



---

## Solução de Consulta nº 47 - Cosit

**Data** 18 de janeiro de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

**ENTREPOSTO ADUANEIRO. FORMULAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. INDUSTRIALIZAÇÃO. MONTAGEM. TRANSFORMAÇÃO.**

A formulação de combustíveis não se encontra entre as atividades passíveis de serem exercidas em regime especial de entreposto aduaneiro, de que trata a Instrução Normativa SRF nº 241, de 2002, com alterações posteriores.

**Dispositivos Legais:** Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 93. **Dispositivos Infralegais:** Decreto nº 6.759, de 2009; art. 418; Decreto nº 7.212, de 2010, art. 4º; Instrução Normativa SRF nº 55, de 2000, art. 5º, inciso I; Instrução Normativa SRF nº 241, de 2002, art. 18; Instrução Normativa RFB nº 1.208, de 2011, art. 5º; Instrução Normativa RFB nº 1.444, de 2014.

## **Relatório**

A petionária, devidamente qualificada e representada, tendo realizado as declarações de praxe, formula consulta relativa à legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

2. Informa dedicar-se à atividade de tancagem de combustíveis líquidos, em área de porto organizado. O recinto que administra encontra-se alfandegado com base em ato declaratório. Possui ainda autorização, também conferida por ato declaratório, para operar regime de entreposto aduaneiro.

3. Tendo em vista a expansão de suas atividades econômicas, pretende executar também a formulação de combustíveis, atividade regulada pela Resolução ANP nº 5/2012, cujo conceito, advindo da norma referida, é a “produção de combustível líquido, exclusivamente por mistura mecânica de correntes de hidrocarbonetos líquidos”.

4. Relata que o art. 18, III, da Instrução Normativa SRF nº 241, de 6.11.2002, estabelece algumas espécies de industrialização que poderão ser exercidas em regime de entreposto aduaneiro.

5. Entende que as hipóteses de industrialização previstas na IN citada têm definição no art. 4º do Regulamento do IPI (Decreto nº 7.212, de 15.07.2010) – RIPI/2010.

6. Aduz que o conceito de montagem, atividade referida no art. 18, inciso III, alínea “b”, da IN SRF nº 241, de 2002, encontra-se previsto no art. 4º, inciso III, do RIPI/2010, como sendo a “reunião de produtos e de que resulte um novo produto, ainda sob a mesma classificação fiscal”.

7. Afirma ser a atividade de montagem conceitualmente compatível com a formulação de combustíveis, e entende que os diferentes processos industriais definidos no RIPI/2010 não se excluem mutuamente, pelo que:

*“pode-se imaginar que a transformação, sendo ela a obtenção de uma nova espécie de produto pelo processamento de produtos intermediários, não deixa também de ser uma reunião de produtos para obtenção de um novo produto, ou seja, montagem”.*

8. Pela leitura do parágrafo único do art. 4º do regulamento sob vistas deduz que “o intuito da norma não é criar conceitos legais excludentes entre si, mas garantir que os processos de interesse estejam abrangidos pelo Imposto sobre a Produção Industrial”, inferindo ainda que:

*“não se pode dizer que os processos tidos como enquadráveis tanto na hipótese de transformação quanto na hipótese de montagem, (...), tenham sua aplicação excluída do regime de entreposto.”*

9. Por fim, questiona:

*“1º) Está correto o entendimento adotado pela Consulente no sentido de que, considerando as possibilidades de industrialização autorizadas a serem performadas em regime de entreposto aduaneiro, poderá ela realizar a atividade formuladora de combustíveis conforme conceituada pela Resolução ANP nº5/2012, Art. 2º, inciso VII?”*

*2º) Caso contrário, qual será o entendimento correto diante do caso concreto?”*

10. É o relatório.

## **Fundamentos**

11. A IN SRF nº 241, de 2002, fundamenta-se no art. 418 do Decreto nº 6.759, de 5.02.2009, sendo o regime de entreposto aduaneiro derivado do permissivo contido no art. 93 do Decreto-Lei nº 37, de 18.11.1966.

12. O art. 18 da IN SRF n.º 241, de 2002, indica atividades que podem ser exercidas nos recintos alfandegados credenciados como entrepostos aduaneiros. Ressalva também, em seu **caput**, que as atividades diretamente referidas são complementares àquelas dispostas no art. 5º, inciso I, da IN SRF n.º 55, de 23.05.2000, nomeadamente:

- a) estada de veículos e unidades de carga;*
- b) pesagem;*
- c) limpeza e desinfecção de veículos;*
- d) fornecimento de energia;*
- e) retirada de amostras;*
- f) lonamento e deslonamento;*
- g) colocação de lacres;*
- h) expurgo e reexpurgo;*
- i) unitização e desunitização de cargas;*
- j) marcação, remarcação, numeração e renumeração de volumes, para efeito de identificação comercial;*
- k) etiquetagem, marcação e colocação de selos fiscais em produtos importados, com vistas ao atendimento de exigências da legislação nacional ou do adquirente; e*
- l) consolidação e desconsolidação documental.*

13. A IN SRF n.º 5, de 2000, foi revogada pela IN SRF n.º 1.208, de 04.11.2011, que trata dos termos e condições para instalação de portos secos. Contudo, o art. 5º desse último ato relaciona os serviços conexos à movimentação e armazenagem de mercadorias, em listagem que abrange as atividades constantes das alíneas “a” a “I” do art. 5º, da IN SRF n.º 55, de 2000, conforme se verifica abaixo:

*Art. 5º Constituem serviços conexos à movimentação e armazenagem de mercadorias:*

- I - estadia de veículos e unidades de carga;*
- II - pesagem;*
- III - limpeza e desinfecção de veículos;*
- IV - fornecimento de energia;*
- V - retirada de amostras;*
- VI - lonamento e deslonamento;*
- VII - colocação de lacres;*
- VIII - expurgo e reexpurgo;*
- IX - unitização e desunitização de cargas;*

*X - marcação, remarcação, numeração e renumeração de volumes, para efeito de identificação comercial;*

*XI - etiquetagem, marcação e colocação de selos fiscais em produtos importados, com vistas ao atendimento de exigências da legislação nacional ou do adquirente;*

*XII - etiquetagem e marcação de produtos destinados à exportação, visando sua adaptação a exigências do comprador;*

*XIII - consolidação e desconsolidação documental;*

*XIV - acondicionamento e reacondicionamento, apenas para fins de transporte; e XV - outros serviços, inclusive os decorrentes das atividades de porto seco industrial.*

14. Desse modo, mesmo que, em razão da revogação comentada, admita-se ser o art. 5º da IN RFB 1208, de 2011, o atual objeto da remissão constante do art. 18 da IN SRF nº 241, de 2002, nenhum das atividades anteriormente elencadas dizem respeito ao pleito da consulente.

15. Prosseguindo, verificamos que o art. 18 da IN SRF nº 241, de 2002, com redação conferida pela IN RFB nº 1.444, de 12.02.2014, complementa as atividades já relacionadas, admitidas para entreposto aduaneiro, referindo expressamente as seguintes:

*I - etiquetagem e marcação, para atender a exigências do comprador estrangeiro;*

*II - exposição, demonstração e teste de funcionamento;*

*III - concernentes às operações de industrialização:*

*a) acondicionamento ou reacondicionamento;*

*b) montagem;*

*c) beneficiamento;*

*d) recondicionamento dos bens referidos na alínea "a" dos incisos I, II e III e alínea "c" dos incisos I e III do art. 16; ou*

*e) transformação, nos casos de: (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.444, de 12 de fevereiro de 2014)*

*1. preparo de alimentos para consumo a bordo de aeronaves e embarcações utilizadas no transporte comercial internacional ou destinados a exportação; e (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.444, de 12 de fevereiro de 2014)*

*2. esmagamento de grãos de cereais e sementes para produção de óleo, farelo ou outros subprodutos destinados a exportação; e (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.444, de 12 de fevereiro de 2014)*

*IV - manutenção ou reparo, no caso dos bens referidos na alínea "a" dos incisos I, II e III e na alínea "c" dos incisos I e III do art. 16.*

16. É possível observar, nesse primeiro passo, o caráter eminentemente exaustivo, fechado, da enumeração originária das normas sob apreço, percepção que deve ser tomada como primeiro referencial da exegese em curso.

17. Essa regra pode aparentar, em princípio, ser temperada, ao apreendermos o teor das atividades de industrialização descritas no art. 18 da IN SRF nº 241, de 2002. Verifica-se, ali, que somente a transformação e o acondicionamento receberam especificação completa, enquanto que de acondicionamento ou reacondicionamento, montagem e beneficiamento tem-se apenas a denominação inicial, sem delimitação de conteúdo.

18. Sendo norma em comento insuficiente para a obtenção de uma definição própria de montagem, dirige-se o olhar naturalmente para o Regulamento do IPI, Decreto nº 7.212, de 15.06.2010 – RIPI2010, mormente quando, pela referência expressa a “operações de industrialização”, com citação de tipos derivados da legislação do IPI, a IN SRF nº 241, de 2002, apresentam-se as normas desse tributo como fonte dos conceitos utilizados. Segue que, pelo RIPI2010:

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.

19. Desnecessário, neste ponto, é repisar os argumentos da consultante, já descritos relatório acima, respeitantes à possibilidade de a atividade de formulação de combustíveis poder ser considerada como industrialização, nas modalidades transformação ou montagem, indistintamente.

20. Nada obstante a tese da peticionária, sobreleva-se o fato de que o desmembramento do conceito de industrialização na IN SRF nº 241, de 2002, subsiste em meio a um quadro de delimitação normativa precisa sobre as atividades, industriais ou não, que podem ser praticadas em regime de entreposto aduaneiro.

21. Destarte, do ponto de vista teleológico, não é aceitável que a norma sob análise, ao explicitar precisamente as atividades de industrialização por transformação que podem ser executadas no regime de entrepostamento, tendo vetado as restantes, estivesse, ao mesmo tempo, admitindo que outras modalidades de transformação, que supostamente fossem também caracterizáveis como montagem, pudessem ser exercidas no regime. Esse paradoxo evidencia-se fortemente quando se observa que o acolhimento da tese da consultante faria com que não somente a formulação de combustíveis, mas um sem número de atividades industriais,

inclusive o próprio preparo de alimentos, modalidade de transformação referida expressamente pela norma, pudessem ser reclassificadas como montagem, tornando inócua a especificação normativa.

22. Incide nesse caso, com particular intensidade, o brocardo “interpretem-se as disposições de modo que não pareça haver palavras supérfluas e sem força operativa”, na esteira do ensinamento de Carlos Maximiliano (*in* *Hermenêutica e Interpretação do Direito*. 20ª ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 204):

*Pode uma palavra ter mais de um sentido e ser apurado o adaptável à espécie, por meio do exame do contexto ou por outro processo; porém a verdade é que sempre se deve atribuir a cada uma a razão de ser, o seu papel, o seu significado, a sua contribuição para precisar o alcance da regra positiva.*

*Dá-se valor a todos os vocábulos e, principalmente a todas as frases, para achar o verdadeiro sentido do texto; porque este deve ser entendido de modo que tenham efeito todas as suas provisões, nenhuma parte resulte inoperativa ou supérflua, nula ou sem significação alguma.*

23. Assim, tem-se por segunda conclusão parcial que, para a interpretação da IN SRF nº 241, de 2002, os conceitos de industrialização por transformação e por montagem não são intercambiáveis.

24. Neste marco, cabe analisar a atividade da consulente, objetivando verificar a que modalidade de industrialização pertence.

25. Segundo José Cassiano Borges e Maria Lúcia dos Reis (*in* *O IPI ao Alcance de Todos*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Edição Revista Forense, 1999. pp. 62 e 63) tem-se que:

*3.3.1. Transformação: art. 4º, inciso I, do IPI (sic)*

*A transformação é a operação que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe na obtenção de espécie nova. (...) Sempre que a matéria-prima é utilizada para fazer um novo produto, temos a indústria de transformação.*

(...)

*3.3.3. Montagem: artigo 4º, inciso III*

*A montagem é a operação que consiste na reunião de produtos, peças ou partes e da qual resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal.*

*(...) Sempre que um ou mais produtos já acabados forem reunidos por soldagem, encaixes ou parafusos, dentro ou fora dos estabelecimento industrial, resultando em um novo produto ou em uma unidade autônoma, teremos a indústria de montagem.*

26. Raymundo Clóvis do Valle Cabral Mascarenhas (*in* *Tudo sobre IPI*. 5ª ed.. São Paulo: Aduaneiras, 2003), por sua vez, ensina que:

*O Ripi conceitua como transformação a operação de industrialização que, exercida sobre matéria-prima e/ou produto intermediário, importe na obtenção de espécie nova. Realizada a operação de transformação surge um novo*

*produto, geralmente de classificação fiscal diversa daquela das matérias-primas e produtos intermediários a partir dos quais foi elaborado (art. 4º-I e PN nº 398/71).*

(...)

*A montagem consiste na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (art. 4º-III). Só se caracteriza a montagem como industrialização se o produto final resultante da reunião constituir um novo produto ou unidade autônoma, em que os produtos partes e peças integrantes percam a sua individualidade, em termos de classificação fiscal, passando o conjunto a ter classificação fiscal própria e única, ainda que seja a mesma das partes que o compõem. Se o bem resultante da montagem, em face das regras de classificação fiscal vigente, não puder ser classificado como um todo, para efeito da legislação do IPI, inexistirá industrialização (PN nºs 446/71 e 526/71, inciso 7).*

27. Consta-se que a literatura especializada não vai muito além do disposto no regulamento. Por outro lado, a Administração Tributária Federal já houve por bem pronunciar-se várias vezes quanto à caracterização de diversas atividades como sendo industriais, sendo que desse cabedal extraímos algumas definições que dão suporte ao deslinde da questão.

#### **Parecer Normativo CST nº 483/70**

*(Ementa) Qualquer operação que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário importe em obtenção de espécie nova, é uma industrialização caracterizada como transformação (RIPI – Decreto nº 61.514/67, art. 1º, § 2º - inciso I).*

*Estabelecimento que executa operação de preparação e engarrafamento de refrigerantes para venda direta ao consumidor (...). Referida operação constitui uma industrialização (...).*

*A produção de licores feita da própria residência do executor, para revenda, mesmo sem qualquer ajuda de mão-de-obra de terceiro, é industrialização.*

(...)

*3. A mistura física de produtos químicos, em pó ou granulados destinada a auxiliar o processo de fundição de metais com o fim de evitar a formação de óxidos, baixar a temperatura de fusão ou eliminar os gases caracteriza uma industrialização (...)*

*5. A preparação de sorvetes, sob qualquer forma, caracteriza industrialização.*  
(...)

(grifei)

28. Lado outro, não se verifica a existência de qualquer decisão ou parecer, oriundos da Administração Tributária Federal, nos quais a combinação de líquidos, ou de líquidos e sólidos, tenha sido entendida como montagem.

29. Em suma, não se vê, na legislação consultada, na doutrina, ou nos pareceres e decisões emanado da Administração Tributária Federal, qualquer fundamento para que se considere a atividade de formulação de combustíveis como espécie de industrialização por montagem.

## Conclusão

30. A formulação de combustíveis não se encontra entre as atividades passíveis de serem exercidas em regime de entreposto aduaneiro, de que trata a Instrução Normativa SRF nº 241, de 2002, com alterações posteriores.

Assinado digitalmente  
RICARDO ROCHA DE HOLANDA COUTINHO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe em Exercício da Disit04

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

Assinado digitalmente  
FAUSTO VIEIRA COUTINHO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotex - Substituto

## Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, com alterações. Dê-se ciência ao interessado.

Assinado digitalmente  
CLAUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS SILVA  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral da Cosit -Substituta