



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	242 – COSIT
DATA	23 de outubro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

ACONDICIONAMENTO. MERCADORIAS. CAIXAS. ARRANJO EM PALETES. UTILIDADE ADICIONAL. INDUSTRIALIZAÇÃO. CARACTERIZADA.

O acondicionamento de produtos em caixas que os valorize, por conferir utilidade adicional, no sentido de integrá-los ao processo produtivo do cliente, caracteriza-se como industrialização. As operações de identificação, seleção, colocação de etiquetas, agrupamento por código de produto e direcionamento são etapas essenciais dessa operação de acondicionamento.

Dispositivos Legais: arts. 4º e 6º do Decreto nº 7.212, de 2010 (RIPI, de 2010)

RELATÓRIO

O interessado formulou consulta com fundamento nos artigos 46 e seguintes do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos artigos 48 e seguintes da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Relatou que adquire Unidades Eletrônicas de Controle (UEC), que são produtos industrializados, e as submete a processo de identificação; seleção; colocação de etiquetas; agrupamento por código de produto; direcionamento; e acondicionamento em embalagens com especificações técnicas solicitadas por seu cliente. Posteriormente, esses produtos são vendidos.

2. Informou que os UEC são adquiridos de seus fornecedores e remetidos à sua planta. Eles, em seguida, são acondicionados em vasilhames, por meio de sua colocação em caixas com tampas e etiquetas, todos previamente definidos e enviados pelo seu cliente. Depois, os UEC acondicionados são inseridos em paletes. Anexou fotos. Finalmente, os UEC são remetidos ao seu cliente, acompanhados de notas fiscais. Anexou alguns desses documentos.

3. Alegou que, por conta do contrato celebrado com seu cliente, estaria obrigado a seguir uma série de exigências de identificação; seleção; colocação de etiquetas; agrupamento por código de produto; direcionamento; e acondicionamento da mercadoria comercializada. Tais obrigações estariam previstas no item 7 do Manual de Garantia da Qualidade Logística de seu cliente, também anexado à consulta.

4. Destacou pontos referentes ao processo de acondicionamento e separação dos ECU, a partir da leitura do referido manual:

4.1. as embalagens adaptam-se às necessidades de cada projeto;

4.2. algumas embalagens requerem limpeza em alta temperatura e, para tanto, precisa haver contato com o cliente, para alinhar como o procedimento deve ser feito;

4.3. cada caixa com divisória e separador deve ter um código de embalagem. Qualquer divergência no momento do acondicionamento pode ocasionar parada na linha de produção;

4.4. as embalagens devem ser identificadas com o nome do fornecedor, código da embalagem e destinação do material. Essas informações serão utilizadas na destinação do material;

4.5. há especificações para a utilização dos conjuntos de **pallets** e tampas. O uso incorreto pode ocasionar problemas fiscais;

4.6. não é possível enviar as mercadorias fora das embalagens padrão;

4.7. há realização de auditoria, pelo seu cliente, no processo de controle e manuseio das embalagens; e

4.8. há instruções sobre o empilhamento das embalagens.

5. Observou que o manual fornecido por seu cliente, que deveria ser rigorosamente respeitado, tendo em vista a existência de auditoria para a verificação da regularidade do processo de acondicionamento e remessa dos produtos, prevê **diversos requisitos referentes às embalagens das mercadorias, que seriam relevantes para o processo produtivo do cliente**. Ressaltou que **as atividades de identificação, seleção, colocação de etiquetas, agrupamento por código de produto, direcionamento e acondicionamento** que realiza, em razão de sua importância para o processo produtivo de seu cliente **acabariam por adicionar uma função ao produto final, que teria o objetivo de facilitar e melhor integrá-lo à sua destinação final** (linha produtiva do cliente).

6. Acrescentou que o manual preveria que as regras nele constantes impactariam diretamente no processo da linha de montagem dos produtos de seu cliente. Além disso, **a necessidade de separar as embalagens com etiquetas específicas teria impacto na destinação do material dentro do processo da linha de montagem**.

7. Examinando o fato descrito, afirmou:

7.1. **o processo de acondicionamento** que realiza seria exigido pelo seu cliente e **teria impacto direto no processo produtivo dele;**

7.2. **o processo de reacondicionamento** que realiza **conferiria aos bens utilidade adicional**, pois facilitaria o processo industrial de seu cliente;

7.3. **a depender da embalagem aplicada, o produto receberia uma destinação distinta dentro da linha de montagem de seu cliente**, sendo o acondicionamento a fonte dessa diferenciação; e

7.4. **o processo de acondicionamento que realiza alteraria a utilização do produto**, considerando que os ECU, da forma como recebidos, **não estariam aptos a serem aproveitados por seu cliente**, já

que se tornariam integráveis apenas com as atividades de identificação, seleção, colocação de etiquetas, agrupamento por código de produto, direcionamento e acondicionamento.

8. Disse que o objeto da presente consulta diria respeito à interpretação dos artigos 4º e 6º do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 – Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI, de 2010); e do artigo 3º da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, que tratariam dos créditos referentes ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), para estabelecimentos considerados industriais.

9. Assegurou que o artigo 4º do RIPI, de 2010, disporia que a industrialização é caracterizada por qualquer operação que “modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para consumo. Aduziu que a legislação excluiria a operação de colocação de embalagem que se destine apenas para transporte da mercadoria do conceito industrialização.

10. Argumentou que os incisos desse artigo trariam, de maneira exemplificativa, situações que se caracterizam como industrialização. A operação que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada destine-se apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento) seria uma hipótese de industrialização.

11. Além disso, o artigo 6º do RIPI, de 2010, preveria regra específica para os casos em que a incidência do imposto estiver condicionada à forma de embalagem do produto. Nesses casos, a legislação preveria que o acondicionamento para transporte seria aquele que se destine exclusivamente para o fim de transportar a mercadoria. Outrossim, o artigo 6º, § 1º, do RIPI, de 2010, disporia sobre as características do acondicionamento, para que seja considerado com o fim único do de transporte de mercadoria.

12. Assim, da leitura conjunta dos artigos 4º e 6º, do RIPI, de 2010, concluiu:

12.1. o processo de colocação de embalagem que se destine apenas ao transporte da mercadoria não caracteriza industrialização; e

12.2. o processo de colocação de embalagem que objetive valorizar o produto em razão de sua utilidade adicional não pode ser caracterizado como acondicionamento para transporte.

13. Argumentou que o artigo 3º da Lei nº 4.502, de 1964, trataria do conceito de industrialização, considerando-a como qualquer operação que resulte, entre outros, na alteração da utilização do produto. Transcreveu a ementa do Parecer Normativo Cosit nº 15, de 6 de setembro de 2013, da Solução de Consulta Cosit nº 15, de 13 de janeiro de 2014, e as ementas das Soluções de Consulta DISIT/SRRF08 N^{os} 8.070, de 12 de dezembro de 2017, e 8.021, de 19 de novembro de 2019, essas duas últimas vinculadas à anterior, nas quais haveria pronúncia sobre o conceito de industrialização e o processo de colocação de embalagens.

14. Esclareceu que a presente consulta tem por escopo a análise da interpretação da legislação mencionada e sua aplicação à operação que realiza, com o fim de questionar se a operação descrita

deve ser considerada como industrialização ou não. Ou seja, se há necessidade de apuração do IPI sobre tais remessas.

15. Além disso, procura identificar se, de acordo com a legislação tributária, as atividades de identificação, seleção, colocação de etiquetas, agrupamento por código de produto, direcionamento e acondicionamento de mercadorias (dentro do processo produtivo de terceiros), que agregariam utilidade adicional ao produto, caracterizar-se-iam como industrialização, em conformidade com os artigos 4º e 6º do RIPI, de 2010.

16. Questionou:

1) a operação com os ECU realizada pela Consulente (e destinada especificamente a seu cliente Toyota) configura, à luz dos art. 4º, 5º e 6º do Decreto 7.212/2010 e art. 3º da Lei nº 4.502/64, operação de industrialização, apta a atrair a incidência do IPI?

2) em linha com a legislação tributária mencionada, as atividades de identificação, seleção, etiquetamento, agrupamento por código de produto, direcionamento e acondicionamento de mercadorias (para atender o processo produtivo de terceiros), que agregam “utilidade adicional” ao produto, caracterizam industrialização, conforme os arts. 4º e 6º do Decreto nº 7.212/2010?

17. O interessado protocolou nova petição, na qual, em essência, repetiu as informações anteriores e acrescentou o seguinte:

Em adição às informações já fornecidas anteriormente, a CONSULENTE informa que:

(i) Os insumos (“ECUs”) são separados e inseridos nas embalagens da (...), cliente da Consulente; e

(ii) Os insumos (“ECUs”) são enviados à (...) junto com outras peças (tais como tubos, mangueiras, caixas de ar-condicionado, entre outras), de modo que a carga enviada à (...) é separada exclusivamente de forma a atender o fluxo produtivo da (...).

Ou seja, para atender a demanda da (...), a CONSULENTE deve não somente identificar, selecionar, etiquetar, agrupar, direcionar e acondicionar as ECUs, mas também deve separar cada ECU com um “conjunto de peças” específicas e segregadas para cada pedido recebido da (...) (grifos não constam do original)

18. Apresentou, também, imagens, com a intenção de demonstrar a realização do procedimento.

FUNDAMENTOS

19. Preliminarmente, cumpre-se salientar que o instituto da consulta se encontra regulamentado na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, a qual trata, dentre outras questões, da legitimidade para formulação de consulta, dos requisitos a serem atendidos, dos seus efeitos, bem como de suas hipóteses de ineficácia.

20. Cabe ressaltar que o objetivo do processo administrativo de consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre **dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade**, propiciando-lhe o correto cumprimento das

obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

21. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo Interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre o que foi narrado e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pelo Consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, aplica-se a Solução de Consulta.

22. A Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, trata dentre outras questões da legitimidade para formulação de consulta, dos requisitos a serem atendidos, dos seus efeitos, bem como de suas hipóteses de ineficácia. Releva destacar, em seu artigo 1º, que o instituto da consulta é destinado, especificamente, a **dúvidas de interpretação acerca de dispositivo integrante da legislação tributária e aduaneira relativa aos tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) e sobre classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio.**

23. Compete assinalar que, em virtude de a consulta tributária conferir ao Consulente efeitos protetivos, é necessário que a sua formulação seja realizada **em estrita observância às normas vigentes, sob pena de, em caso contrário, ser declarada ineficaz, ou seja, inapta a produzir os efeitos que lhe são típicos.** No que concerne à eficácia da consulta tributária, deve-se observar o disposto no artigo 27 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, e no artigo 94 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, cujo teor estabelece os requisitos, diante dos quais pode-se determinar se a consulta formulada produzirá os efeitos pretendidos ou não.

24. Dentre os requisitos da consulta, assinale-se o artigo 13, **caput** da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, os quais impõem que a consulta deve: (i) circunscrever-se a fato determinado, conter descrição detalhada de seu objeto e indicação das informações necessárias à elucidação da matéria; e (ii) indicar os dispositivos da legislação tributária e aduaneira que motivaram sua apresentação e os fatos aos quais será aplicada a interpretação solicitada.

25. A seguir, responde-se ao questionamento, reputado como eficaz, à luz dos critérios enlaçados na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, uma vez que a Consulente logrou êxito, ao longo de sua peça inaugural de Consulta, em amoldar os fatos indagados aos dispositivos concernentes da legislação tributária federal, os quais encerram sintonia direta correspondente a questões afetas à caracterização da operação descrita como industrialização, nos termos dos artigos 4º a 6º do RIPI, de 2010.

26. Postas essas considerações preliminares, acerca do instituto da consulta tributária, segue-se com a análise das questões de índole tributária suscitadas pela Consulente.

27. O interessado indicou artigos 4º e 6º do RIPI, de 2010, e o artigo 3º da Lei nº 4.502, de 1964 como os dispositivos da legislação tributária que ensejaram a consulta. Além disso, incluiu o artigo 5º do RIPI, de 2010, quando apresentou os questionamentos.

28. Em seu primeiro questionamento, pretende saber se a operação **com os ECU** que realiza seria considerada industrialização, com fundamento nos artigos 4º a 6º do RIPI, de 2010, e no artigo 3º da Lei nº 4.502, de 1964. Em seu segundo questionamento, deseja saber se as atividades de identificação, seleção, colocação de etiquetas, agrupamento por código de produto, direcionamento e acondicionamento **de mercadorias** seriam caracterizadas como industrialização, tendo em vista o disposto nos artigos 4º e 6º do RIPI, de 2010. O que ele chama de “operação com os ECU” na primeira pergunta está incluído no conjunto de operações descrito na segunda pergunta, que é mais amplo, por se referir a atividades com mercadorias, não se limitando às ECU, incluindo o conjunto de peças específicas e segregadas descritas em sua petição adicional. Assim, a primeira pergunta está contida na segunda.

29. Os artigos 4º e 6º do RIPI, de 2010, e o artigo 3º da Lei nº 4.502, de 1964, dispõem:

RIPI, de 2010

Seção II

Da Industrialização

Características e Modalidades

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento 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):

(...)

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

(...)

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.

(...)

Embalagens de Transporte e de Apresentação

Art. 6º Quando a incidência do imposto estiver condicionada à forma de embalagem do produto, entender-se-á (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso II):

I - como acondicionamento para transporte, o que se destinar precipualemente a tal fim; e

II - como acondicionamento de apresentação, o que não estiver compreendido no inciso I.

§ 1º Para os efeitos do inciso I do caput, o acondicionamento deverá atender, cumulativamente, às seguintes condições:

*I - ser feito em caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, sem acabamento e rotulagem de função promocional e que **não objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional**; e*

II - ter capacidade acima de vinte quilos ou superior àquela em que o produto é comumente vendido, no varejo, aos consumidores.

(...)

Lei nº 4.502, de 1964

Art. 3º Considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao impôsto.

Parágrafo único. Para os efeitos dêste artigo, considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, salvo:

I - o consêrto de máquinas, aparelhos e objetos pertencentes a terceiros;

II - o acondicionamento destinado apenas ao transporte do produto;

III - O preparo de medicamentos officinais ou magistrais, manipulados em farmácias, para venda no varejo, diretamente e consumidor, assim como a montagem de óculos, mediante receita médica. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 1.199, de 1971)

IV - a mistura de tintas entre si, ou com concentrados de pigmentos, sob encomenda do consumidor ou usuário, realizada em estabelecimento varejista, efetuada por máquina automática ou manual, desde que fabricante e varejista não sejam empresas interdependentes, controladora, controlada ou coligadas. (Incluído pela Lei nº 9.493, de 1997)

30. Industrialização é qualquer **operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo**, de acordo com o artigo 4º, **caput**, do RIPI, de 2010, com a exceção das operações elencadas no artigo 5º do mesmo Regulamento, não se enquadrando entre tais exceções a operação descrita pela consulente. A expressão “tal como” constante do **caput** desse artigo demonstra que as operações relacionadas nos incisos não são taxativas (**numerus apertus**), caracterizando exemplos de operações de industrialização.

31. O acondicionamento ou reacondicionamento destinado, apenas, ao transporte da mercadoria não se caracteriza como industrialização, em atenção ao artigo artigo 4º, inciso IV, do RIPI, de 2010. Isso porque entende-se que tal aeração não modifica a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoa para consumo.

32. Além disso, **o acondicionamento para transporte não objetiva valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional**, na forma do artigo 6º, §1º, inciso I, do RIPI, de 2010. Ou seja, se o acondicionamento valorizar o produto por causa de utilidade diversa daquela para transporte, não será considerado para fins de transporte. No caso em tela, a operação realizada pela consulente valoriza os produtos

acondicionados em razão de sua utilidade adicional, qual seja, a integração deles ao processo produtivo do cliente.

33. Foi perguntado se as atividades de identificação, seleção, colocação de etiquetas, agrupamento por código de produto, direcionamento e acondicionamento seriam caracterizadas como industrialização. Essas atividades, analisadas isoladamente, não modificam a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade das mercadorias nem as aperfeiçoam para consumo, porém quando realizadas conjuntamente consistem em atos preparatórios para o processo final de acondicionamento.

34. De fato, identificar uma mercadoria é estabelecer sua identidade, isto é, a série de suas características próprias por meio das quais é possível distingui-lo. Selecionar uma mercadoria é escolhê-la e pô-la à parte dentre muitas opções. Colocar etiquetas em uma mercadoria é colar, pregar ou fixar pedaço de papel, metal, pano ou outro material em objetos com a função de identificar, descrever e informar sobre elas. Direcionar uma mercadoria é dar rumo a ela. Nenhuma dessas atividades, por si só, modifica a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade das mercadorias, ou as aperfeiçoam para consumo.

35. Até mesmo a colocação de etiquetas nas mercadorias não altera sua constituição e seu conjunto de propriedades, o ato de executar a função que lhe é própria nem sua finalização ou o seu aspecto, no que diz respeito às características destinadas a agradar à vista, conformação, feitio e formato nem, tampouco, seu objetivo e, finalmente, não o faz perfeito ou mais perfeito. Assim, cada uma dessas operações isoladas não caracteriza industrialização.

36. Por outro lado, essas atividades devem ser vistas em conjunto. Assim, o acondicionamento descrito minuciosamente pela consulente caracteriza-se como industrialização, e essas atividades, vistas em conjunto, são etapas essenciais do acondicionamento.

CONCLUSÃO

37. O acondicionamento de produtos em caixas, que os valorize, por conferir utilidade adicional, no sentido de integrá-los ao processo produtivo do cliente, caracteriza-se como industrialização. As operações de identificação, seleção, colocação de etiquetas, agrupamento por código de produto e direcionamento são etapas essenciais dessa operação de acondicionamento.

Assinatura digital

PAULO JOSÉ FERREIRA MACHADO E SILVA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Chefe da SRRF07/Disit.

Assinatura digital

ALEXANDRE JOSÉ BRITO GUEDES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotri.

Assinatura digital

JOSÉ CARLOS SABINO ALVES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação/SRRF07

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

Assinatura digital

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR
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 artigo 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit