



---

## Solução de Consulta nº 115 - Cosit

**Data** 6 de fevereiro de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. RECAUCHUTAGEM DE PNEUMÁTICOS A USUÁRIO FINAL. PERCENTUAL.

Para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ no regime do Lucro Presumido, aplica-se o percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre as receitas decorrentes da atividade de recauchutagem de pneumáticos mediante encomenda do usuário final.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, I; Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º; Decreto nº 7.212, de 2010, arts. 4º e 5º, XI; Ato Declaratório Interpretativo (ADI) RFB nº 1, de 2015; Solução de Divergência nº 1, de 11 de fevereiro de 2016.

### **Assunto: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. RECAUCHUTAGEM DE PNEUMÁTICOS A USUÁRIO FINAL. PERCENTUAL.

Para fins de apuração da base de cálculo da CSLL no regime do Lucro Presumido, aplica-se o percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre as receitas decorrentes da atividade de recauchutagem de pneumáticos mediante encomenda do usuário final.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 9.430, de 1996, art. 29, I; Lei nº 9.249, de 1995, art. 20; Decreto nº 7.212, de 2010, arts. 4º e 5º, XI; Ato Declaratório Interpretativo (ADI) RFB nº 1, de 2015; Solução de Divergência nº 1, de 11 de fevereiro de 2016.

## **Relatório**

Trata-se de consulta a respeito da interpretação da legislação tributária federal, em relação ao percentual aplicável à apuração do lucro presumido, para definição da base de

cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

2. A consulente expõe que tem como atividade principal a prestação de serviços de recapagem e regeneração de pneumáticos diretamente ao usuário final, mediante encomenda.
3. Manifesta entendimento de que essa atividade se assemelha àquela desempenhada pelas empresas industriais, por empregar os mesmos materiais, mão de obra e processo, e por isso, incorrendo nos mesmos custos.
4. Argumenta que a única diferença entre a forma de realização de sua atividade e a de estabelecimentos industriais, é o fato de que os pneus processados pelas indústrias são encomendados por revendedores desse produto, ou são vendidos pelo próprio estabelecimento, o que causa a incidência de ICMS e IPI, e não de ISS, por não se caracterizar enquadramento no item 14.04 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003.
5. Conclui que, caso faça opção pela tributação com base no regime do Lucro Presumido a partir do ano-calendário de 2016, poderá utilizar o percentual de 8% (oito por cento) como base de cálculo para o IRPJ e 12% (doze por cento) para a CSLL, de forma idêntica ao tratamento conferido às empresas industriais de recapagem e regeneração de pneumáticos, optantes pelo Lucro Presumido, em razão de serem idênticos os processos nessas atividades.
6. Diante do que expõe, questiona se está correto esse entendimento, solicitando fundamentação em caso negativo.
7. Por fim, presta as declarações previstas no art. 3º, § 2º, inciso II da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

## **Fundamentos**

8. O presente processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.
9. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a matéria é normatizada pela IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.
10. Satisfeitos os requisitos de admissibilidade previstos na IN RFB nº 1.396, de 2013, a presente consulta deve ser solucionada.
11. Cumpre destacar que o processo de consulta destina-se à elucidação quanto à interpretação de dispositivos da legislação tributária, diante de dúvida em sua aplicação a fato concreto. Não se destina, portanto, à convalidação de atos praticados pelo consulente.
12. O objeto da consulta versa sobre a classificação de atividade, para fins de enquadramento nas regras atinentes ao regime de apuração do Lucro Presumido, visando à apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o

Lucro Líquido (CSLL). Sobre essa sistemática, dispõe a Lei n.º 9.430, de 26 de dezembro 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 n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei n.º 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*

*(...)*

*Art. 29. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado e pelas demais empresas dispensadas de escrituração contábil, corresponderá à soma dos valores:*

*I - de que trata o art. 20 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995;*

*(...)*

13. Os percentuais adotados nesse regime são previstos pela Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro 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 n.º 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 n.º 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:*

*a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;*

*b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;*

*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 n.º 11.727, de 2008)*

b) *intermediação de negócios;*

c) *administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;*

d) *prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).*

e) *prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)*

§ 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 ou trimestral a que se referem os arts. 2º, 25 e 27 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, corresponderá a 12% (doze por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, 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 32% (trinta e dois por cento). (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)*

14. No que diz respeito à situação noticiada pela consulente, e para o fim analisado, a questão nuclear reside em saber se a atividade descrita - recapagem, recauchutagem, regeneração ou reforma de pneumáticos para o usuário final - é classificada como operação de industrialização, ou como prestação de serviços. A partir dessa conclusão, o percentual a ser aplicado para os respectivos cálculos será:

a) Se classificada como industrialização: 8% (oito por cento) para o IRPJ e 12% para a CSLL;

b) Se classificada como prestação de serviços: 32% (trinta e dois por cento) para ambas exações.

15. A Portaria nº 227, de 21 de setembro de 2006, do Instituto Nacional de metrologia, Normalização e Qualidade Industrial - Inmetro, fornece as seguintes definições, que esclarecem sobre os termos empregados na consulta:

### **3.29 Recapagem**

*Processo pelo qual um pneu é reformado pela substituição de sua banda de rodagem.*

### **3.30 Recauchutagem**

*Processo pelo qual um pneu é reformado pela substituição de sua banda de rodagem e dos seus ombros.*

16. No âmbito Secretaria da Receita Federal do Brasil, o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) RFB nº 1, de 5 de março de 2015, prevê:

*Art. 1º Para efeitos de determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, consideram-se industrialização as operações definidas no art. 4º do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, observadas as disposições do art. 5º c/c o art. 7º do referido Decreto.*

17. Por sua vez, o Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, que aprovou o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), acerca da definição do conceito de industrialização, estabelece:

*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 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, 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 acondicionamento).*

*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.*

#### **Exclusões**

*Art. 5º Não se considera industrialização:*

*(...)*

*XI - o conserto, a restauração e o acondicionamento 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 acondicionador, de partes ou peças empregadas exclusiva e especificamente naquelas operações (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso I); (grifos nossos)*

18. O mesmo tratamento fora previsto pelo ADI RFB nº 26, de 25 de abril de 2008, baseado no anterior Regulamento do IPI que, por sua vez, não sofreu alteração no que respeita à presente análise:

*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.*

19. Acrescenta-se ainda que, especificamente acerca da atividade de recapeamento e reforma de pneumáticos, a RFB se manifestou, por meio da Solução de Divergência nº 1, de 11 de fevereiro de 2016, na mesma linha do entendimento já revelado nos demais atos supracitados, cuja conclusão segue *in litteris*:

*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.(grifos nossos)*

20. Os fundamentos citados permitem verificar tratamento diferente entre as atividades descritas pela consulente, e aquelas enquadradas pela legislação do IPI como operações de industrialização, em razão da diferença de situações.

20.1 Em sua essência, a recapagem ou regeneração aplicada a produto destinado à revenda insere-se no bojo de uma cadeia de produção, de modo a constituir parte desse processo produtivo, necessário para a obtenção do bem de venda, daí decorrendo sua classificação tributária como industrialização.

20.2 Por outro lado, a recapagem ou regeneração destinada a usuário final, tem natureza diversa, constituindo-se em uma operação destinada a recuperar a funcionalidade de bem já em uso pelo proprietário e usuário, o que a define para efeitos tributários como prestação de serviços.

21. Assim, diante dos ditames normativos mencionados, é de se concluir que as atividades desempenhadas na forma descrita pela consulente não constituem operação de industrialização, mas prestação de serviços em geral, para fins de enquadramento no regime de apuração do Lucro Presumido.

## Conclusão

22. Com base no exposto, conclui-se que a receita decorrente da atividade de recapagem ou regeneração de pneumáticos, para o usuário final, submete-se ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento), como prestação de serviços em geral, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no regime do Lucro Presumido. À consideração superior.

*Assinado digitalmente*  
JANSEN DE LIMA BRITO  
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

*Assinado digitalmente*  
ALDENIR BRAGA CHRISTO  
Auditor-Fiscal da RFB  
Chefe da Disit02

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

*Assinado digitalmente*  
CLÁUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA  
Auditora-Fiscal da RFB  
Coordenadora 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 ao consulente.

*Assinado digitalmente*  
FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit