Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 23 - Cosit

Data 18 de janeiro de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DE DESPESAS. IMPOSSIBILIDADE.

Não é possível a dedução de quaisquer despesas na apuração do lucro presumido por falta de previsão legal. Como o próprio nome diz, o lucro sobre o qual incidirá o imposto de renda é calculado por percentuais de presunção sobre as receitas obtidas.

A venda de florestas em pé é circulação de mercadorias e classificada como receita bruta da entidade que tem por finalidade a sua comercialização.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 12; Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 25 e IN RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, arts. 26, 33 e 215, **caput**.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

LUCRO PRESUMIDO. DEDUÇÃO DE DESPESAS. IMPOSSIBILIDADE.

Não é possível a dedução de quaisquer despesas na apuração do lucro presumido por falta de previsão legal. Como o próprio nome diz, o lucro sobre o qual incidirá a contribuição social é calculado por percentuais de presunção sobre as receitas obtidas.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 57; Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 20 e IN RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, arts. 26, 34 e 215, §1º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

REGIME DE APURAÇÃO CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. RECEITA BRUTA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. DEDUÇÃO DE DESPESAS. IMPOSSIBILIDADE.

No regime de apuração cumulativa, a Contribuição para o PIS/Pasep tem como base de cálculo o faturamento, assim entendido como a receita bruta conforme definida no Decreto Lei nº 1.598, de 1977, não sendo admitida nenhuma dedução a título de despesa, por falta de previsão legal.

PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 84 - COSIT, DE 8 DE JUNHO DE 2016.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, arts 2º e 3º § 2º e incisos e Decreto Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 12.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

REGIME DE APURAÇÃO CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. RECEITA BRUTA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. DEDUÇÃO DE DESPESAS. IMPOSSIBILIDADE.

No regime de apuração cumulativa, a Cofins tem como base de cálculo o faturamento, assim entendido como a receita bruta conforme definida no Decreto Lei nº 1.598, de 1977, não sendo admitida nenhuma dedução a título de despesa por falta de previsão legal.

PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 84 - COSIT, DE 8 DE JUNHO DE 2016.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, arts 2º e 3º § 2º e incisos e Decreto Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 12.

Relatório

A Consulente, sociedade empresária, produtora rural e comerciante atacadista de madeiras, formula consulta nos moldes da Instrução Normativa – IN RFB – nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca da composição da base de cálculo, no regime de lucro presumido, do IRPJ, da CSLL e da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, aventando a possibilidade de dedução de despesas das referidas bases de cálculo, mais precisamente, honorários advocatícios pagos na obtenção das receitas.

2. Esclarece que em 17/06/1998 transferiu uma propriedade rural à outra empresa, a título de dação em pagamento. Porém, ficou firmado que a floresta em pé de *pinus eliottis*, que revestia a fazenda, ainda era de propriedade da Consulente. Ficou firmado em contrato que o valor excedente a R$ 630.000,00 na sua posterior venda seria repassado e ajustado o valor à Consulente, que detinha legalmente a propriedade da floresta.

3. Diz que somente recebeu o valor contratual em cumprimento de sentença judicial, após anos em litígio, mais precisamente em 28/09/2015. Do valor de R$ 37.500.000,00 (trinta e sete milhões e quinhentos mil reais), a Consulente pagou R$ 17.687.500,00 (dezessete milhões, seiscentos e oitenta e sete mil e quinhentos reais) a título

de honorários advocatícios, restando à empresa a quantia de R$ 19.812.500,00 (dezenove milhões, oitocentos e doze mil e quinhentos reais).

4. Levanta a dúvida quanto à classificação da receita, se a venda da floresta se considera venda de bem permanente, ou bem circulante.

5. No mais, cita a legislação e questiona, nos exatos termos:

> 1) *Qual é a receita a ser oferecida em tributação no regime do Lucro Presumido, R$ 37.500.000,00 ou R$19.812.500,00?*
> 2) *Qual será a base de cálculo para IRPJ, CSLL, PIS e COFINS?*

Fundamentos

6. Preliminarmente, salienta-se que o objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

7. A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta.

8. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela Consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

9. Ressalvado o disposto acima, cumpre registrar, preliminarmente, que a consulta formulada preenche os requisitos de admissibilidade e merece seguimento.

10. Passa-se a estudar a natureza da receita da venda da floresta em pé. Neste caso, trata-se de produto da terra. O terreno que se espera utilizar por mais de um período e mantido para extração natural de seus frutos - a terra nua - sem dúvida é bem do imobilizado, mas seu produto destinado à comercialização é mercadoria autônoma da terra e que não compõe, no caso descrito, essa classe.

11. Na verdade, ao se cultivar uma floresta, está se produzindo uma mercadoria – árvore – que exige longo tempo de maturação até estar pronta para corte e venda. Os gastos com o plantio e o cultivo das árvores que futuramente serão vendidas formarão o custo e o preço de venda, processo que se conhece contabilmente como produtos em elaboração, ou, no caso, florestas em formação.

12. As árvores colhidas e beneficiadas serão comercializadas como mercadorias, e não como imobilizado, tanto que são tributadas pelo IPI e ICMS, e não pelo

ITBI. Natural, portanto, que o produto da venda de florestas seja receita bruta da entidade cuja finalidade é justamente a comercialização de madeiras.

DO IRPJ E DA CSLL

13. Quanto ao imposto de renda apurado no regime de lucro presumido, incidente sobre a venda de mercadorias, não há que se falar em dedução de nenhuma despesa operacional do lucro apurado por percentuais de presunção sobre a receita bruta da atividade da consulente. PRESUME-SE o lucro, e não se calcula mediante confronto de receitas e despesas. A IN RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, com fulcro no art. 25 da Lei nº 9.430, de 1996, e no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, define a forma de apuração do lucro presumido, incluindo as demais receitas na sua base de cálculo da seguinte forma:

> *Art. 26. A receita bruta compreende:*
> *I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;*
> *II - o preço da prestação de serviços em geral;*
> *III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e*
> *IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica, não compreendidas nos incisos I a III.*
> *(...)*
> *Art. 33. A base de cálculo do IRPJ, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 26, auferida na atividade, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.*
> *(...)*
> *Art. 215. O lucro presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º e 2º do art. 33 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.*

14. Também a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis se manifestou sobre o assunto:

> *MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM FLORIANÓPOLIS 3 º TURMA ACÓRDÃO Nº 07-19414 de 01 de Abril de 2010*
> *(...)*
> *LUCRO PRESUMIDO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. Tendo a contribuinte optado pelo Lucro Presumido, à luz do que dispõem os arts. 518 a 522 do RIR/99, não há que se falar em dedução dos honorários advocatícios da base de cálculo do imposto. Data do fato gerador: 30/06/2002 a 30/06/2002*

15. Sendo o contribuinte optante pelo lucro presumido, o art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, determina que o contribuinte apure a base de cálculo da CSLL por meio do resultado presumido. Nesse ínterim, a IN RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, com fulcro no art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, disciplinou o seguinte sobre o aspecto quantitativo dessa contribuição:

> *Art. 34. A base de cálculo da CSLL, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 12% (doze por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 26, auferida na atividade, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.*
> *(...)*
> *Art. 215. ...*
> *§ 1º O resultado presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º a 3º do art. 34 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.*

DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS

16. No que tange à base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração cumulativa, foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 84, de 8 de junho de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 16 de junho de 2016, que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

17. Os trechos da mencionada Solução de Consulta relevantes para o deslinde do presente feito são os seguintes (os destaques constam do original):

> ***"Fundamentos***
>
> *(...)*
>
> *18. (...), a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração cumulativa, passou a ficar restrita ao faturamento, que compreende a receita bruta auferida pela pessoa jurídica, nos termos estabelecidos pelos arts. 2º e art. 3º, caput, da Lei nº 9.718, de 1998.*
>
> *19. Por conseguinte, a partir da publicação da Lei nº 11.941, de 2009, ocorrida em 28 de maio de 2009, para a apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração cumulativa deve ser considerada somente a receita bruta auferida pela pessoa jurídica, ou seja* ***as receitas decorrentes do exercício de seu objeto econômico****, ou ainda,* ***as receitas decorrentes das atividades constantes de seu contrato social ou estatuto, bem como daquelas atividades empresariais que, ainda que eventualmente não contempladas por seu ato constitutivo, na prática sejam por ela habitualmente exercidas no contexto de sua organização de meios.***
>
> *20. Quanto a esse ponto, é oportuno observar que no exame de Recursos envolvendo pessoas jurídicas cujas atividades empresariais não se restringiam à venda de mercadorias e à prestação de serviços, isto é, em julgamentos que demandaram delimitação mais precisa do conceito de faturamento para a solução das lides, o STF, reiteradamente (RE nº 371.258-AgR, Rel. Min. Cezar Peluso, Segunda Turma, DJ 27.10.2006; RE nº 318.160, DJ 17.11.2005, Rel. Min. Cezar Peluso; RE nº 367.482, DJ 28.11.2005, Rel. Min. Cezar Peluso; dentre outros), manifestou-se no sentido de que o conceito de receita bruta, sujeita à exação tributária, envolve* ***não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços****, mas* ***sim a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais****.*

21. Por sua clareza, vale destacar a ementa do Acórdão emitido no exame do RE nº 371.258-AgR:

> *"EMENTA: RECURSO. Extraordinário. **COFINS. Locação de bens imóveis**. Incidência. Agravo regimental improvido. **O conceito de receita bruta sujeita à exação tributária envolve, não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais**." (grifou-se)*
>
> *(RE 371258 AgR, Relator Min. Cezar Peluso, Segunda Turma, votação unânime, julgado em 03/10/2006, DJ 27.10.2006)*

(...)

23. Ainda, deve-se ressaltar que o caput do vetusto art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que alberga tradicional conceito de receita bruta, foi alterado para expressar esse consolidado entendimento acerca da abrangência das receitas decorrentes da atividade empresarial:

> *"Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)*
>
> *I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)*
>
> *II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)*
>
> *IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III."(grifou-se)*

24. Nesse contexto, verifica-se a identidade entre a receita bruta e as receitas decorrentes das atividades empresariais desenvolvidas pela pessoa jurídica.

*25. O objeto da sociedade, como se sabe, são as atividades por ela escolhidas, aquelas cujo desenvolvimento ela busca promover para a geração de lucro, que é o objetivo de qualquer sociedade empresária. Há de se notar que, sob o ponto de vista meramente formal, o objeto social corresponde à definição, não contrária à lei, à ordem pública e aos bons costumes, constante do ato constitutivo da empresa. Porém, é necessária a identificação do **objeto social sob ângulo substancial**, ou seja, a partir do exame concreto da completa organização de meios articulada pela sociedade na busca de seu objetivo, para que se tenham caracterizadas as atividades empresariais por ela exercidas.*

*26. **A revogação do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, não alterou, em particular, o critério definidor da base de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins como o resultado econômico das operações empresariais que se exteriorizam no faturamento**. Apenas estabeleceu que **não é qualquer receita que pode ser considerada parte do faturamento** para fins de incidência dessas contribuições sociais, mas tão-somente aquelas decorrentes das atividades empresariais da sociedade.*

27. Descabe, portanto, interpretação no sentido de que o faturamento se restringe ao preço recebido pela venda de bens ou pela prestação de serviços. O resultado de uma atividade da pessoa jurídica, apesar de não estar sujeito diretamente à ação de faturar, pode integrar o seu faturamento para o efeito

> *fiscal de concretizar o fato gerador da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep.*
>
> *28. Deve-se, pois, ter claro que o faturamento representa o somatório das receitas auferidas pela pessoa jurídica mediante a exploração das atividades empresariais a que se dedica, independentemente de essas receitas serem ou não registradas em fatura.*
>
> *(...)"*

18. Como se extrai desses excertos da SC Cosit nº 84, de 2016, o fator relevante para determinar se há a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração cumulativa sobre determinada receita é a existência de vinculação dessa receita à atividade negocial/empresarial/principal desenvolvida pela pessoa jurídica nos termos de seus atos constitutivos ou de sua prática econômica (ainda que não formalizada em seus atos constitutivos).

19. No caso concreto, a atividade negocial/empresarial/principal desenvolvida pela Consulente, segundo sua informação, é o comércio atacadista de madeiras e produtos similares. Certamente, como dito no item 12, o produto da venda de florestas é receita bruta da entidade cuja finalidade é justamente a comercialização de madeiras.

20. Assim sendo, no caso concreto em análise, essas receitas estão sujeitas à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração cumulativa, nos termos do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, não sendo admitida nenhuma dedução a título de despesa por falta de previsão legal.

21. Portanto, à luz da legislação estudada, não há que se falar em dedução do valor pago a título de honorários advocatícios da base de cálculo do IRPJ, da CSLL e da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Conclusão

22. Face ao exposto, soluciona-se a presente consulta concluindo-se que:

22.1. A venda de florestas em pé é circulação de mercadorias e classificada como receita bruta da entidade que tem por finalidade a sua comercialização.

22.2. Não é possível a dedução de quaisquer despesas na apuração do lucro presumido para incidência do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas por falta de previsão legal. Como o próprio nome diz, o lucro sobre o qual incidirá o imposto de renda é calculado por percentuais de presunção sobre as receitas obtidas, e não mediante o confronto entre receitas e despesas.

22.3. Não é possível a dedução de quaisquer despesas na apuração do lucro presumido para incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Liquido por falta de previsão legal. Como o próprio nome diz, o lucro sobre o qual incidirá a contribuição social é calculado por percentuais de presunção sobre as receitas obtidas.

22.4. A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins têm como base de cálculo o faturamento, assim entendido como a receita bruta conforme definida no Decreto Lei nº 1.598, de 1977, não sendo admitida nenhuma dedução a título de despesa por falta de previsão legal.

Assinado digitalmente
CARLOS ALBERTO DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Assinado digitalmente
FABIO BIGARELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se aos Coordenadores da Cotri e Cotir.

Assinado digitalmente
MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit – 9ª RF

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora-Geral de Tributação Substituta.

Assinado digitalmente
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

Assinado digitalmente
FABIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit