



Solução de Divergência nº 1 - Cosit

Data 11 de fevereiro de 2016

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURIDICA – IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. RECAPEAMENTO E REFORMA DE PNEUMÁTICOS. PERCENTUAL APLICÁVEL.

A receita auferida com o recapeamento e reforma de pneumáticos usados, mediante encomenda de terceiros, sujeita-se ao percentual de 32% (trinta e dois) por cento para apuração da base de cálculo do IRPJ pela sistemática do Lucro Presumido nas seguintes hipóteses: a) se essa atividade for realizada sob encomenda direta do consumidor ou usuário, em oficina ou residência, com preponderância do trabalho profissional; e b) se os pneus reformados se destinarem ao uso da própria empresa executora ou quando essas operações sejam executadas por encomenda de terceiros não estabelecidos com o comércio de tais produtos.

Se o encomendante for estabelecido com o comércio de pneumáticos recauchutados, promovendo a saída desses produtos, o estabelecimento executor da encomenda poderá aplicar sobre as receitas assim auferidas o percentual de 8% (oito por cento) para apurar a base de cálculo do IRPJ pela sistemática do Lucro Presumido.

Dispositivos Legais: LC nº 116, de 2003; 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. RECAPEAMENTO E REFORMA DE PNEUMÁTICOS. PERCENTUAL APLICÁVEL.

A receita auferida com o recapeamento e reforma de pneumáticos usados, mediante encomenda de terceiros, sujeita-se ao percentual de 32% (trinta e dois) por cento para apuração da base de cálculo da CSLL pela sistemática do Lucro Presumido nas seguintes hipóteses: a) se essa atividade for realizada sob encomenda direta do consumidor ou usuário, em oficina ou residência, com preponderância do trabalho profissional; e b) se os pneus reformados se destinarem ao uso da própria empresa executora ou quando essas operações sejam executadas por encomenda de terceiros não estabelecidos com o comércio de tais produtos.

Se o encomendante for estabelecido com o comércio de pneumáticos recauchutados, promovendo a saída desses produtos, o estabelecimento executor da encomenda poderá aplicar sobre as receitas assim auferidas o percentual de 12% (doze por cento) para apurar a base de cálculo da CSLL pela sistemática do Lucro Presumido.

Dispositivos Legais: LC nº 116, de 2003; 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

XXX, Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, lotado na DRF/XXX, na forma do art. 20 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, formaliza representação de divergência apontando dissonância interpretativa entre a Solução de Consulta Disit08 nº 14, de 10 de janeiro de 2013, e a Solução de Consulta Disit06 nº 17, de 4 de fevereiro de 2013, Solução de Consulta Disit06 nº 113, de 05 de outubro de 2012, e Solução de Consulta Disit06 nº 13, de 20 de fevereiro de 2009.

2. Em síntese, a Solução de Consulta Disit08 nº 14, de 2013, em nome da empresa XXX, autorizou o contribuinte a apurar o IRPJ e CSLL nos percentuais de 8% e 12%, respectivamente, sob o argumento de que a atividade de recapeamento e reforma de pneumáticos, por encomenda de terceiros, é considerada industrialização, exceto se realizado por encomenda direta do consumidor final e realizado em oficina ou residência com no máximo cinco empregados, desde que preponderante o trabalho profissional. A ementa da citada Solução de Consulta guarda a seguinte redação:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. A receita auferida com o recapeamento e reforma de pneumáticos, 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 realizados sob encomenda direta do consumidor ou usuário, em oficina ou residência, com no máximo cinco empregados e desde que o trabalho profissional represente no mínimo sessenta por cento na composição de seu valor, quando o percentual para apuração da base de cálculo do IRPJ será de 32% (trinta e dois por cento).

Dispositivos Legais: LC nº 116, de 2003; 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. A receita auferida com o recapeamento e reforma de pneumáticos, por encomenda de terceiros, sujeita-se ao percentual 12% (doze por cento) para apuração da base de cálculo da CSLL pela sistemática do lucro presumido, salvo se realizados sob encomenda direta do consumidor ou usuário, em oficina ou residência, com no máximo cinco empregados e desde que o trabalho profissional represente no mínimo sessenta por cento na composição de seu valor, quando o percentual para apuração da base de cálculo da CSLL será de 32% (trinta e dois por cento).

Dispositivos Legais: LC nº 116, de 2003; 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.

3. De outro lado, a Solução de Consulta Disit06 n.º 17, de 4 de fevereiro de 2013, Solução de Consulta Disit06 n.º 113, de 05 de outubro de 2012, e a Solução de Consulta Disit06 n.º 13, de 20 de fevereiro de 2009, apontam que a atividade de recauchutagem de pneus, quando realizada por encomenda de terceiros não estabelecido com o comércio desses produtos, não é considerada industrialização, sendo aplicável o percentual de 32% na apuração do IRPJ no regime do Lucro Presumido. A seguir, as ementas das citadas Soluções de Consulta:

Solução de Consulta SRRF06/Disit n.º 17, de 4 de fevereiro de 2013:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL RECAUCHUTAGEM DE PNEUS. No regime do Lucro Presumido, aplica-se o percentual de 8% (oito por cento) para determinar a base de cálculo do Imposto de Renda que incide sobre receitas decorrentes da recauchutagem de pneus encomendada por terceiro estabelecido com o comércio de tais produtos. Quando o encomendante não for estabelecido com o comércio de pneus, esse percentual é de 32% (trinta e dois por cento).

Dispositivos Legais: RIPI/2010, arts. 4º, V, e 5º, IX; RIR/1999, arts. 518 e 519, §§ 1º, III, e 3º; ADI RFB n.º 26/2008.

Solução de Consulta SRRF06/Disit n.º 113, de 5 de outubro de 2012:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. RECAPAGEM DE PNEUS. PERCENTUAL. Na determinação do lucro presumido, as receitas de recapagem de pneus, nos casos em que as operações sejam executadas por encomenda de terceiros não estabelecidos com o comércio de tais produtos, estão submetidas à aplicação do percentual de trinta e dois por cento.

Dispositivos Legais: Lei n.º 9.249/1995, art. 15, III,a; ADI RFB n.º 26/2008, art. 1º, c/c Decreto n.º 7.212/2010 (RIPI), art. 5º, XI.

Solução de Consulta SRRF06/Disit n.º 13, de 20 de fevereiro de 2009:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

INCIDÊNCIA CONCOMITANTE DE IPI E ISS. POSSIBILIDADE. Inexiste impedimento à incidência concomitante de IPI e de ISS sobre uma mesma operação.

Dispositivos legais: PN CST n.º 253/70, PN CST n.º 127/71, PN CST n.º 83/77.

RECONDICIONAMENTO DE PNEUS. INCIDÊNCIA DE IPI. CONCEITO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. EXCLUSÃO. Para o estabelecimento executor sob encomenda de reforma de pneus usados ser considerado contribuinte de IPI, é necessário que as encomendas provenham de terceiros estabelecidos com o comércio desses produtos, com intuito de revenda.

Dispositivos Legais: art. 4º, V; art. 5º, V, do RIPI/2002; PN CST n.º 437/1970 e 564/71.

4. Em sede de juízo de admissibilidade, a divergência foi reconhecida por meio da Informação DISIT09 N.º 15, de 15 de junho de 2015, fl. 57. Na ocasião alertou-se que a Solução de Consulta em nome da empresa XXX, a despeito de versar sobre de IRPJ e CSLL, impacta, também, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), uma vez que o consulente pode estar se apropriando de créditos de IPI referente aos insumos empregados nessa atividade, sem, no entanto, revestir-se da condição de contribuinte do imposto, em razão do disposto no art. 5º, inc. XI, RIPI/2010.

5. Diante desses fatos, necessário um posicionamento da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) para uniformizar a interpretação sobre o assunto.

Fundamentos

6. Trata-se de examinar a qual percentual sujeita-se a atividade de recauchutagem de pneus na apuração do IRPJ e CSLL na sistemática do lucro presumido.

7. A Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, em seu artigo 15, § 1.º, inciso III, alínea “a”, e artigo 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, dispondo:

“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)

§ 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).” (g.n)*

8. Conforme se depreende da leitura dos dispositivos legais acima transcritos, os artigos 15 e 20 da Lei nº 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.

9. Por sua vez, o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) RFB nº 26, de 25 de abril de 2008, orienta que sejam utilizadas as disposições do Regulamento do IPI (RIPI) no que concerne ao conceito de industrialização para apurar a base de cálculo do IRPJ e CSLL no lucro presumido, nos seguintes termos:

“O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 224 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 95, de 30 de abril de 2007, e tendo em vista o

disposto no art. 15 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e o que consta do processo n.º 10168.002277/2007-01, declara:

Art. 1.º 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. 4.º do Decreto n.º 4.544, de 26 de dezembro de 2002, observadas as disposições do art. 5.º c/c o art. 7.º do referido decreto.”

10. O processo de recauchutagem de pneus, por renovar ou restaurar um produto usado, dando-lhe nova utilidade, caracteriza-se como operação de industrialização nos termos do art. 4º, inciso, V, do Decreto nº 7.212, de 2010 (RIPI/2010):

“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):

(...)

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).”

11. Todavia, o RIPI/2010, em seu art. 5º, prevê exceções a essa regra, importando, ao caso concreto, transcrever as disposições dos incisos V e XI:

“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;

(...)

XI - o conserto, a restauração e o recondicionamento de produtos usados, nos casos em que se destinem ao uso da própria empresa executora ou quando essas operações sejam executadas por encomenda de terceiros não estabelecidos com o comércio de tais produtos, bem como o preparo, pelo consertador, restaurador ou recondicionador, de partes ou peças empregadas exclusiva e especificamente naquelas operações ([Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso I](#));”

12. O art. 7º, inciso II, do RIPI/2010 assim dispõe acerca do conceito de “oficina”:

“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.” (grifou-se)

13. Já o art. 5º, inciso XI, do RIPI/2010, expressamente exclui do conceito de industrialização o conserto, a restauração e o condicionamento de produtos usados, nos casos em que essas operações sejam executadas por encomenda de terceiros não estabelecidos com o comércio de tais produtos, bem como a aplicação de partes ou peças empregadas exclusivamente nessas operações.

14. Portanto, na atividade de recapeamento e reforma de pneumáticos usados, vislumbra-se três possibilidades:

- a) Se realizada por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, assim entendido o estabelecimento que empregar no máximo, cinco operários e, caso utilize força motriz, não dispuser de potência superior a cinco quilowatts, com preponderância do trabalho profissional na proporção de 60% na formação do valor: nessa hipótese, **não será considerada industrialização**, nos termos do art. 5º, inc. V c/c art. 7º, II, “a” e “b”, do RIPI/2010, e o executor da encomenda **não** é contribuinte do IPI.
- b) Se decorrer de encomenda de terceiros **não** estabelecidos com o comércio desses produtos, como, por exemplo, de empresa transportadora que utilize os pneus reconicionados em veículos de sua frota: nesse caso, a operação **está excluída do conceito de industrialização**, nos termos do art. 5º, inc. XI, do RIPI/2010 e o executor da encomenda **não** é considerado contribuinte do IPI.
- c) Se efetuada por encomenda de terceiros **estabelecidos** com o comércio desses produtos: a **operação é considerada industrialização** e o executor da encomenda **é contribuinte do IPI** para todos os efeitos.

15. Importante frisar que a **industrialização por encomenda**, assim entendida aquela em que há, obrigatoriamente, o fornecimento, por parte do encomendante, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados à industrialização, que serão, após serem industrializados, enviados ao estabelecimento remetente daqueles insumos nos termos do art. 43, inciso VI, do RIPI/2010, é, em essência, **um serviço de industrialização** sujeito à incidência do IPI e, se for o caso, também do ISS, não residindo aí qualquer incompatibilidade, conforme já examinado no Parecer Normativo Cosit nº 18, de 6 de setembro de 2013.

16. Com efeito, é crível afirmar que o fato de uma operação se caracterizar como uma industrialização, não exclui a possibilidade de que possa constituir também uma prestação de serviços, ou vice-versa. Tanto é assim, que algumas atividades essencialmente industriais encontram-se abrigadas entre os serviços constantes na lista anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, citando-se, por exemplo, os serviços de recauchutagem ou regeneração de pneus (item 14.04, da Lista). O próprio consultante, titular da Solução de Consulta Disit08 nº 14, de 2013, afirma emitir “*notas fiscais de serviços, nos termos do Decreto-lei nº 406/68 e LC 115/03, sujeitando-se à incidência do ISSQN*”.

17. Portanto, a atividade de recauchutagem de pneus é uma prestação de serviços e, a princípio, as receitas dela oriundas estariam sujeitas à aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) para fins de apuração do IRPJ e CSLL na sistemática do Lucro Presumido.

18. Contudo, o ADI RFB nº 26, de 2008, permitiu que as pessoas jurídicas que realizem operações de industrialização assim definidas no art. 4º do RIPI/2010, ainda que sob

encomenda de terceiros, possam aplicar o percentual de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento) para apurar a base de cálculo de IRPJ e CSLL, respectivamente, desde que não incida em uma das hipóteses de exclusão do conceito de industrialização previstas no art. 5º do RIPI/2010.

19. Assim, deduz-se que a receita auferida com o recapeamento e reforma de pneumáticos usados, mediante encomenda de terceiros, sujeita-se ao percentual de 32% (trinta e dois) por cento para apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL pela sistemática do Lucro Presumido nas seguintes hipóteses: a) se essa atividade for realizada sob encomenda direta do consumidor ou usuário, em oficina ou residência, com preponderância do trabalho profissional; e b) quando os pneus reformados se destinem ao uso da própria empresa executora ou quando essas operações sejam executadas por encomenda de terceiros não estabelecidos com o comércio de tais produtos. Contudo, se encomendante for estabelecido com o comércio de pneumáticos recauchutados, o estabelecimento executor da encomenda poderá aplicar, sobre as receitas assim auferidas, o percentual de 8% e 12% para apurar, respectivamente, a base de cálculo do IRPJ e CSLL pela sistemática do Lucro Presumido.

Conclusão

20. Pelo exposto, soluciona-se a presente divergência respondendo-se ao autor da representação que a receita auferida com o recapeamento e reforma de pneumáticos usados, mediante encomenda de terceiros, sujeita-se ao percentual de 32% (trinta e dois) por cento para apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL pela sistemática do Lucro Presumido, nas seguintes hipóteses: a) se essa atividade for realizada sob encomenda direta do consumidor ou usuário, em oficina ou residência, com preponderância do trabalho profissional; e b) quando os pneus reformados se destinem ao uso da própria empresa executora ou quando essas operações sejam executadas por encomenda de terceiros não estabelecidos com o comércio de tais produtos. Contudo, se encomendante for estabelecido com o comércio de pneumáticos recauchutados, o estabelecimento executor da encomenda poderá aplicar, sobre as receitas assim auferidas, o percentual de 8% e 12% para apurar, respectivamente, a base de cálculo do IRPJ e CSLL pela sistemática do Lucro Presumido.

21. Em decorrência:

- a) mantém-se o entendimento exarado na Solução de Consulta Disit06 nº 17, de 4 de fevereiro de 2013, Solução de Consulta Disit06 nº 113, de 05 de outubro de 2012, e a Solução de Consulta Disit06 nº 13, de 20 de fevereiro de 2009;
- b) reforma-se parcialmente nos termos desta Solução de Divergência, a Solução de Consulta Disit08 nº 14, de 10 de janeiro de 2013, mantendo-a no ponto que concluiu pela aplicação do percentual de 32% sobre as receitas oriundas dos serviços de alinhamento e balanceamento de veículos automotores para apurar a base de cálculo do IRPJ e CSLL na sistemática do Lucro Presumido.

À consideração superior.

(assinado digitalmente)

RUDINEI JUNKES
Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

(assinado digitalmente)

MARCO ANTONIO FERREIRA POSSETI
Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da SRRF09/Disit

À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

(assinado digitalmente)

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Divergência. Reforme-se a Solução de Consulta nº 14 - SRRF08/Disit, de 10 de janeiro de 2013, nos termos desta Solução de Divergência. Publique-se na forma do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Encaminhe-se o presente processo ao autor da representação e dê-se ciência ao destinatário da Solução de Consulta reformada.

(assinado digitalmente)

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