



Solução de Consulta nº 97 - Cosit

Data 25 de março de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

OPERAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO

A atividade de impressão em 3D, assim entendida aquela que se utiliza de equipamentos para a produção de modelos tridimensionais físicos (prototipagem rápida) a partir de modelos virtuais, que operam em câmaras fechadas, através de tecnologia de deposição de filamentos termoplásticos fundidos, utilizando um tipo de material ou mais, mediante deposição de camadas, caracteriza-se como uma operação de industrialização na modalidade de transformação, nos termos do art. 4º, inciso I, do RIPI/2010. O estabelecimento que executar essa operação, desde que resulte em produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento, é considerado contribuinte do IPI, devendo submetê-lo à incidência do imposto quando da saída de seu estabelecimento, de acordo com os artigos 8º, 24, inc. II e 35 do RIPI/2010.

Essa atividade não será considerada industrialização se o produto resultante for confeccionado por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional, nos termos do art. 5º, inc. V, c/c art. 7º, II, "a" e "b", do RIPI/2010.

Dispositivos Legais: art. 4º, inciso I e art. 5º, inc. V, c/c art. 7º, II, "a" e "b", do RIPI/2010.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

A atividade de impressão em 3D, assim entendida aquela que se utiliza de equipamentos para a produção de modelos tridimensionais físicos (prototipagem rápida) a partir de modelos virtuais, que operam em câmaras fechadas, através de tecnologia de deposição de filamentos termoplásticos

fundidos, utilizando um tipo de material ou mais, mediante deposição de camadas, caracteriza-se como uma operação de industrialização na modalidade de transformação. Como tal, sujeita-se à aplicação do percentual de 8% na apuração da base de cálculo do IRPJ na sistemática do Lucro Presumido.

Se, contudo, essa atividade for realizada por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que preponderante o trabalho profissional, o percentual a ser aplicado para apuração da base de cálculo do IRPJ na sistemática do Lucro Presumido é de 32%.

Dispositivos Legais: art. 15, *caput* e § 1º, inc. III, da Lei nº 9.249, de 1995, c/c ADI RFB nº 26, de 2008.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

A atividade de impressão em 3D, assim entendida aquela que se utiliza de equipamentos para a produção de modelos tridimensionais físicos (prototipagem rápida) a partir de modelos virtuais, que operam em câmaras fechadas, através de tecnologia de deposição de filamentos termoplásticos fundidos, utilizando um tipo de material ou mais, mediante deposição de camadas, caracteriza-se como uma operação de industrialização na modalidade de transformação. Como tal, sujeita-se à aplicação do percentual 12% na apuração da base de cálculo da CSLL na sistemática do Lucro Presumido.

Se, contudo, essa mesma atividade for realizada por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que preponderante o trabalho profissional, o percentual a ser aplicado para apuração da base de cálculo da CSLL na sistemática do Lucro Presumido é de 32%.

Dispositivos Legais: art. 20, da Lei nº 9.249, de 1995, c/c ADI RFB nº 26, de 2008.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

CONSULTA – INEFICÁCIA – ENQUADRAMENTO NO CNAE

É ineficaz parte da consulta que versa sobre o enquadramento de determinada atividade no CNAE por não se identificar como matéria de natureza tributária.

CONSULTA – INEFICÁCIA – DISPOSIÇÃO LITERAL DE LEI

É ineficaz parte da consulta que versa sobre a equiparação a estabelecimento industrial do importador que der saída a produtos de procedência estrangeira, por se enquadrar em disposição literal de lei.

Dispositivos Legais: art. 52, inciso I, c/c art. 46 do Decreto nº 70.235, de 1972, c/c art. 18, incisos IX e XIII, da IN RFB nº 1.396, de 2013.

Relatório

O interessado, acima identificado, dirige-se ao Sr. Coordenador-Geral da Cosit para formular CONSULTA acerca da interpretação da legislação tributária envolvendo o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

2. Informa que tem como atividade principal o licenciamento de software importado, exercendo também a atividade de revenda de equipamentos e suprimentos de informática, especificamente equipamentos para impressão em 3D, importados na forma de importação direta.

3. O consulente esclarece que estes equipamentos de impressão 3D têm a classificação NCM 8477.80.90, caracterizando-se como equipamentos para produção de modelos tridimensionais físicos (prototipagem rápida) a partir de modelos virtuais, que operam em câmara fechada, através de tecnologia de filamentos termo plásticos fundidos, utilizando um tipo de material ou mais, e depositando camadas com espessuras até 0,33mm, conhecido via de regra no mercado interno como “Impressoras 3D”. Os suprimentos destes equipamentos são monofilamentos de outros plásticos, que nada mais é do que cartuchos de filamentos para impressora 3D, classificados na posição NCM 3916.90.10, acrescenta o contribuinte.

4. Informa, ainda, que ora revende os equipamentos e respectivos suprimentos, ora realiza a atividade de serviços de impressões em 3D. Para realizar a impressão, utiliza-se dos trabalhos técnicos de um profissional e, posteriormente, dos suprimentos que são introduzidos nas impressoras, resultando em protótipos sobre a forma de impressão rápida. Salienta que esse serviço é feito sob encomenda de terceiros, consumidores finais do produto.

5. Posto isso, efetua os seguintes questionamentos:

- a) A impressão 3D é caracterizada como sendo uma industrialização e, portanto, sujeita à incidência do IPI? Questiona, também, quanto à

- aplicabilidade, ou não, do disposto no art. 5º, inc. V e art. 7º, inc II, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (RIPI/2010).
- b) Na hipótese da impressão 3D esteja sujeito à incidência do IPI, qual seria o enquadramento da NCM a ser utilizado quando nas saídas desses “protótipos de impressão 3D”;
 - c) Qual é o percentual de presunção para fins de determinação da base de cálculo no regime do Lucro Presumido para a atividade de impressão 3D?
 - d) A revenda destes equipamentos importados na forma de importação direta está sujeita à incidência do IPI?
 - e) Qual o código nacional de atividade CNAE a ser utilizado no cadastro nacional do CNPJ para as atividades de impressão 3D?

Fundamentos

6. Assim dispõe a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, acerca do percentual a ser aplicado para apuração da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) tributada na sistemática do Lucro Presumido:

“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:

(...)

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)”

7. Relativamente à apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), o art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995 dispõe que:

“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).”

8. Assim, para as atividades industriais, o percentual a ser aplicado na apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL é de 8% e 12%, respectivamente; se, contudo, a atividade for de prestação de serviços, esse percentual será de 32% .

9. O Ato Declaratório Interpretativo (ADI) nº 26, de 25 de abril de 2008, dispõe que, para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL no Lucro Presumido, as atividades industriais serão caracterizadas de acordo com o que dispõe o Regulamento do Imposto de Produtos Industrializados (RIPI), nos seguintes termos:

“Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 26, de 25 de abril de 2008

Dispõe sobre a caracterização de industrialização para fins de apuração das bases de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

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 nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e o que consta do processo nº 10168.002277/2007-01, declara:

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.”

10. Posto isso, resta examinar se a atividade de impressão em 3D é considerada, à luz do RIPI, uma industrialização ou, tão-somente, uma prestação de serviços,

uma vez que, de tal distinção, defluirá a identificação do correto percentual a ser aplicado na apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL na modalidade do Lucro Presumido.

11. A tecnologia de impressão em 3D, também conhecida com técnica de fabricação aditiva, funciona com a adição de camadas sobrepostas. A Resolução Camexº 54, de 19 de junho de 2015, que trata da alteração da alíquota do Imposto de Importação de inúmeros bens de capital, ao instituir o Ex-349 da NCM 8477.80.90, descreve as impressoras 3D como *“equipamentos para a produção de modelos tridimensionais físicos (prototipagem rápida) a partir de modelos virtuais, que operam em câmaras fechadas, através de tecnologia de deposição de filamentos termoplásticos fundidos, utilizando um tipo de material ou mais, e depositando camadas com espessura entre 0,127 e 0,33mm.”*

12. O objeto é desenvolvido a partir de um aplicativo de computador, ambiente em que é feita a modelagem do produto. Com o modelo tridimensional pronto, o software da impressora é acionado e, após a definição das dimensões e resolução, o equipamento inicia o processo de criação utilizando-se, a depender do equipamento, de matérias-primas diversas, que podem ser filamentos plásticos, resinas líquidas ou, ainda, partículas de plástico ou metal, resultando em produtos os mais diversos, tais como jóias, armas, alimentos, próteses, peças sobressalentes, etc.

13. Portanto, a impressora 3D nada mais é do que uma máquina para fabricação de objetos, utilizando como matéria-prima cartuchos de filamentos, próprios dessa tecnologia.

14. Nesse diapasão, à luz do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (RIPI/2010), a atividade de impressão em 3D é considerada uma atividade industrial, pois, ao manejar matéria-prima ou produto intermediário, obtém-se espécie nova. Essa operação ajusta-se perfeitamente ao conceito de industrialização na modalidade de “transformação”, na definição do artigo 4º, inciso I, do RIPI/2010¹.

15. Por sua vez, o art. 8º do RIPI/2010 dispõe que estabelecimento industrial é aquele que executa qualquer das operações referidas no art. 4º, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento². Nessa condição, é considerado contribuinte do IPI³ sempre que promover a saída⁴ de produto tributado de seu estabelecimento.

¹ 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);

² Art. 8º Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no art. 4o, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º).

³ Art. 24. São obrigados ao pagamento do imposto como contribuinte:

(...)

II - o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea “a”);

⁴ Art. 35. Fato gerador do imposto é:

(...)

16. Essa atividade só não será considerada industrialização se presente hipóteses de exclusão do conceito de industrialização previstas no art. 5º do RIPI/2010, citando-se, para deslinde do caso concreto, a situação explicitada no inciso V, adiante transcrito:

“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;”

17. Entende-se por “oficina” o estabelecimento que empregar, no máximo, cinco operários e, quando utilizar força motriz não dispuser de potência superior a cinco quilowatts (art. 7º, II, “a”, do RIPI/2010). “Trabalho preponderante” é aquele que contribuir no preparo do produto, para formação de seu valor, a título de mão de obra, no mínimo com sessenta por cento (art. 7º, II, “b”, do RIPI/2010).

18. Assim, conclui-se que a atividade de impressão em 3D caracteriza-se como uma operação de industrialização na modalidade de transformação. O estabelecimento que executar essa operação, desde que resulte em produto tributado, é considerado contribuinte do IPI, devendo submetê-lo à incidência do imposto quando da saída de seu estabelecimento, exceto diante de circunstâncias excludentes previstas no art. 5º do RIPI/2010.

19. Diante desse cenário, deflui-se que a atividade de impressão em 3D é considerada industrial e, como tal, sujeita-se à aplicação do percentual de 8% na apuração do IRPJ e de 12% na apuração da base de cálculo da CSLL na sistemática do Lucro Presumido. Se, contudo, essa atividade for realizada por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que preponderante o trabalho profissional, o percentual a ser aplicado é de 32% tanto na apuração da base de cálculo do IRPJ quanto da CSLL.

20. Relativamente ao questionamento sobre qual código NCM deve ser utilizado quando das saídas dos “protótipos de impressão 3D”, esclareça-se que caberá ao próprio consulente promover a classificação fiscal de cada um dos produtos por ele industrializados “em conformidade com as Regras Gerais para Interpretação - RGI, Regras Gerais Complementares - RGC e Notas Complementares - NC, todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM, integrantes do seu texto” (art. 16 do RIPI/2010). Eventuais dúvidas quanto à correta classificação fiscal poderá ser objeto de consulta específica, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.464, de 8 de maio de 2014.

21. No que concerne à indagação quanto à incidência, ou não, do IPI nas operações de revenda, no mercado interno, de equipamentos importados diretamente pelo consulente, frise-se que o art. 51, inciso II, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), dispõe que contribuinte do imposto é “o industrial **ou quem a lei a**

II - a saída do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.

ele equiparar” (grifou-se). Por sua vez, o art. 9º, inciso I, do RIPI/2010, cuja base legal é o art. 4º, inciso I, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, estabelece que equiparam-se a estabelecimento industrial “os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos”. Já o art. 24, inciso III, do mesmo Regulamento estabelece que “são obrigados ao pagamento do imposto como contribuinte: **o estabelecimento equiparado a industrial**, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar” (grifou-se).

22. Portanto, o consulente, ao promover, ele próprio, a importação de produtos estrangeiros, é equiparado a estabelecimento industrial quando der saída desses produtos de seu estabelecimento, devendo, nesse momento, submetê-los à incidência do IPI por força do art. 51, II, do CTN c/c art. 9º, inc. I e art. 24, III, do RIPI/2010. Nessa hipótese, em face do princípio da não cumulatividade do imposto, poderá creditar-se do imposto pago por ocasião do desembaraço aduaneiro, nos termos do art. 225⁵ c/c 226, inc. V, do RIPI/2010⁶.

23. Esse entendimento restou confirmado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de recurso repetitivo, por ocasião do julgamento do EREsp 1.403.532-SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. para o acórdão Min. Mauro Campbell Marques, Corte Especial, julgado em 14/10/2015, DJe 18/12/2015, cuja ementa adiante se transcreve:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. FATO GERADOR. INCIDÊNCIA SOBRE OS IMPORTADORES NA REVENDA DE PRODUTOS DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA. FATO GERADOR AUTORIZADO PELO ART. 46, II, C/C 51, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN. SUJEIÇÃO PASSIVA AUTORIZADA PELO ART. 51, II, DO CTN, C/C ART. 4º, I, DA LEI N. 4.502/64. PREVISÃO NOS ARTS. 9, I E 35, II, DO RIPI/2010 (DECRETO N. 7.212/2010).

1. *Seja pela combinação dos artigos 46, II e 51, parágrafo único do CTN - que compõem o fato gerador, seja pela combinação do art. 51, II, do CTN, art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, art. 79, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 e art. 13, da Lei n. 11.281/2006 – que definem a sujeição passiva, nenhum deles até então afastados por inconstitucionalidade, os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI*

⁵ Art. 225. A não cumulatividade é efetivada pelo sistema de crédito do imposto relativo a produtos entrados no estabelecimento do contribuinte, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).

§ 1º O direito ao crédito é também atribuído para anular o débito do imposto referente a produtos saídos do estabelecimento e a este devolvidos ou retornados.

§ 2º Regem-se, também, pelo sistema de crédito os valores escriturados a título de incentivo, bem como os resultantes das situações indicadas no art. 240.

⁶ Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se:

(...)

V - do imposto pago no desembaraço aduaneiro;

quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil.

2. *Não há qualquer ilegalidade na incidência do IPI na saída dos produtos de procedência estrangeira do estabelecimento do importador, já que equiparado a industrial pelo art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, com a permissão dada pelo art. 51, II, do CTN.*
3. *Interpretação que não ocasiona a ocorrência de bis in idem, dupla tributação ou bitributação, porque a lei elenca dois fatos geradores distintos, o desembaraço aduaneiro proveniente da operação de compra de produto industrializado do exterior e a saída do produto industrializado do estabelecimento importador equiparado a estabelecimento produtor, isto é, a primeira tributação recai sobre o preço de compra onde embutida a margem de lucro da empresa estrangeira e a segunda tributação recai sobre o preço da venda, onde já embutida a margem de lucro da empresa brasileira importadora. Além disso, não onera a cadeia além do razoável, pois o importador na primeira operação apenas acumula a condição de contribuinte de fato e de direito em razão da territorialidade, já que o estabelecimento industrial produtor estrangeiro não pode ser eleito pela lei nacional brasileira como contribuinte de direito do IPI (os limites da soberania tributária o impedem), sendo que a empresa importadora nacional brasileira acumula o crédito do imposto pago no desembaraço aduaneiro para ser utilizado como abatimento do imposto a ser pago na saída do produto como contribuinte de direito (não-cumulatividade), mantendo-se a tributação apenas sobre o valor agregado.*
4. *Precedentes: REsp. n. 1.386.686 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 17.09.2013; e REsp. n. 1.385.952 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 03.09.2013. Superado o entendimento contrário veiculado nos EREsp. nº 1.411749-PR, Primeira Seção, Rel. Min. Sérgio Kukina, Rel. p/acórdão Min. Ari Pargendler, julgado em 11.06.2014; e no REsp. n. 841.269 - BA, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 28.11.2006.*
5. *Tese julgada para efeito do art. 543-C, do CPC: "os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil".*

6. *Embargos de divergência em Recurso especial não providos. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.*

24. Feitos esses esclarecimentos, imperioso destacar que, especificamente em relação a este ponto, deve a consulta ser declarada ineficaz, uma vez que a resposta a tal questionamento encontra-se definido ou declarado em disposição literal de lei (art. 18, inciso IX, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013).

25. O mesmo destino merece deve ser dado à indagação envolvendo o código CNAE a ser utilizado no CNPJ para as atividades de impressão em 3D.

26. Com efeito, a CNAE é a classificação de atividades econômicas oficialmente adotada pelo Sistema Estatístico Nacional e pelos órgãos gestores de cadastros e registros da Administração Pública do país, estando estruturada em cinco níveis hierárquicos, sendo que o quinto nível, o de subclasse, é definido para uso da Administração Pública.

27. O Regimento Interno da Subcomissão Técnica da CNAE-Fiscal (assim denominada então), aprovado pela Resolução Concla nº 1, de 29 de janeiro de 1999, dispõe que cabe ao do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) “orientar os trabalhos da Subcomissão no que se refere aos aspectos de classificação, de forma que conciliem as necessidades dos registros administrativos do País com os padrões adotados nas estatísticas nacionais” e “dirimir as dúvidas dos usuários e propor a forma de resolver os casos omissos relativos à identificação das atividades econômicas na CNAE-Fiscal” (art. 5º, incisos III e IV). Para atender a essas disposições, o parágrafo único do art. 5º estipula a criação da “Central Nacional de Atendimento para a CNAE-Fiscal”.

28. Convém reproduzir trecho do texto denominado “Introdução à Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE 2.0 - Subclasses para Uso da Administração Pública”, disponível no endereço eletrônico www.ibge.gov.br/concla:

“1.2 Gestão da CNAE e o papel da Subcomissão Técnica das Subclasses CNAE

O IBGE é o órgão gestor da CNAE, responsável pela documentação da classificação, desenvolvimento dos instrumentos de apoio, disseminação e atendimento aos usuários sobre a aplicação da classificação. Compete-lhe, também, a manutenção da classificação e a condução dos processos de revisão. Nas questões relativas às subclasses de uso da Administração Pública, o IBGE opera em regime de co-gestão com a Subcomissão Técnica instituída no âmbito da Concla em junho de 1998, com atribuição de atualização, disseminação e orientação da adoção da classificação padronizada. A Subcomissão, então denominada Subcomissão Técnica da CNAE-Fiscal, é composta por representantes das três esferas de governo, sob a coordenação da Secretária da Receita Federal. Com a supressão da referência ao uso fiscal na denominação das subclasses, a Subcomissão passa a chamar-se Subcomissão Técnica das Subclasses CNAE.

(...)

Ao IBGE e à Subcomissão cabe, conjuntamente, a gestão das subclasses CNAE para uso da Administração Pública, o que envolve a preparação e manutenção da documentação e dos instrumentos de apoio, a definição de regras que norteiam o uso da classificação, a disseminação desse material e a orientação aos usuários. O uso dos códigos das subclasses CNAE para outros fins que não sejam o da identificação da atividade econômica do agente econômico, como, por exemplo, para determinar o campo de aplicação de leis, regulamentos ou contratos por órgãos da Administração Pública ou quaisquer outras entidades, em função de regras ou necessidades que lhes são próprias, é da estrita responsabilidade do órgão ou entidade em questão. (Sublinhou-se.)”

29. Em face da legislação retrocitada verifica-se que compete ao IBGE dirimir as dúvidas dos usuários relativas à identificação das atividades econômicas na CNAE.

30. A CNAE foi adotada no âmbito da RFB, conforme resulta da IN SRF nº 700, de 22 de dezembro de 2006, sendo empregada precipuamente na Ficha Cadastral de Pessoa Jurídica (FCPJ), que alimenta o Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ).

31. Segundo o art. 46 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, o sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado, dispondo o art. 52, inciso I, desse mesmo decreto que não produzirá efeito a consulta formulada em desacordo com o artigo 46.

32. Destarte, a consulta relativa ao enquadramento de determinada atividade no código CNAE não se identifica como matéria de natureza tributária. Dessa forma, a consequência que se impõe é a declaração de sua ineficácia, com fundamento no art. 52, inciso I, c/c art. 46 do Decreto nº 70.235, de 1972, c/c art. 18, inc. XIII, da IN RFB nº 1.396, de 2013.

Conclusão

33. À vista do exposto, conclui-se que a consulta deve:

- a) Ser declarada ineficaz relativamente ao pedido de enquadramento da atividade do consulente no CNAE, com fundamento no art. 52, inciso I, c/c art. 46 do Decreto nº 70.235, de 1972, c/c art. 18, inc. XIII, da IN RFB nº 1.396, de 2013.
- b) Ser declarada ineficaz no que diz respeito à tributação do IPI nas hipóteses de equiparação a estabelecimento industrial do importador que der saída a produtos de procedência estrangeira, com fulcro no art. 18, inciso IX, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

- c) Solucionada, no que se refere aos demais aspectos envolvendo o IPI nos seguintes termos:

I – a atividade de impressão em 3D, assim entendida aquela que se utiliza de equipamentos para a produção de modelos tridimensionais físicos (prototipagem rápida) a partir de modelos virtuais, que operam em câmaras fechadas, através de tecnologia de deposição de filamentos termoplásticos fundidos, utilizando um tipo de material ou mais, mediante deposição de camadas, caracteriza-se como uma operação de industrialização na modalidade de transformação, nos termos do art. 4º, inciso I, do RIPI/2010. O estabelecimento que executar essa operação, desde que resulte em produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento, é considerado contribuinte do IPI, devendo submetê-lo à incidência do imposto quando da saída de seu estabelecimento, de acordo com os artigos 8º, 24, inc. II e 35 do RIPI/2010.

II – Essa atividade não será considerada industrialização se o preparo de produto se der por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional, nos termos do art. 5º, inc. V, c/c art. 7º, II, “a” e “b”, do RIPI/2010.

- d) Solucionada no que pertine à tributação do IRPJ e CSLL na sistemática do Lucro Presumido nos seguintes termos:

I – A atividade de impressão em 3D, assim entendida aquela que se utiliza de equipamentos para a produção de modelos tridimensionais físicos (prototipagem rápida) a partir de modelos virtuais, que operam em câmaras fechadas, através de tecnologia de deposição de filamentos termoplásticos fundidos, utilizando um tipo de material ou mais, mediante deposição de camadas, caracteriza-se como uma operação de industrialização na modalidade de transformação, nos termos do art. 4º, inciso I, do RIPI/2010. Como tal, sujeita-se à aplicação do percentual de 8% na apuração do IRPJ e de 12% na apuração da base de cálculo da CSLL, com fulcro no art. 15, caput, e art. 20, da Lei nº 9.249, de 1995 c/c ADI RFB nº 26, de 2008.

II - Se, contudo, essa mesma atividade for realizada por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que preponderante o trabalho profissional, o percentual a ser aplicado é de 32% tanto na apuração da base de cálculo do IRPJ quanto da CSLL,

com fulcro no § 1º, inc. III, do art. 15 e art. 20, da Lei nº 9.249, de 1995 c/c ADI RFB nº 26, de 2008.

À consideração superior.

Assinado digitalmente
RUDINEI JUNKES
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador de Tributos sobre a Produção e o Comércio Exterior (Cotri).

Assinado digitalmente
MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit – 9ª RF

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operação Financeira (Cotir).

Assinado digitalmente
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente
FABIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador 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 Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit