



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	25 – COSIT
DATA	20 de janeiro 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. REVENDA A GRANEL DE GÁS LIQUEFEITO DE PETRÓLEO (GLP). PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

Para determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) no regime do lucro presumido, aplica-se o percentual de 1,6% (um inteiro e seis décimos por cento) sobre a receita bruta proveniente da atividade de revenda de gás liquefeito de petróleo (GLP), independentemente da condição do consumidor (residencial, industrial, comercial) e da forma de acondicionamento do GLP para entrega (em recipientes, a granel).

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, 1º, inciso I; Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, inciso I.

RELATÓRIO

1. A pessoa jurídica acima identificada, “com ramo de atividade de comércio de gás liquefeito de petróleo (GLP)”, formula consulta acerca da determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) no regime de tributação do lucro presumido.
2. Informa que “desenvolve como atividade principal a distribuição, na modalidade a granel, de gás liquefeito de petróleo (GLP)”, e que “a atividade de distribuição de GLP ‘compreende a aquisição, armazenamento, envasilhamento, transporte, comercialização e controle de qualidade de GLP, assim como a assistência técnica ao consumidor’”.
3. “No caso específico da distribuição de GLP a granel”, esclarece, não ocorre a etapa de envasilhamento, substituindo-se o uso de recipientes transportáveis (botijões de gás) por recipientes estacionários (recipiente fixo destinado a receber GLP a granel, podendo ser enterrado, aterrado ou de superfície); “conforme o art. 2º, II, da Portaria ANP nº 47/1999, o sistema de abastecimento de GLP a granel é conceituado como o ‘sistema de transvasamento de GLP a granel contido em um veículo abastecedor para os recipientes estacionários localizados em uma central de GLP’”.

4. Descreve seu “ciclo de operação” e acrescenta que, “em todos os casos acima, o transporte e comercialização de GLP a granel aos seus clientes é feita por meio de caminhões-tanques de propriedade da Consulente que abastecem os recipientes estacionários, também de sua propriedade, mas cedidos aos clientes a título de comodato ou locação, localizados na central de GLP de cada cliente”.
5. Destaca que o que pretende demonstrar com a descrição de seu ciclo operacional é que “atua exclusivamente na distribuição de GLP a granel e seus clientes consomem o GLP para fins residenciais ou como insumo em atividades empresariais”; “os clientes da Consulente são condomínios edilícios, restaurantes, indústrias, entre outros, que consomem o GLP para diversas finalidades”.
6. Assinala também que, em seu ciclo operacional, não há “a comercialização de GLP para outro estabelecimento revendedor de GLP”; que “exerce exclusivamente a atividade de revenda de GLP para consumo na modalidade a granel”; e que, “na prática, não há diferenças entre o fornecimento a granel ou o fornecimento via botijão, nos dois casos, revende-se o GLP ao consumidor”.
7. Explana, então, que “é optante pelo regime de tributação do Lucro Presumido” e que sua dúvida “é se a receita bruta auferida na atividade de revenda de GLP para consumo, na modalidade a granel, tal como demonstrado no ciclo operacional da Consulente, está sujeita ao percentual de presunção de 1,6% (art. 15, § 1º, inciso I, da Lei n. 9.249/1995) ou ao percentual de 8% (art. 15, *caput*, da Lei n. 9.249/1995)”.
8. Aduz que “tem o entendimento de que a receita bruta que auferida na revenda de GLP para consumo, na modalidade a granel, está sujeita ao percentual de 1,6%, visto que o art. 15, § 1º, inciso I, da Lei n. 9.249/1995 não traz qualquer exceção ou especificação em relação à ‘atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo’”; “para que se amolde à norma, basta que (i) a atividade seja de revenda para consumo, não importando se o consumo é para fins residenciais ou empresariais, estando fora dessa hipótese, contudo, a revenda com a finalidade de subsequente comercialização; e (ii) de combustível derivado do petróleo”.
9. Acresce ainda que a classificação de suas atividades no objeto social como “Comércio atacadista de gás liqüefeito de petróleo (GLP)” (principal) e “Comércio varejista de gás liqüefeito de petróleo (GLP)” (secundária) pouco importa para a subsunção ao art. 15, § 1º, inciso I, da Lei n. 9.249/1995”; “o elemento central para a subsunção, independente da forma como a comercialização é exercida (atacado ou varejo), é que a revenda seja feita para consumo”.
10. Comenta que “alguns atos emitidos de forma esparsa no âmbito da Receita Federal do Brasil, ao analisar a matéria, não tratam de forma específica sobre a revenda para consumo, na modalidade a granel, ou abordam especificamente a situação de comércio varejista”, e relaciona algumas Soluções de Consulta emitidas por Divisões de Tributação (Disit) desta Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) e também alguns acórdãos exarados por Delegacias de Julgamento da RFB.
11. Ao final, apresenta os seguintes questionamentos (destaques conforme o original):

1. A atividade de revenda, para consumo, de gás liquefeito de petróleo (GLP), na modalidade a granel, amolda-se à hipótese do art. 15, § 1º, inciso I, da Lei n. 9.249/1995 (aplicação do percentual de 1,6% para definição da base de cálculo do IRPJ na sistemática do Lucro Presumido)?
2. Está correto o entendimento apresentado pela Consulente de que para subsunção à hipótese do art. 15, § 1º, inciso I, da Lei n. 9.249/1995 basta que a atividade de **revenda seja para consumo** e que o **combustível seja derivado de petróleo**, pouco importando a forma de comercialização (atacadista ou varejista) ou a finalidade do consumo (residencial ou empresarial)?
3. Considerando que a Consulente exerce a atividade de revenda, para consumo, de gás liquefeito de petróleo (GLP) na modalidade a granel, está correta a aplicação do percentual de 1,6%, previsto no art. 15, § 1º, inciso I, da Lei n. 9.249/1995, sobre a receita bruta auferida com essa atividade para fins de definição da base de cálculo do IRPJ na sistemática do Lucro Presumido?

FUNDAMENTOS

12. Preliminarmente, cumpre registrar que o processo administrativo de consulta, a partir de 1º de janeiro de 2022, no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (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 de processo vigente na época do protocolo da consulta.

13. 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. 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.

14. Os percentuais de presunção do lucro, incidentes sobre a receita bruta, para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ no regime do lucro presumido estão definidos no art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, conforme preceitua o art. 25, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (sublinhou-se):

Lei nº 9.430, de 1996

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 pela 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)

(...)

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:

(...)

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

(...)

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.

(...)

15. Observe-se que o *caput* do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, estabelece o percentual geral de 8% (oito por cento), aplicável sobre a receita bruta da pessoa jurídica, para fins de apuração do lucro presumido, ao passo que o § 1º desse artigo estabelece percentuais específicos para determinadas atividades. O inciso I desse parágrafo, que contempla o percentual de 1,6% (um inteiro e seis décimos por cento), constitui o objeto desta consulta e será analisado de ora em diante.

16. Importa primeiramente explicitar os requisitos constantes do dispositivo em pauta para fruição do percentual reduzido nele prescrito, os quais são os seguintes:

I) o produto negociado deve ser **combustível derivado de petróleo**, álcool etílico carburante e gás natural;

II) a operação deve ser caracterizada como de **revenda** de um dos produtos acima; e

III) a destinação do produto deve ser para seu **consumo**.

17. O exame do primeiro requisito, no que concerne ao GLP, não apresenta dificuldade, porquanto, tal como indica sua denominação (“gás liquefeito de petróleo”, popularmente conhecido como “gás de cozinha”), esse produto enquadra-se como um **combustível derivado de petróleo**, estando a regulação das atividades econômicas que lhe são inerentes sob atribuição da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), nos termos da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, que “dispõe sobre a política energética nacional, as atividades relativas ao monopólio do petróleo, institui o Conselho Nacional de Política Energética e a Agência Nacional do Petróleo e dá outras providências”.

18. Anote-se que não há no texto do inciso I do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, restrição ou especificação quanto à forma de acondicionamento do GLP (envasado, a granel, tipo ou tamanho do recipiente) para entrega ao consumidor, de modo que há de se observar a regra de hermenêutica, proveniente do direito romano, segundo a qual onde a lei não faz distinção, também o intérprete não a deve fazer (“ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus”). Assim, cabe reconhecer que o GLP revendido a granel está incluso nesse dispositivo.

19. Quanto ao segundo requisito (caracterização da operação como revenda), a expressão **revenda**, conquanto não haja sua definição na legislação tributária, há de ser entendida em seu sentido usualmente nela empregado, ou seja, a (nova) venda de uma mercadoria, previamente adquirida (ocasião em terá ocorrido uma outra venda), de vendedor que a tenha produzido ou de vendedor que a tenha também anteriormente adquirido. A título de comentário a respeito do emprego da expressão **revenda**, podem-se aventar, restringindo-se ao imposto sobre a renda, alguns artigos, dentre outros, do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018: arts. 298, § 3º, 301, § 1º, 413, inciso I, e 797, §§ 1º.

20. É importante assinalar que, ao valer-se do vocábulo **revenda**, o inciso I do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, denota o escopo de afastar de seu alcance a atividade de venda das mercadorias nele listadas pelo seu próprio produtor, pois se estará diante de uma primeira venda e não de uma revenda.

21. No que toca ao terceiro e último requisito (destinação do produto para consumo), observe-se que o inciso I do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, alude unicamente à destinação para consumo do produto objeto de revenda, nada estabelecendo quanto à condição do consumidor. Em consequência, pelo mesmo fundamento suscitado no item 18, estão abrangidas nesse inciso as vendas de produtos para fins domésticos, industriais, comerciais etc., desde que eles expressamente se destinem a consumo pelos seus adquirentes, e não a serem por estes alienados a terceiros.

22. Em suma, em resposta aos questionamentos da consulente, pode-se afirmar que, para fins de apuração do IRPJ no regime do lucro presumido, em relação à atividade de revenda de gás liquefeito de petróleo (GLP) a granel, para consumo, aplica-se ao percentual de 1,6% (um inteiro e seis décimos por cento) sobre a receita bruta, previsto no inciso I do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, independentemente da condição do consumidor (residencial, industrial, comercial).

CONCLUSÃO

23. Ante o exposto, conclui-se que, para determinação da base de cálculo do IRPJ no regime do lucro presumido, aplica-se o percentual de 1,6% (um inteiro e seis décimos por cento), previsto no inciso I do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, sobre a receita bruta proveniente da atividade de revenda de gás liquefeito de petróleo (GLP), independentemente da condição do consumidor (residencial, industrial, comercial) e da forma de acondicionamento do GLP para entrega (em recipientes, a granel).

Encaminhe-se ao Coordenador da Coordenação de Tributos Sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

Assinatura digital

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA

Auditor-Fiscal da RFB - Chefe da DIRPJ

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora-Geral da Coordenação-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 Substituto