que estes resíduos são ‘descartados’ por serem impróprios a qualquer outro processo, sendo que neste caso a Consultante os recebe/transporta (como matéria-prima) para fabricação de adubos e fertilizantes”; “não há prestação de serviço e, tampouco, disposição final em ‘aterro sanitário’”.

12. Acrescenta que “fatura/recebe” tais valores, “seja pelo transporte através de veículos próprios e adaptados ou pelo recebimento direto no seu pátio, devido sua *expertise* neste setor”, e que “esta operação é considerada pré-processo de compostagem”, “pois, após o recebimento da matéria-prima (resíduos), inicia-se o complexo processo através da compostagem, transformando-os em Adubos e Fertilizantes Organo-Minerais”.

13. Formula então os seguintes questionamentos (destaques em conformidade com o original):

Tendo em vista que a empresa Consultante não exerce qualquer atividade vinculada a prestação de serviço, mas sim, INDUSTRIAL, é correto afirmar:

a) A produção/fabricação e posterior comercialização (receita da atividade preponderante) de Adubos e Fertilizantes Organo-Minerais, através da compostagem, conforme descrito em Laudo e documentação específica, é tributada à alíquota de 8%

(oito por cento) sobre a receita bruta nos termos do caput do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995 c/c inciso IV do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977?

b) Eventuais valores (receitas decorrentes do transporte e/ou recebimento dos resíduos) cobrados pela Consulente das empresas geradoras dos Resíduos Agroindustriais Classe II (Classificados pela Norma ABNT NBR 10.004/2004), por não serem receitas advindas da atividade principal da Consulente, mas que fazem parte da fase pré- processo de compostagem, igualmente mantém a tributação pela alíquota de 8% (oito por cento) para apuração do Lucro Presumido?

FUNDAMENTOS

14. Preliminarmente, cumpre registrar que o processo administrativo de consulta, a partir de 1º de janeiro de 2022, no âmbito da RFB, passou a ser disciplinado pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, a qual revogou a Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, ato disciplinador dessa espécie desse processo vigente na época do protocolo da consulta.

15. Cabe anotar, ainda, que, consoante ressalva expressamente vazada no art. 45 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021 (art. 28 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013), “as soluções de consulta não convalidam informações nem classificações fiscais apresentadas pelo consulente”. Posto de outro modo, em termos mais detalhados: o ato administrativo denominado Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos ou das hipóteses narradas pelo interessado na respectiva petição de consulta, limitando-se, tão somente, a apresentar a interpretação que a RFB confere aos dispositivos da legislação tributária relacionados a tais fatos ou hipóteses, partindo da premissa de que eles efetivamente correspondem à realidade.

16. Por conseguinte, da Solução de Consulta não decorrerão efeitos caso se constate, a qualquer tempo, que os fatos descritos não correspondem àqueles que serviram de base hipotética à interpretação apresentada.

17. Inicialmente, importa destacar que, de acordo com a exposição da consulente, suas receitas decorrem de duas atividades. A primeira atividade consiste na venda da produção de adubos e fertilizantes a partir de resíduos gerados por indústrias ou agroindústrias. A segunda atividade diz respeito, em síntese, ao “transporte e/ou recebimento” desses resíduos que constituem matéria-prima em seu processo produtivo.

18. Por conseguinte, necessário será examinar cada atividade separadamente para fins de definição do percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Esses percentuais de presunção do lucro, incidentes sobre a receita bruta para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no regime do lucro presumido, estão definidos nos arts. 15 e 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, conforme preceituam os arts. 25, inciso I, e 29, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

19. Transcrevem-se as disposições dos arts. 15 e 20 da Lei nº 9.249, de 1995, pertinentes ao tema (sublinhou-se):

Lei nº 9.249, de 1995

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. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 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 nº 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:

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 nº 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*).

e) prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - 38,4% (trinta e oito inteiros e quatro décimos por cento), para as atividades de operação de empréstimo, de financiamento e de desconto de títulos de crédito realizadas por Empresa Simples de Crédito (ESC). (Incluído pela Lei Complementar nº 167, de 2019)

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

(...)

.....
Art. 20. A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal ou trimestral a que se referem os arts. 2º, 25 e 27 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, corresponderá aos seguintes percentuais aplicados sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos: (Redação dada pela Lei Complementar nº 167, de 2019)

I - 32% (trinta e dois por cento) para a receita bruta decorrente das atividades previstas no inciso III do § 1º do art. 15 desta Lei; (Incluído pela Lei Complementar nº 167, de 2019)

II - 38,4% (trinta e oito inteiros e quatro décimos por cento) para a receita bruta decorrente das atividades previstas no inciso IV do § 1º do art. 15 desta Lei; e (Incluído pela Lei Complementar nº 167, de 2019)

III - 12% (doze por cento) para as demais receitas brutas. Complementar nº 167, de 2019)

(...)

20. Conforme se constata da leitura dos dispositivos transcritos, para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ devido pelas pessoas jurídicas optantes pelo regime do lucro presumido, o art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, estabelece, no seu *caput*, um **percentual geral de 8%** (oito por cento), a incidir sobre a receita bruta. O § 1º desse artigo estipula percentuais específicos para determinadas atividades, com destaque para o estipulado na alínea “a” do inciso III, de 32% (trinta e dois por cento), atinente à prestação de serviços em geral.

21. Para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, o inciso III do art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995, prescreve o percentual geral 12% (doze por cento) a aplicar sobre a receita bruta auferida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, enquanto o inciso I desse artigo fixa o percentual de 32% (trinta e dois por cento) para a receita bruta da prestação de serviços em geral a que se refere a alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 15 dessa Lei.

22. Impende frisar que no caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade (art. 15, § 2º, da Lei nº 9.249, de 1995).

23. Tem-se, assim, que as receitas decorrentes da venda de adubos e fertilizantes, mesmo que industrializados pelo próprio vendedor, sujeitam-se ao percentual de presunção de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento) para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, respectivamente, no regime do lucro presumido, uma vez que essas receitas não se enquadram em nenhuma das hipóteses previstas no §1º do art. 15 ou nos incisos I e II do art. 20, ambos da Lei nº 9.249, de 1995.

24. No que concerne às receitas decorrentes da atividade de “transporte e/ou recebimento” de resíduos (empregados pela consulente como matéria-prima para fabricação de adubos e fertilizantes), cabe recordar que, segundo informado, trata-se “do recebimento de valores das empresas fornecedoras dos Resíduos Agroindustriais Classe II, tendo em vista que estes resíduos são ‘descartados’ por serem impróprios a qualquer outro processo, sendo que neste caso a Consulente os recebe/transporta (como matéria-prima) para fabricação de adubos e fertilizantes”.

25. Assim, é forçoso recorrer à Nomenclatura Brasileira de Serviços, Intangíveis e outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio (NBS) e às Notas Explicativas da Nomenclatura Brasileira de Serviços, Intangíveis e outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio (NEBS), instituídas pelo Decreto nº 7.708, de 2 de abril de 2012. Está em vigor atualmente a versão 2.0 da NBS e das NEBS, constantes dos Anexos I e II da Portaria Conjunta RFB/SCS nº 2.000, de 18 de dezembro de 2018, conforme prescreve o art. 10 da Portaria ME nº 413, de 19 de agosto de 2019.

26. Em relação a essa atividade da consulente, observe-se que a Seção V da NBS (Serviços Comunitários, Sociais, Ambientais e Pessoais) contempla em seu Capítulo 24 os “Serviços de coleta, tratamento e eliminação de esgoto e resíduos e outros serviços de proteção ambiental”, no qual se incluem, na posição 1.2404, os “Serviços de tratamento e eliminação de resíduos”. As NEBS assim dispõem sobre esses serviços (em negrito no original; sublinhas acrescentadas):

SEÇÃO V - SERVIÇOS COMUNITÁRIOS, SOCIAIS, AMBIENTAIS E PESSOAIS

Considerações Gerais

A Seção V da NBS é composta por cinco Capítulos:

- Capítulo 22 - Serviços educacionais.

- Capítulo 23 - Serviços relacionados à saúde humana e de assistência social.

- Capítulo 24 - Serviços de coleta, tratamento e eliminação de esgoto e resíduos e outros serviços de proteção ambiental.

- Capítulo 25 - Serviços recreativos, culturais e desportivos.

- Capítulo 26 - Serviços pessoais

(...)

Capítulo 24 - Serviços de coleta, tratamento e eliminação de esgoto e resíduos e outros serviços de proteção ambiental.

(...)

Notas explicativas

(...)

1.2404 Serviços de tratamento e eliminação de resíduos

Esta posição inclui o conjunto de serviços relacionados ao transporte, transbordo, tratamento e eliminação, ou seja, destinação final ambientalmente adequada, dos resíduos e rejeitos.

Incluem-se também a gestão e o gerenciamento de resíduos, para os quais deve ser observada a não geração, redução, reutilização, reciclagem, tratamento dos resíduos e a disposição final ambientalmente adequada dos rejeitos.

Por “destinação final ambientalmente adequada”, entende-se a destinação de resíduos que inclui a reutilização, a reciclagem, a compostagem, a recuperação e o aproveitamento energético ou outras destinações admitidas pelos órgãos reguladores, entre elas a disposição final.

Por “disposição final ambientalmente adequada” entende-se a distribuição ordenada de rejeitos em aterros, observando normas operacionais específicas de modo a evitar danos ou riscos à saúde pública e à segurança e a minimizar os impactos ambientais adversos.

Ainda no âmbito desta subposição, a expressão “aterro sanitário” é entendida como uma técnica de disposição de resíduos no solo, sem causar danos à saúde pública e à sua segurança, minimizando os impactos ambientais.

27. Ora, da leitura das Notas Explicativas referentes aos **Serviços de tratamento e eliminação de resíduos**, classificados na posição 1.2404 da NBS, resulta claro que a dita atividade de “transporte e/ou recebimento” de resíduos, empregados pela consulente como matéria-prima para fabricação de adubos e fertilizantes, enquadram-se nessa posição.

28. Com efeito, segundo as Notas Explicativas acima transcritas, a posição 1.2404 da NBS inclui o conjunto de serviços relacionados ao transporte, transbordo, tratamento e eliminação, ou seja, destinação final ambientalmente adequada, dos resíduos e rejeitos. Por sua vez, a destinação final ambientalmente adequada compreende a destinação de resíduos, que inclui a reutilização, a reciclagem, a compostagem – da qual se vale a consulente para a fabricação de adubos e fertilizantes –, a recuperação e o aproveitamento energético ou outras destinações admitidas pelos órgãos reguladores, entre elas a disposição final.

29. É mister rememorar, em reforço ao supradito, que, na petição, “para melhor individualizar a atividade econômica da empresa Consulente”, ela se socorre do art. 3º, inciso VII, da Lei nº 12.305, de 2010, a qual “Institui a Política Nacional de Resíduos Sólidos”, dispositivo o qual convém novamente reproduzir (grifos da consulente):

Art. 3º Para os efeitos desta Lei, entende-se por:

(...)

(...)

VII - destinação final ambientalmente adequada: destinação de resíduos que inclui a reutilização, a reciclagem, **a compostagem**, a recuperação e o aproveitamento energético ou outras destinações admitidas pelos órgãos competentes do Sisnama, do SNVS e do Suasa, entre elas a disposição final, observando normas operacionais específicas de modo a evitar danos ou riscos à saúde pública e à segurança e a minimizar os impactos ambientais adversos;

(...)

30. Em consequência, tem-se que essa atividade constitui prestação de serviços que se enquadram na alínea “a” do § 1º do inciso III do art. 15 e no inciso I do art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995, o que importa a aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta para a determinação tanto da base de cálculo do IRPJ quanto da base de cálculo da CSLL no regime do lucro presumido.

CONCLUSÃO

31. Ante o exposto, soluciona-se a consulta nos seguintes termos:
- a) a receita bruta decorrente da venda de adubos e fertilizantes de fabricação própria sujeita-se ao percentual de presunção de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento) para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, respectivamente, no regime do lucro presumido; e
 - b) a receita bruta decorrente da atividade de coleta, “transporte e/ou recebimento” e destinação de resíduos sujeita-se ao percentual de 32% (trinta e dois por cento) para a determinação tanto da base de cálculo do IRPJ, quanto da base de cálculo da CSLL no regime do lucro presumido.

(assinado digitalmente)

GUSTAVO ROTUNNO DA ROSA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Divisão de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - Dirpj

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação (Cosit).

Assinatura digital

FABIO CEMBRANEL

Auditor-Fiscal da RFB - 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