



Solução de Consulta nº 249 - Cosit

Data 12 de dezembro de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

CRÉDITO. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. MATERIAIS EMPREGADOS NO PROCESSO INDUSTRIAL QUE NÃO SE AGREGAM AO PRODUTO FINAL FABRICADO.

O direito ao crédito do imposto de que trata o art. 226, inciso I, do Ripi/2010, relativamente aos produtos intermediários, alcança além dos produtos intermediários que se integrem ao produto final, também aqueles que, embora não se integrando àquele produto, sofram alterações, tais como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação (i.e. se se consumirem em decorrência de contato físico) ou vice-versa, desde que não estejam compreendidos entre os bens do ativo imobilizado. Não havendo tais alterações, ou havendo em função de ações exercidas indiretamente, inexistente o direito ao crédito mesmo que os produtos não estejam compreendidos no ativo imobilizado da empresa.

Cabe ao estabelecimento industrial ou a ele equiparado identificar quais produtos intermediários consumidos em seu processo industrial geram direito ao crédito do imposto e em consonância com os critérios e definições constantes do PN CST n.º 65, de 1979. Esses estabelecimentos arcarão com as consequências da errônea caracterização dos produtos intermediários, podendo ser-lhes exigidas, no prazo previsto no art. 150, parágrafo 4º do CTN, eventuais diferenças de imposto resultantes das incorreções.

CRÉDITO. PARTES. PEÇAS.

Não geram direito ao crédito de que tratam o art. 226, inciso I, do Ripi/2010, as partes e peças de máquinas adquiridas para reposição ou restauração, ainda que não sejam incorporadas ao ativo imobilizado e mesmo que tais partes e peças se desgastem, se consumam ou percam suas propriedades no processo de industrialização em razão do contato

direto que exercem sobre o produto em fabricação ou que este produto exerce sobre elas.

Dispositivos Legais: Decreto nº 7.212, de 2010, art. 226, inciso I, e art. 610; Ato Declaratório (Normativo) Cosit nº 59, de 1994; Parecer Normativo CST nº 181, de 1974, item 13; e Parecer Normativo CST nº 65, de 1979; e Parecer Normativo Cosit/RFB nº 3, de 2018

Relatório

A consulente, cujo objeto social, conforme consta da Consolidação do Contrato Social, às fls. 37 a 52 da inicial, é, dentre outros, a fabricação e comercialização de móveis com predominância de madeira, formula consulta quanto ao direito de se creditar do IPI destacado na Nota Fiscal quando adquire produtos para utilização em suas atividades industriais, considerando que os mesmos se enquadram na definição de produto intermediário.

2. Esclarece que os produtos a que se refere são os relacionados a seguir e que os mesmos são empregados de modo direto na consecução de suas atividades de corte, lixamento, perfuração, lapidação, combustão e fundição e serragem do produto final, exaurindo-se ou sofrendo alterações químicas após o seu uso:

*“Rebolo:
Lixa:
Serra fita:
Broca:
Disco de Corte:
Lamina de Corte:
Gás Argônio:
Gás Stargold:
Gás Cogon:
Gás Butano”*

3. Expõe que o Parecer Normativo (PN) CST nº 65, de 1979, orientou que:

“11. Em resumo, geram o direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, stricto sensu, e material de embalagem), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou, vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face de princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente.

11.1. Não havendo tais alterações, ou havendo em função de ações exercidas indiretamente, ainda que se dêem rapidamente e mesmo que os produtos não estejam compreendidos no ativo permanente, inexistente o direito de que trata o inciso I do art. 66 do RIPI/79 .”

4. Entende que:

4.1 caracteriza-se *“como produto intermediário aquele utilizado na cadeia produtiva de determinado produto final, não compreendido como matéria-prima, mas que é empregado no processo de produção, sofrendo desgaste imediato ou que modifique sua composição física ou química, desde que sua vida útil seja inferior a 12 meses, não considerando assim bem do ativo permanente”*; e

4.2 é possível *“qualificar alguns requisitos objetivos para caracterização desse insumo como sendo produto Intermediário. São eles:*

- a) Contato físico direto com o produto que está sendo fabricado*
- b) Que o produto industrializado seja tributado*
- c) Que do contato físico resulte desgaste, consumo total ou alteração física química*
- d) Vida útil menor que 12 meses*
- e) Que seja recolhido imposto na aquisição deste insumo”*

5. Considera que os produtos que relaciona no item 2, por cumprirem os requisitos objetivos, podem ser caracterizados como produtos intermediários.

6. Pondera que a Coordenação Geral do Sistema de Tributação (Cosit) da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) na Solução de Consulta nº 24 – Cosit, de 23 de janeiro de 2014, ao analisar as peças denominadas “manchões, roletes e viajantes”, se valeu do PN CST nº 65, de 1979, concluindo que referidas peças poderiam ser consideradas produtos intermediários desde que atendessem aos requisitos acima estabelecidos.

7. Diante do exposto, indaga:

7.1 “Ao produtos acima listados, dão direito ao crédito de IPI?”

7.2 “A empresa consulente tem direito ao creditamento?”

Fundamentos

8. Com relação à indagação formulada no subitem 7.2, em que pese a consulente não ter mencionado, explicitamente, o dispositivo legal correlacionado, pode-se depreender que a dúvida se refere ao direito do crédito de IPI de que trata o art. 226, inciso I, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (Ripi/2010), quando a interessada adquire materiais que,

embora não se agreguem ao produto final fabricado, são consumidos ou sofrem alterações no processo de fabricação do produto.

8.1 Note-se que o art. 226, inciso I, do Ripi/2010, corresponde ao art. 66, inciso I, do Ripi/79, apontado no item 3 do relatório.

9. O art. 226, inciso I, e o art. 610, inciso II, do Ripi/2010, assim dispõe:

“Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I – do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

..... .” (negritou-se)

“Art. 610. Consideram-se bens de produção (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso IV, e Decreto – lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 1ª):

I – as matérias primas;

II – os produtos intermediários, inclusive os que, embora não integrando o produto final, sejam consumidos ou utilizados no processo industrial;

III - os produtos destinados a embalagem e acondicionamento;

IV – as ferramentas, empregadas no processo industrial, exceto as manuais; e

V – as máquinas, instrumentos, aparelhos e equipamentos, inclusive suas peças, partes e outros componentes, que se destinem a emprego no processo industrial.”
(negritou-se)

10. O alcance e o conceito da expressão “produtos intermediários que se consomem no processo de industrialização”, constante dos dispositivos acima, foram definidos pelo Parecer Normativo (PN) CST n.º 65, de 30 de outubro de 1979 (publicado no DOU 06/11/1979), cujos itens 10.1 a 11.1 esclarecem que:

10.1 a norma do inciso I do art. 226 do Ripi/2010 se subdivide em duas partes, a primeira refere-se às matérias-primas, aos produtos intermediários “stricto sensu”, isto é, aos bens dos quais, através de quaisquer operações de industrialização enumeradas no Regulamento (art. 4º do Ripi/2010) resulta diretamente um novo produto, existindo, nesta situação, a agregação física do bem ao produto final; e a segunda refere-se às matérias primas e aos produtos intermediários em seu sentido lato, ou seja, aos bens que, embora não se integrando ao produto em fabricação se consumam no processo de industrialização, tais como as serras utilizadas para corte de granitos, as peças de atrito para tornear parafusos, os catalisadores utilizados na indústria química, etc;

*10.2 geram direito ao crédito os bens que se integram ao produto final (matéria prima, produto intermediário “stricto sensu”, e material de embalagem), bem como quaisquer outros que, embora não se integrando àquele produto, sofram alterações, tais como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função de **ação diretamente exercida** sobre o produto em fabricação (i.e. se **se consumirem em decorrência de contato físico**) ou vice-versa, desde que não estejam compreendidos entre os bens do ativo imobilizado;*

*10.3 não havendo tais alterações, ou **havendo em função de ações exercidas indiretamente**, inexistente o direito ao crédito mesmo que os bens não estejam compreendidos no ativo imobilizado da empresa;*

10.4 observados esses critérios, podem fazer jus ao crédito, por exemplo, ferramentas manuais e intermutáveis empregadas no processo industrial, contanto que não sejam partes e peças de máquinas; e

10.5 o simples fato de um determinado bem não ser ativado não é condição suficiente para que dê direito ao crédito, se não atendidas as condições anteriormente enunciadas.

11. Desta forma, o direito ao crédito do imposto de que trata o art. 226, inciso I, do Ripi/2010, alcança os produtos intermediários que se integram ao produto final (produto intermediário “*stricto sensu*”), bem como quaisquer outros que, embora não se integrando àquele produto, sofram alterações, tais como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação (i.e. se se consumirem em decorrência de contato físico) ou vice-versa, desde que não estejam compreendidos entre os bens do ativo imobilizado. Não havendo tais alterações, ou havendo em função de ações exercidas indiretamente, inexistente o direito ao crédito mesmo que os produtos não estejam compreendidos no ativo imobilizado da empresa. Entenda-se “consumo” como decorrência de um contato físico, de uma ação diretamente exercida pelo insumo sobre o produto em fabricação ou deste sobre aquele.

12. Neste momento, tendo em vista que a consultante em suas considerações menciona a Solução de Consulta nº 24 – Cosit, de 2014, que se refere à aquisição de partes e peças para reposição, cabe efetuar os comentários complementares a seguir, considerando que a interessada possivelmente também adquira partes e peças de máquinas para reposição ou restauração, não contabilizadas no ativo imobilizado.

12.1 O PN CST nº 181, de 1974 (publicado na vigência do Ripi/1972, no DOU de 23/10/1974, republicado no DOU de 02/12/1974), ao estudar a questão do crédito relativo aos produtos que se consomem no processo de industrialização, orientou, em seu item 8 c/c o item 13, que “máquinas, equipamentos e instalações bem como suas partes, peças e acessórios e ferramentas não se confundem com as matérias-primas e produtos intermediários: estes são submetidos ao processo de industrialização, sendo sua participação intrínseca ao mesmo; ao passo que aqueles agem sobre o processo de modo extrínseco”;

e que “não geram direito ao crédito do imposto as partes e peças acessórios de máquinas, equipamentos, mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização.”

12.2 Posteriormente, em função de alterações na legislação, o conceito e alcance da expressão “que se consomem no processo de industrialização” foram redefinidos com a edição do PN CST nº 65, de 1979, cujas orientações foram já citadas no item 10 acima. Entretanto, é oportuno transcrever o item 10.3 do PN CST nº 65, de 1979:

*“10.3 Passam, portanto, a fazer jus ao crédito, distintamente do que ocorria em face da norma anterior, as ferramentas manuais e as intermutáveis, bem como quaisquer outros bens que, **não sendo partes ou peças de máquinas**, independentemente de suas qualificações tecnológicas, se enquadrem no que ficou exposto na parte final do item 10.1 (se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida)” (negritou-se)*

12.3 Como se vê, é forçoso concluir que embora o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, tenha reformulado parte do entendimento antes fixado no Parecer Normativo CST nº 181, de 1974, adaptando-o às inovações introduzidas pelo art. 66, inciso I, do Ripi/1979, que prevalecem até hoje (art.226, inciso I, do Ripi/2010), não alterou o entendimento estabelecido neste último parecer de acordo com o qual o direito ao crédito não se estende a partes e peças de máquinas em nenhuma hipótese, ou seja, ainda que não incorporadas ao ativo imobilizado e mesmo que, por suas qualidades ou características tecnológicas, se desgastem em razão do contato direto que exercem sobre o produto em fabricação ou que o produto exerce sobre elas. Enfatize-se que, em tais condições, semelhante direito ao crédito só foi admitido, em virtude das inovações da legislação decorrentes do Ripi/1979, às ferramentas manuais e intermutáveis que não sejam partes de máquinas.

12.4 Destaque-se que o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 3, de 4 de dezembro de 2018 (publicado no DOU de 05/12/2018), corrobora com o entendimento acima.

13. Quanto à indagação formulada no subitem 7.1, observe-se que de acordo com a orientação fixada no Ato Declaratório Normativo (ADN) Cosit nº 59, de 7 de outubro de 1994, cabe ao estabelecimento industrial ou a ele equiparado identificar quais matérias-primas e produtos intermediários consumidos em seu processo industrial geram direito ao crédito nas condições do art. 226, inciso I, do Ripi/2010 (corresponde ao art. 82, inciso I, do Ripi/1982, citado no ADN Cosit nº 59, de 1994). O mesmo ato normativo preceitua, ainda, que os citados estabelecimentos arcarão com os ônus decorrentes da errônea caracterização das matérias-primas ou produtos intermediários, podendo ser-lhes exigidas, no prazo previsto no art. 150, §4º, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional - CTN, eventuais diferenças de imposto resultantes daquela incorreção.

14. Dessa forma, em consonância com o disposto no ADN Cosit nº 59, de 1994, competiria à própria consultante, recorrendo às definições e conceitos antes explicitados e à luz das

características intrínsecas do seu processo produtivo e da natureza do material consumido, definir se os produtos empregados no processo industrial que não se agregam ao produto final fabricado a que se refere a consulta e outros que empregue naquele processo, gerariam direito ao crédito do IPI nos termos do art. 226, inciso I, do Ripi/2010.

Conclusão

15. Diante do exposto conclui-se que:

15.1 relativamente aos produtos intermediários (inciso II, do art. 610 do Ripi/2010), o direito ao crédito do imposto, de que trata o art. 226, inciso I, do Ripi/2010, alcança além dos produtos intermediários que se integrem ao produto final, também os que, embora não se integrando àquele produto, sofram alterações, tais como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação (i.e. se se consumirem em decorrência de contato físico) ou vice-versa, desde que não estejam compreendidos entre os bens do ativo imobilizado. Não havendo tais alterações, ou havendo em função de ações exercidas indiretamente, inexistente o direito ao crédito mesmo que os produtos não estejam compreendidos no ativo imobilizado da empresa;

15.2 cabe ao estabelecimento industrial ou a ele equiparado identificar quais produtos intermediários consumidos em seu processo industrial geram direito ao crédito do imposto, em consonância com os critérios e definições constantes do PN CST n.º 65, de 1979. Esses estabelecimentos arcarão com as consequências da errônea caracterização dos produtos intermediários, podendo ser-lhes exigidas, no prazo previsto no art. 150, parágrafo 4º do CTN, eventuais diferenças de imposto resultantes das incorreções; e

15.3 não geram direito ao crédito de que tratam o art. 226, inciso I, do Ripi/2010, as partes e peças de máquinas adquiridas para reposição ou restauração, ainda que não sejam incorporadas ao ativo imobilizado, mesmo que tais partes e peças se desgastem, se consumam ou percam suas propriedades no processo de industrialização em razão do contato direto que exercem sobre o produto em fabricação ou que este produto exerce sobre elas.

(Assinatura digital)

RITA LIA MARIA ROCCHICCIOLI
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotri.

(Assinatura digital)

MARCOS ANTONIO RUGGIERI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe Substituto - Disit08

De acordo. Ao Coordenador Geral da Cosit para aprovação.

(Assinatura digital)

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

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 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

(Assinatura digital)

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