



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Cosí
Fls. :

Solução de Consulta nº 130 - Cosit

Data 10 de fevereiro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE EMBALAGEM. PRODUTO TRIBUTADO À ALÍQUOTA ZERO. SAÍDA COM SUSPENSÃO. CRÉDITO. ESTORNO.

Na industrialização sob encomenda de terceiros, quando o retorno do produto industrializado para o encomendante for realizado com suspensão do IPI, nos termos do art. 43, inciso VII, do Ripi, deverá ser anulado, mediante estorno na escrita fiscal, de acordo com o art. 254, I, “b”, do Ripi, o crédito do imposto relativo a matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos pelo executor da encomenda e que tenham sido empregados na industrialização do produto encomendado, ainda que o mesmo seja um produto tributado à alíquota zero; não se aplicando, a esta hipótese, as disposições do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.779, de 1999, art. 11; Decreto nº 7.212, de 2010, arts.43 e 254; IN SRF nº 33, de 1999, arts. 2º e 4º.

Relatório

A interessada, acima identificada, dirige-se a esta Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) buscando esclarecimentos acerca da apuração de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) nos seguintes termos:

I - DESCRIÇÃO DETALHADA DA QUESTÃO

A Consulente, supra qualificada, é fabricante de defensivos agrícolas e mantém também contratos de industrialização realizada sob encomenda de terceiros. Nestas operações a Consulente recebe as matérias primas de seus clientes/encomendantes ao abrigo da suspensão do IPI, conforme possibilitado pelo disposto no artigo 43, inciso VI do RIPI/2010 (Decreto nº 7.212/10).

Durante o processo de industrialização, a Consulente aplica embalagens de sua propriedade, adquiridas junto a terceiros/fornecedores, com o propósito de envase dos produtos por ela elaborados sob encomenda, sendo estes produtos finais classificados no capítulo 38 da TIPI (Decreto nº 7.660/11) e sujeitos à alíquota zero do IPI.

Quando do retorno do produto industrializado sob encomenda, a Consulente promove a devolução simbólica das matérias-primas recebidas do estabelecimento autor da encomenda sobre o abrigo da suspensão do IPI, conforme estabelecido pelo artigo 43, inciso VII do RIPI/2010, emitindo para tanto NFe pela natureza de "Retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda" (CFOP 5.902).

Adicionalmente, os valores cobrados a título de mão-de-obra e materiais de sua propriedade aplicados no processo de industrialização, dentre eles as embalagens, são formalizados através de NFe pela natureza de "Industrialização efetuada para outra empresa" (CFOP 5.124), reportando às mercadorias a classificação fiscal (NCM) do produto final, resultante do processo produtivo, e respeitando a tributação a este aplicada - no caso, a alíquota zero de IPI para produtos do capítulo 38 da TIPI.

A Consulente adota este procedimento em concordância a manifestação anterior proferida pela Receita Federal do Brasil através da Solução de Consulta Disit-09 nº 184, de 09/07/2008, a saber:

"ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

EMENTA: O estabelecimento industrial, quando do retorno dos produtos industrializados por encomenda, deverá emitir uma única nota fiscal, que deverá reportar-se à classificação fiscal do produto final, resultante da industrialização realizada, além dos demais procedimentos exigidos no RIPI/2002 para a emissão de notas fiscais. O lançamento do IPI na operação de retorno será calculado pela aplicação da alíquota que corresponder ao produto final, além da menção aos dados dos documentos fiscais que acompanharam os insumos remetidos pelo encomendante e aplicados na industrialização efetuada." (Grifo nosso)

Neste mesmo sentido, já se reportava a Solução de Consulta Disit-08 nº 02, de 06/01/2004:

"ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

EMENTA: O estabelecimento industrial, quando do retorno dos produtos industrializados por encomenda, deverá emitir uma única nota fiscal, que deverá reportar-se à classificação fiscal do produto final, resultante da industrialização realizada, além dos demais procedimentos exigidos no RIPI/2002 para a emissão de notas fiscais. O lançamento do IPI na operação de retorno será calculado pela aplicação da alíquota que corresponder ao produto final, além da menção aos dados dos documentos fiscais que acompanharam os insumos remetidos pelo encomendante e aplicados na industrialização efetuada." (Grifo nosso)

Considerando que, nos termos do artigo 11 da Lei nº 9.779/99 e Instrução Normativa SRF nº 033/99, há previsão para a manutenção e utilização dos créditos de IPI acumulados em virtude das saídas tributadas a alíquota zero,

entende que os créditos advindos das aquisições de embalagens aplicadas na industrialização para terceiros poderão ser mantidos na escrita fiscal.

II - FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

Artigo 43, incisos VI e VII do RIPI (Decreto nº 7.212/10);

Capítulo 38 da Tabela de incidência do IPI - TIPI (Decreto nº 7.660/11);

Artigo 11 da Lei nº 9.779/99;

Instrução Normativa SRF nº 033, de 04/03/1999;

Solução de Consulta Disit-09 nº 184, de 09/07/2008;

Solução de Consulta Disit-08 nº 02, de 06/01/2004; e

Solução de Consulta Disit-06 nº 204, de 30/12/2002.

III- QUESTIONAMENTOS

É legítima a manutenção dos créditos do IPI apropriados sobre as aquisições de material de embalagem, aplicados na produção de produto sujeito à alíquota zero do imposto, em operações de industrialização sob encomenda para terceiros?

IV- NÚMERO TOTAL DE QUESTIONAMENTOS:

01 (um)

Fundamentos

2 A dúvida que a consultante deseja ver esclarecida refere-se à possibilidade de manutenção de créditos de IPI apurados sobre as aquisições de material de embalagem para utilização em operação de industrialização, por encomenda de terceiros, de produto sujeito à alíquota zero, quando a remessa deste ao estabelecimento encomendante se der com suspensão do IPI, nos termos do art. 43, VII, do Regulamento do IPI (Ripi) - Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.

3 Sobre o assunto, cabe destacar que o art. 11, da Lei nº 9.779, de 29 de janeiro de 1999, dispõe:

Art.11.O **saldo credor** do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, **poderá ser utilizado** de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº9.430, de 27 de dezembro de 1996, **observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal** do Ministério da Fazenda. (Grifo nosso)

4 Observe-se que tal dispositivo trata de situações genéricas de utilização de saldo credor de IPI remanescente, dentro de um determinado trimestre-calendário. Por óbvio, tal saldo credor existirá quando o montante de crédito de IPI legitimamente apurado - ou seja, apurado em conformidade com o determinado pela legislação do tributo - for superior ao montante de débitos legítimos decorrentes das operações tributadas do contribuinte. Tal

situação configurará a premissa que delimita a *ratio* do dispositivo: a impossibilidade de compensação do resto credor, o que ensejará o aproveitamento da forma ali descrita. Percebe-se, assim, que antes de vislumbrar a aplicação do referido verbete legal, deve-se verificar a existência de saldo credor legítimo.

5 Passemos a analisar se há possibilidade de admissão de manutenção dos créditos referidos pela interessada, pois se a legislação assim permitir, tais créditos deverão compor o montante já dito de créditos legítimos a serem utilizados na equação de apuração do IPI. Todavia, não sendo esses créditos reconhecidos em direito, sequer se cogitaria da aplicação do art. 11, da Lei nº 9.779, de 1999.

6 Observe-se, ainda, a ressalva feita pelo artigo apontado quanto à observação das normas expedidas pela RFB. Assim, a propósito de integrar tal demanda da lei, foi editada a Instrução Normativa SRF nº 33, de 4 de março de 1999, que estabelece normas sobre a apuração e a utilização dos créditos do IPI e trata do direito ao **aproveitamento do saldo credor** do IPI decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem (MP, PI e ME), referido no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, nos seguintes termos:

Art. 2º Os créditos do IPI relativos a matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME), adquiridos para emprego nos produtos industrializados, serão registrados na escrita fiscal, respeitado o prazo do art. 347 do RPI:

I - quando do recebimento da respectiva nota fiscal, na hipótese de entrada simbólica dos referidos insumos;

II - no período de apuração da efetiva entrada dos referidos insumos no estabelecimento industrial, nos demais casos.

§ 1º O aproveitamento dos créditos a que faz menção o caput dar-se-á, inicialmente, por compensação do imposto devido pelas saídas dos produtos do estabelecimento industrial no período de apuração em que forem escriturados.

§ 2º No caso de remanescer saldo credor, após efetuada a compensação referida no parágrafo anterior, será adotado o seguinte procedimento:

I - o saldo credor remanescente de cada período de apuração será transferido para o período de apuração subsequente;

II - ao final de cada trimestre-calendário, permanecendo saldo credor, esse poderá ser utilizado para ressarcimento ou compensação, na forma da Instrução Normativa SRF No 21, de 10 de março de 1997.

§ 3º Deverão ser estornados os créditos originários de aquisição de MP, PI e ME, quando destinados à fabricação de produtos não tributados (NT).

(...)

Art. 4º **O direito ao aproveitamento**, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei No 9.779, de 1999, **do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999.** (Grifo nosso)

7 Observa-se que a IN SRF nº 33, de 1999, orienta em seu art. 2º c/c o art. 4º que, a partir de 1º de janeiro de 1999, todos os créditos do IPI relativos a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos imunes, isentos ou tributados à alíquota reduzida a zero, serão registrados e mantidos na escrita fiscal independente de previsão em lei específica.

8 Todavia, a despeito de apontarmos o tratamento vertido em normativo da RFB acerca do aproveitamento do saldo credor da exação, deve-se reforçar que a dúvida da consulente está adstrita à possibilidade de registrar e gozar de créditos apurados em um cenário específico, em que atua como estabelecimento industrial executor de encomenda conforme as especificidades que aponta.

9 Assim, para esclarecer-lhe a dúvida, importa destacar que, ao caso específico dos moldes de sua atuação, devem ser aplicados os termos combinados dos dispositivos do art. 43, inciso VII, e do art. 254, I, “b”, do Ripi. A conjugação dos dispositivos indica que: nas industrializações por encomenda de terceiros, cujo retorno do produto industrializado ao encomendante se dá com suspensão do IPI (art. 43, inciso VII, do Ripi), surgirá para o industrializador a obrigação de estornar em sua escrita fiscal os créditos do gravame que sejam relativos aos insumos adquiridos e empregados na referida industrialização (art. 254, I, “b”, do Ripi), conforme se lê abaixo:

Art. 43. Poderão sair com suspensão do imposto:

(...)

VI - as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem destinados à industrialização, desde que os produtos industrializados sejam enviados ao estabelecimento remetente daqueles insumos;

VII - os produtos que, industrializados na forma do inciso VI e em cuja operação o executor da encomenda não tenha utilizado produtos de sua industrialização ou importação, forem remetidos ao estabelecimento de origem e desde que sejam por este destinados:

a) a comércio; ou

b) a emprego, como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, em nova industrialização que dê origem a saída de produto tributado;

(...)

Art. 254. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, § 3º, Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 8ª, Lei nº 7.798, de 1989, art. 12, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11):

I - relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, que tenham sido:

(...)

b) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos saídos do estabelecimento industrial com suspensão do imposto nos casos de que tratam os incisos VII, XI, XII e XIII do art. 43;

(...) (Grifo nosso)

10 Cabe registrar que a aplicação da suspensão do art. 43, inciso VII, do Ripi, não é obrigatória, sendo facultado ao industrializador o destaque do imposto. Reitere-se, entretanto, que não é esse o caso da autora da consulta, que afirma que o produto que industrializa por encomenda é remetido para o encomendante sob o efúgio da suspensão do IPI a que se refere o art. 43, VII, do Ripi.

11 Dessa forma, reitere-se em fechamento: na industrialização sob encomenda de terceiros, quando o retorno do produto industrializado para o encomendante for realizado com suspensão do IPI, deverão ser anulados, mediante estorno na escrita fiscal, os créditos do dito encargo tributário relativos a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos pelo executor da encomenda e que tenham sido empregados na industrialização do produto encomendado, ainda que este seja tributado à alíquota zero.

12 Tal conclusão implica em reconhecer o descabimento da aplicação dos termos do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, pelo simples fato de a obrigatoriedade de estorno dos créditos acarretar na impossibilidade de admitir tais créditos como legítimos na equação de apuração do IPI, isto é, tais créditos, enquanto vigente o art. 254, I, “b”, do Ripi, não poderão ser parte do montante de créditos de IPI a que faz jus o contribuinte, sendo impossível, por consequência, que figurem em saldo credor do tributo, que é o único objeto tratado no dispositivo do referido art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999.

13 Releva mencionar que a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pela interessada, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e o plano factual. Nesse sentido, a Solução de Consulta não convalida nem invalida qualquer afirmativa da consulente, pois isso importaria em análise de matéria probatória, incompatível com o instituo da consulta.

14 Outrossim, a Solução de Consulta não convalida nem invalida qualquer procedimento que a interessada tenha descrito em sua petição que não tenha sido objeto de questionamento nos termos do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e da Instrução Normativa nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Conclusão

15 Diante do exposto e com base na legislação aludida, propõe-se que a presente consulta seja solucionada informando à interessada que: na industrialização sob encomenda de terceiros, quando o retorno do produto industrializado para o encomendante for realizado com suspensão do IPI - nos termos do art. 43, inciso VII, do Ripi -, deverá ser anulado, mediante estorno na escrita fiscal - de acordo com o art. 254, I, “b”, do Ripi -, o crédito do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos pelo executor da encomenda e que tenham sido empregados na industrialização do produto encomendado, ainda que o este seja tributado à alíquota zero. A essa hipótese não se aplicam as disposições do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999.

Assinado digitalmente
WILLIAM CHAVES SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotex.

Assinado digitalmente
ALUISIO BANDEIRA DE MELLO DA CUNHA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Ditip

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

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

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