



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

---

Solução de Consulta nº 45 - Cosit

**Data** 19 de fevereiro de 2014

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

**LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADE GRÁFICA**

A receita obtida pela impressão gráfica, por encomenda de terceiros, sujeita-se ao percentual 8% (oito por cento) para apuração da base de cálculo do IRPJ pela sistemática do lucro presumido, salvo se produzida sob encomenda direta do consumidor ou usuário, em oficina ou residência, com no máximo cinco empregados, não dispuser de potência superior a cinco quilowatts (caso utilize força motriz), e desde que o trabalho profissional represente no mínimo sessenta por cento na composição de seu valor, caso em que o percentual para apuração da base de cálculo do IRPJ será de 32% (trinta e dois por cento).

**Dispositivos Legais:** Decreto nº 7.212, de 2010 (Ripi/2010), art. 4º, art. 5º, inciso V, art. 7º, inciso II; Lei nº 9.249, de 1995, art. 15 e ADI RFB nº 26, de 2008.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

**LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADE GRÁFICA**

A receita obtida pela impressão gráfica, por encomenda de terceiros, sujeita-se ao percentual 12% (doze por cento) para apuração da base de cálculo do CSLL pela sistemática do lucro presumido, salvo se produzida sob encomenda direta do consumidor ou usuário, em oficina ou residência, com no máximo cinco empregados, não dispuser de potência superior a cinco quilowatts (caso utilize força motriz), e desde que o trabalho profissional represente no mínimo sessenta por cento na composição de seu valor, caso em que o percentual para apuração da base de cálculo do CSLL será de 32% (trinta e dois por cento).

**Dispositivos Legais:** Decreto nº 7.212, de 2010 (Ripi/2010), art. 4º, art. 5º, inciso V, art. 7º, inciso II; Lei nº 9.249, de 1995, arts. 15 e 20 e ADI RFB nº 26, de 2008.

---

## Relatório

A consulente, acima identificada, que, segundo informa, é “*pessoa jurídica de direito privado atuante no ramo gráfico*”, dirige-se a esta Superintendência, por meio de procurador com poderes bastantes, para formular CONSULTA, mediante processo protocolado em 5/8/2011, acerca da interpretação e aplicação da legislação tributária federal.

2           Explicita que o objetivo da consulta é ver sanada sua dúvida em relação à “*alíquota a ser aplicada à atividade no que concerne ao IRPJ e a CSLL, quando apurados com base no regime de apuração do lucro presumido*”.

3           Em relação à sua atividade no ramo gráfico, relata que

- “*são serviços de pré-impressão por encomenda e por conta de terceiros na confecção de produtos feitos invariavelmente de forma personalizada sendo que se o mesmo não for encaminhado para seu destinatário final, exclusivo, não terá qualquer serventia*”;

- “*adquire todos os insumos necessários para a impressão, bem como possui dezenas de empregados e utiliza-se de grande quantidade de energia para poder confeccionar seus impressos*”.

4           Em sua petição, faz referência aos seguintes atos e dispositivos da legislação tributária: “*Ato Declaratório (Normativo) COSIT n.º 18, de 27 de setembro de 2000*”, “*art. 5.º, V, c/c art. 7.º, II, do Decreto n.º 2.637, de 1998*”, “*Ato Declaratório Interpretativo RFB n.º 20, de 13 de dezembro de 2007*”, “*Ato Declaratório Interpretativo RFB n.º 026, de 25 de abril de 2008*”, e “*artigos 3.º e 4.º, do Regulamento do Imposto Sobre Produtos Industrializados – Decreto n.º 7.212/10*”.

5           No que concerne a manifestações administrativas traz a lume a “*SOLUÇÃO DE CONSULTA N. 336 –SRRF08/ DISIT de 30 de setembro de 2009*”, a “*SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 6 DE 17 DE Junho de 2011*” (sem informar a Região Fiscal que a emitiu), a “*DECISÃO N.º 259 de 08 de julho de 1998*” e a “*DECISÃO N.º 38 de 10 de março de 1998*”, ambas da SRRF08, a “*DECISÃO N.º 128 de 13 de maio de 1998*”, da SRRF07, a “*DECISÃO N.º 57 de 16 de junho de 1997*”, da SRRF01, e a “[*DECISÃO*] N.º 52 de 29 de março de 2000”, da SRRF06.

6           A consulente alega que, pelo fato de (i) empregar dezenas de funcionários, (ii) utilizar grande quantidade de energia, (iii) adquirir e transformar a matéria-prima para a confecção de seus produtos, e por entender que (iv) “*a impressão gráfica é oriunda de um processo de industrialização, porquanto o seu processo consistir [sic] na transformação de papel em produtos novos, tais quai os bunnners [sic], livros, formulários, publicações periódicas, calendários e outros*”, deve ser submetida à alíquota de industrialização (8%) para fins de apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) 12% para a apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

7           Por fim, requer a confirmação deste entendimento.

## Fundamentos

8 A Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, em seu art. 15, § 1.º, inciso III, alínea “a”, e art. 20, estabelece os percentuais para a determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido pela sistemática do lucro presumido, assim dispondo:

*“Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de **oito por cento** sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995.*

*§ 1.º 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; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) .*

*(...)*

*§ 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, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a **doze por cento** da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a **trinta e dois por cento**. (Redação dada Lei nº 10.684, de 2003).” (grifou-se)*

9 Conforme se depreende da leitura dos dispositivos legais acima transcritos, os artigos 15 e 20 da Lei n.º 9.249, de 1995, estabelecem uma regra geral, segundo a qual o percentual a ser utilizado para apuração da base de cálculo do IRPJ é de 8% (**oito por cento**) e da CSLL é de 12% (**doze por cento**). Para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1o do art. 15 (prestação de serviços em geral), o percentual corresponderá a 32% (trinta e dois por cento) para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

10 O Ato Declaratório Normativo nº 18, de 27 de setembro de 2000, da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação – COSIT, relativo ao percentual de determinação do lucro presumido aplicável à **atividade gráfica**, dispõe:

*“I - A **atividade gráfica** pode configurar-se como industrial, comercial ou de prestação de serviços. Consideram-se como prestação de serviços as operações realizadas por encomenda, nos termos do art. 5º, V, c/c art. 7º, II, do Decreto nº 2.637, de 1998.*

---

*II - A alíquota aplicável, na apuração do lucro presumido, será de 8%, quando atuar nas áreas comercial e industrial, sendo aplicada a de 32% na hipótese de prestação de serviços com ou sem fornecimento de material.” (grifou-se)*

11 Posteriormente, o ADN nº 18/2000 foi revogado pelo Ato Declaratório Interpretativo nº 20, de 13 de dezembro de 2007, o qual definiu, para fins da apuração do IRPJ e da base de cálculo da CSLL, que considera-se prestação de serviço as operações de industrialização por encomenda quando, na composição do custo total dos insumos do produto industrializado por encomenda, houver a preponderância dos custos dos insumos fornecidos pelo encomendante, conforme transcrito abaixo:

*“Art. 1º Para fins da apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), considera-se prestação de serviço as operações de industrialização por encomenda quando na composição do custo total dos insumos do produto industrializado por encomenda houver a preponderância dos custos dos insumos fornecidos pelo encomendante.*

*Art. 2º Fica revogado o ADN nº 18, de 27 de setembro de 2000.”*

12 Por sua vez, o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 26, de 25 de abril de 2008, revogou o aludido ADI RFB nº 20, de 2007, dispondo:

*“Art. 1º Para fins de apuração das bases de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), consideram-se industrialização **as operações definidas no art. 4º do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, observadas as disposições do art. 5º c/c o art. 7º do referido decreto.***

*Art. 2º Fica revogado o ADI RFB nº 20, de 13 de dezembro de 2007.” (grifou-se)*

13 Os arts. 4º, 5º e 7º do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, a que se refere o art. 1º do ADI RFB nº 26, de 2008, é o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (Ripi), que vigorava anteriormente. Tal regulamento foi revogado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (Ripi/2010), que equivalentemente dispõe em seu art. 4º sobre a definição de industrialização:

*“Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):*

*I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);*

*II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);*

---

*III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem):*

*IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou*

*V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).*

*Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.”*

14 Ao se examinar as exceções a essa regra geral, arroladas no art. 5º do Ripi/2010, percebe-se que a impressão, sob encomenda, somente deixará de ser considerada operação de industrialização caso se enquadre na hipótese do inciso V:

*“Art. 5º Não se considera industrialização:*

*(...)*

*V - o preparo de produto, por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional;”*

15 O alcance desse dispositivo legal é esclarecido pelo art. 7º, inciso II, do Ripi/2010:

*“Art. 7º Para os efeitos do art. 5º:*

*(...)*

*II - nos casos dos seus incisos IV e V:*

*a) oficina é o estabelecimento que **empregar, no máximo, cinco operários e, caso utilize força motriz, não dispuser de potência superior a cinco quilowatts;***  
*e*

*b) **trabalho preponderante é o que contribuir no preparo do produto, para formação de seu valor, a título de mão-de-obra, no mínimo com sessenta por cento.***”

16 Assim, a interessada será considerada prestadora de serviços (e não executora de operações industriais) se satisfizer simultaneamente três condições: a) empregar, no máximo, cinco operários; b) possuir, no máximo, cinco quilowatts de potência total instalada; e c) confeccionar, por encomenda direta do consumidor ou do usuário, produtos nos quais o valor da mão-de-obra represente pelo menos sessenta por cento do valor total.

17 No presente caso, portanto, pode-se afirmar que a produção de impressos não se enquadrará nas atividades do art. 5º, inciso V, c/c art. 7º, inciso II, do Ripi/2010, configurando-se a produção de impressos como operação industrial, para fins da legislação do IPI.

18 Vale ainda dizer que a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, dispôs sobre o ISS, estabelecendo que seu fato gerador é a prestação de serviços constantes da lista anexa à referida Lei Complementar, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador (art. 1º). Dentre os serviços listados sujeito à incidência do ISS, está “Composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, fotolitografia” (13.05).

18.1 Quanto à incidência do ISS a LC nº 116, de 2003 — cumprindo o comando do art. 156, inciso III, da Constituição Federal em vigor —, apenas determina, em seu art. 1º, § 2º, que os serviços mencionados na lista anexa à referida LC, ressalvadas as exceções expressas na própria lista, não estão sujeitos ao imposto ICMS, de competência estadual, incidente sobre os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, em momento algum exclui dos serviços relacionados na lista a incidência do IPI, de competência federal.

*“Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.*

(...)

*§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.”*

19 Desta forma e conforme já dito, a produção de impressos personalizados, sob encomenda, não se enquadrando nas atividades do art. 5º, inciso V, c/c art. 7º, inciso II, do Ripi/2010, é caracterizada como industrialização, e o percentual a ser utilizado para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, na modalidade de lucro presumido, é de 8% (**oito por cento**) e 12% (**doze por cento**), respectivamente.

## **Conclusão**

20 Por tudo relatado, propõe-se que se responda à consulente que a receita obtida pela impressão gráfica, sob encomenda de terceiros, sujeita-se ao percentual 8% (oito por cento) para apuração da base de cálculo do IRPJ e de 12% (doze por cento) para a apuração da base de cálculo da CSLL pela sistemática do lucro presumido, salvo se produzidos sob encomenda direta do consumidor ou usuário, em oficina ou residência, com no máximo cinco empregados, não dispuser de potência superior a cinco quilowatts (caso utilize força motriz), e desde que o trabalho profissional represente no mínimo sessenta por cento na composição de seu valor, caso em que o percentual para apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL será de 32% (trinta e dois por cento).

À consideração do Chefe da Divisão de Tributação da 8ª Região Fiscal.

(assinado digitalmente)

**JÚLIO CÉSAR DE SOUSA MARINHO**  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

---

De acordo. Encaminhe-se à/ao Coordenador(a) da Cotir.

(assinado digitalmente)

---

**EDUARDO NEWMAN DE MATTERA GOMES**  
**Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil**  
**Chefe da Divisão de Tributação da 8ª Região Fiscal**

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

(assinado digitalmente)

**CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA**  
**Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora da Cotir**

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

(assinado digitalmente)

**FERNANDO MOMBELLI**  
**Coordenador-Geral da Cosit**