DOCUMENTO VALIDADO

Receita Federal
Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	
SOLUÇÃO DE CONSULTA	150 – COSIT
DATA	14 de agosto de 2026
INTERESSADO	
CNPJ/CPF	

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DIRETAMENTE AO EXTERIOR. VARIAÇÃO CAMBIAL.

As receitas decorrentes de variações cambiais relativas a receitas de prestação direta de serviços ao exterior não devem ser consideradas rendimentos oriundos do exterior para fins de obrigatoriedade ao Lucro Real. Contudo, tais valores devem ser computados na receita bruta total da pessoa jurídica para fins de verificação do limite de faturamento cuja extrapolação impõe a adoção do regime de tributação pelo Lucro Real.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 657, DE 27 DE DEZEMBRO DE 2017

Dispositivos legais: Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 27; Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, arts. 9º e 14, incisos I e III; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, art. 59, caput, inciso III, § 1º, inciso IV, §§ 2º e 3º; Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 5, de 31 de outubro de 2001; Parecer Normativo Cosit nº 1, de 11 de outubro de 2018.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

RESULTADO PRESUMIDO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DIRETAMENTE AO EXTERIOR. VARIAÇÃO CAMBIAL.

As receitas decorrentes de variações cambiais relativas a receitas de prestação direta de serviços ao exterior não devem ser consideradas rendimentos oriundos do exterior para fins de obrigatoriedade ao Lucro Real. Contudo, tais valores devem ser computados na receita bruta total da pessoa jurídica para fins de verificação do limite de faturamento cuja extrapolação impõe a adoção do regime de tributação pelo Lucro Real.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 657, DE 27 DE DEZEMBRO DE 2017

Dispositivos legais: Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 27; Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, arts. 9º e 14, incisos I e III; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, art. 59, caput, inciso III, § 1º, inciso IV, §§ 2º e 3º; Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 5, de 31 de outubro de 2001; Parecer Normativo Cosit nº 1, de 11 de outubro de 2018.

RELATÓRIO

1. A consulente, acima identificada, pessoa jurídica de direito privado, sociedade de advogados, dirige-se à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - RFB para formular consulta acerca da interpretação da legislação tributária federal, concernente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL.

2. A interessada informa ser optante do regime de tributação do IRPJ e da CSLL na modalidade do lucro presumido. Além disso, informa ter como objetivo principal a prestação de serviços de advocacia, executando atividades inclusive para clientes estrangeiros, residentes ou domiciliados no exterior. Nesse mister, aufere receitas advindas da prestação direta de serviços a esses clientes, sendo os valores pagos em moeda estrangeira em conta da empresa mantida no exterior. Posteriormente, tais valores são convertidos em moeda nacional e internalizados no Brasil, procedimento este realizado sob o amparo do art. 1º da Lei nº 11.371, de 28 de novembro de 2006.

2.1 Relata dúvida quanto à eventual obrigatoriedade de mudar o regime de tributação para o lucro real, em razão das variações cambiais ocorridas entre o recebimento das receitas de prestação dos serviços no exterior e a efetiva internalização dos valores em moeda nacional, considerando o disposto no art. 14, inciso III da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

2.2 Sustenta que não estaria obrigada a fazer a mudança para o lucro real em razão do disposto no Ato Declaratório Interpretativo nº 5 de 31 de outubro de 2001 e do art. 59, § 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017. Para embasar seus argumentos, cita a Solução de Consulta nº 144, de 18 de maio de 2005, acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, e jurisprudências do Supremo Tribunal Federal – STF, do Superior Tribunal da Justiça – STJ, e de Tribunais Regionais Federais – TRFs.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

3. Em face do exposto, formula o seguinte questionamento:

> 1) Está correto o entendimento adotado pelo Consulente de que não estaria obrigado a adotar o regime de lucro real em razão da restrição contida no art. 14, III, da Lei nº 9.718/98, em decorrência de variação cambial relacionada a receita de prestação direta de serviços no exterior, mantida em conta bancária no exterior, considerando:
>
> a) a interpretação nesse sentido manifestada pela RFB na Solução de Consulta nº 144, de 18/05/2005, da SRRF da 6ª Região Fiscal, publicada em 13/06/2005;
>
> b) a exceção prevista nos arts. 1º, "caput", do ADI SRF nº 5/2001 e 59, § 2º, da IN RFB nº 1.700/17, e a interpretação de que o acessório deve seguir o principal; ou
>
> c) que o art. 1º, "caput", do ADI SRF nº 5/2001 e o art. 59, § 2º, da IN RFB nº 1.700/17 não exigem explicitamente que a totalidade das receitas da pessoa jurídica seja oriunda da prestação direta de serviços no exterior para que a empresa esteja desobrigada a adotar o regime de lucro real, mas, ao contrário, asseguram à pessoa jurídica que auferir receita da prestação direta de serviços no exterior o direito de optar pelo regime de lucro presumido, independentemente da existência ou não de outras receitas do exterior?

FUNDAMENTOS

4. 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 contribuinte, para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

5. A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra a interessada 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.

6. Ressalte-se ainda que a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos aduzidos pela interessada, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária que lhe seja conferida, partindo da premissa de que há conformidade entre o que seja narrado e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida qualquer afirmativa da

DOCUMENTO VALIDADO

consulente, pois isso importaria em análise de matéria probatória, o que é incompatível com o instituto da consulta.

7. Feitas essas considerações, passa-se a apreciar a presente consulta.

8. A consulente indaga, em suma, se está correto o entendimento de que a legislação asseguraria à pessoa jurídica que auferir receita decorrente da prestação de serviços diretamente ao exterior o direito de optar ou de permanecer no regime de tributação com base no lucro presumido, independentemente da existência de outras receitas oriundas do exterior.

9. A Coordenação-Geral de Tributação – Cosit já se manifestou acerca da classificação de receitas de variação cambial para fins de verificação da obrigatoriedade de apuração do lucro real na Solução de Consulta Cosit nº 657, de 27 de dezembro de 2017, cuja ementa foi publicada no Diário Oficial da União de 2 de janeiro de 2018. A íntegra dessa solução de consulta está disponível no seguinte endereço na internet:

https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/89112

10. A aludida solução de consulta decidiu que o auferimento de receitas decorrentes de variação cambial de contratos de empréstimos cujos tomadores estejam situados no exterior não obriga, por si só, à adoção do regime de tributação com base no lucro real. Essas receitas devem, contudo, ser adicionadas às receitas totais da pessoa jurídica para fins de verificação do limite de R$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) que torna obrigatório o mencionado regime. Essa decisão foi fundamentada, entre outros dispositivos, no art. 14 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. A seguir está reproduzida parte da ementa desse ato decisório:

> **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**
>
> LUCRO PRESUMIDO. OPÇÃO. LIMITE RECEITA TOTAL.
>
> Mesmo quando comprovado que de fato não integram a receita bruta - por não corresponderem à atividade ou objeto principal da pessoa jurídica no Brasil - as receitas provenientes de variação cambial positiva, auferidas em contratos de empréstimos firmados com pessoas jurídicas situadas no exterior, serão acrescidas na apuração da receita total, a qual, se no ano-calendário anterior exceder o montante de R$ 78.000.000,00, tornará obrigatória a tributação do imposto de renda com base no lucro real, caso que impede a opção pelo lucro presumido, ainda que a receita bruta total se situe dentro desse limite.
>
> Dispositivos Legais: Lei nº 9.430 de 1996 arts. 25 e 26; Lei nº 9.718 de 1998 arts. 13 e 14; Lei nº 9.964 de 2000 art. 4º; Lei nº 12.814 de 2013 art. 7º; Decreto-Lei nº 1.598

de 1977 art. 12; Decreto nº 3.000 de 1999 arts. 246 e 516; IN RFB nº 1515 de 2014 arts. 22 e 121; IN RFB nº 1700 de 2017 arts. 59 e 214.

(...)

11. Assim como a citada Solução de Consulta Cosit nº 657, de 27 de dezembro de 2017, a presente solução de consulta também versa sobre a classificação de receitas decorrentes de variação cambial para fins de verificação da obrigatoriedade de apuração pelo lucro real. Entretanto, no caso ora analisado, a variação cambial decorre de receitas de prestação de serviços diretamente ao exterior.

12. Em razão da semelhança parcial entre os objetos, e com base no art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, a presente solução de consulta está parcialmente vinculada àquela solução de consulta.

13. Para elucidar as dúvidas da interessada, transcrevem-se a seguir excertos das principais normas sobre a matéria:

Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998

Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses;

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2° da Lei n° 9.430, de 1996;

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

VII - que explorem as atividades de securitização de crédito.

DOCUMENTO VALIDADO

(Sem grifos no original)

Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 5, de 31 de outubro de 2001

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF Nº 259, de 24 de agosto de 1998, e tendo em vista o disposto no art. 26 e §§, da Lei Nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; art. 13, § 1º e art. 14, inciso III, da Lei Nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, declara:

Art. 1º A hipótese de obrigatoriedade de tributação com base no lucro real prevista no inciso III do art. 14 da Lei Nº 9.718, de 1998, **não se aplica à pessoa jurídica que auferir receita da exportação de mercadorias e da prestação direta de serviços no exterior**.

Parágrafo único. **Não se considera prestação direta de serviços aquela realizada no exterior por intermédio de filiais, sucursais, agências, representações, coligadas, controladas e outras unidades descentralizadas da pessoa jurídica que lhes sejam assemelhadas**.

Art. 2º A pessoa jurídica que houver pago o imposto com base no lucro presumido e que, em relação ao mesmo ano-calendário, incorrer em situação de obrigatoriedade de apuração pelo lucro real por ter auferido lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior, deverá apurar o imposto sobre a renda de pessoa jurídica (IRPJ) e a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) sob o regime de apuração pelo lucro real trimestral a partir, inclusive, do trimestre da ocorrência do fato.

(Sem grifos no original)

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017

Art. 59. São obrigadas ao regime de tributação do IRPJ com base no lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total no ano-calendário anterior tenha excedido o limite de R$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou de R$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade no período, quando inferior a 12 (doze) meses;

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, agências de fomento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruem de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma prevista nos arts. 33 e 34;

VI - que exploram as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring); ou

VII - que exploram as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio.

§ 1º Considera-se receita total o somatório:

I - da receita bruta mensal;

II - dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas em bolsa de valores, de mercadorias e futuros e em mercado de balcão organizado;

III - dos rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável;

IV - das demais receitas e ganhos de capital;

V - das parcelas de receitas auferidas nas exportações às pessoas vinculadas ou aos países com tributação favorecida que excederem o valor já apropriado na escrituração da empresa, na forma prevista na Instrução Normativa RFB nº 1.312, de 28 de dezembro de 2012; e

VI - dos juros sobre o capital próprio que não tenham sido contabilizados como receita, conforme disposto no parágrafo único do art. 76.

§ 2º A obrigatoriedade a que se refere o inciso III do caput não se aplica à pessoa jurídica que auferir receita de exportação de mercadorias e da prestação direta de serviços no exterior.

§ 3º Para fins do disposto no § 2º, não se considera direta a prestação de serviços realizada no exterior por intermédio de filiais, sucursais, agências, representações, coligadas, controladas e outras unidades descentralizadas da pessoa jurídica que lhes sejam assemelhadas.

(Sem grifos no original)

Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995

Art. 27. As pessoas jurídicas que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior estão obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real.

(Sem grifos no original)

14. Observa-se que a legislação de regência impõe a obrigatoriedade de adoção do regime de apuração do lucro real às pessoas jurídicas que auferem lucros, rendimentos, ou ganhos de capital oriundos do exterior. Contudo, tal hipótese de obrigatoriedade é excepcionada quando a pessoa jurídica aufere receitas advindas da exportação de mercadorias ou da prestação direta de serviços no exterior, conforme exposto no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 5, de 31 de outubro de 2001.

15. No caso concreto, a consulente relata em sua petição que atua como prestadora de serviços advocatícios a clientes localizados no exterior. Sendo seu estabelecimento sede situado no Brasil, de onde os serviços são prestados diretamente a clientes estrangeiros, tal operação caracteriza-se como 'exportação de serviços', nos termos do Parecer Normativo Cosit nº 1, de 11 de outubro de 2018, conforme excertos transcritos a seguir:

> **Parecer Normativo Cosit nº 1, de 11 de outubro de 2018**
>
> 116. Partindo da premissa de que é intenção do legislador incentivar a atividade econômica no mercado interno quando desonera de tributos a exportação, quando o legislador complementar ou ordinário não dispuser de modo diverso (como o fez em relação a PIS/Pasep e Cofins), nas operações de exportação a localização dos sujeitos da prestação de serviços, ou seja, do tomador e do prestador, será dada pelo mercado onde residem as motivações do primeiro para buscar a prestação e pelo mercado a partir do qual o último inicia (prepara) seu suprimento. Também ressalvadas as disposições legais em contrário, considera-se iniciado o serviço onde o prestador executa as ações necessárias anteriores à sua realização material (planejamento ou mobilização de recursos) e tem como destino o local onde o tomador deverá ter sua demanda atendida.
>
> 117. Os parâmetros indicados acima constituem premissas essenciais, naqueles casos em que a Constituição utiliza essa expressão ao prescrever a desoneração no comércio internacional de serviços e, se o legislador infraconstitucional não dispuser em contrário, para se verificar a ocorrência ou não de uma exportação de serviços, a qual corresponderá assim àquela situação em que uma demanda do tomador a ser atendida no exterior for satisfeita por um prestador atuando a partir do mercado interno.
>
> (...)
>
> 119. Levando-se em conta a intenção do legislador de incentivar a atividade econômica no mercado interno, pode-se propor, para fim de interpretação da legislação tributária, o seguinte conceito de exportação de serviços, ressalvada disposição legal em contrário:

DOCUMENTO VALIDADO

> **Exportação de serviços é a operação realizada entre aquele que, enquanto prestador, atua a partir do mercado doméstico, com seus meios aqui disponíveis, para atender a uma demanda a ser satisfeita em um outro mercado, no exterior, em favor de um tomador que atua, enquanto tal, naquele outro mercado**.
>
> (Sem grifos no original)

16. Conforme o art. 9º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, a seguir transcrito, as variações cambiais positivas são classificadas como receitas financeiras:

> **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**
>
> **Art. 9° As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso**.
>
> (...)
>
> (Sem grifos no original)

17. Assim, com base no precedente estabelecido na mencionada Solução de Consulta Cosit nº 657, de 27 de dezembro de 2017, e em toda a legislação acima transcrita, conclui-se que as receitas de variação cambial relativas a receitas de prestação de serviços diretamente ao exterior não se caracterizam como rendimentos oriundos do exterior para fins de obrigatoriedade ao Lucro Real.

18. Apesar disso, essas variações cambiais positivas são classificadas como receitas financeiras e, nessa condição, devem ser computadas juntamente com as demais receitas da pessoa jurídica e poderão tornar obrigatória a adoção do regime de apuração pelo lucro real, caso o somatório das receitas, no ano-calendário, ultrapasse o limite de R$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais), ou o limite proporcional ao número de meses de atividade, conforme previsto no art. 14, inciso I, da Lei nº 9.718, de 1998.

19. Cumpre esclarecer à consulente que, ao contrário do que pressupõe em seu questionamento, a regra geral decorrente da interpretação literal da legislação prevê a obrigatoriedade de adoção do regime de apuração com base no lucro real pelas pessoas jurídicas que tiverem lucros, rendimentos, ou ganhos de capital oriundos do exterior. A exceção circunscreve-

DOCUMENTO VALIDADO

se, exclusivamente, aos casos de pessoas jurídicas que auferirem receitas decorrentes de exportação de mercadorias ou de prestação direta de serviços ao exterior.

20. Nesse sentido, caso a pessoa jurídica aufira receitas advindas do exterior, não relacionadas entre as exceções previstas, estará obrigada a adotar a sistemática de apuração do lucro real, a partir do trimestre quando ocorrer o fato, tal como previsto no art. 2º do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 5, de 31 de outubro de 2001, ainda que sua atividade principal seja de exportação de mercadorias ou prestação direta de serviços ao exterior.

CONCLUSÃO

21. Com base nos fundamentos expostos, responde-se à consulente que as receitas decorrentes de variações cambiais relativas a receitas de prestação direta de serviços ao exterior não devem ser consideradas rendimentos oriundos do exterior para fins de obrigatoriedade ao Lucro Real. Contudo, tais valores devem ser computados na receita bruta total da pessoa jurídica para fins de verificação do limite de faturamento cuja extrapolação impõe a adoção do regime de tributação pelo Lucro Real.

22. Declara-se a vinculação parcial desta solução de consulta à Solução de Consulta Cosit nº 657, de 27 de dezembro de 2017.

Encaminhe-se ao Chefe da Divisão de Tributação/SRRF02.

Assinatura digital
TIAGO LIMA DOS SANTOS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras – Cotir.

Assinatura digital
ALDENIR BRAGA CHRISTO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação/SRRF02

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação-Geral de Tributação – Cosit para aprovação.

DOCUMENTO VALIDADO

Assinatura digital
GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras

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 consulente.

Assinatura digital
RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral de Tributação

DOCUMENTO VALIDADO