



## Coordenação-Geral de Tributação

---

### Solução de Consulta nº 140 - Cosit

**Data** 28 de março de 2019

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

#### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

MATERIAL DE EMBALAGEM. AQUISIÇÃO POR PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. SUSPENSÃO DE IPI. IMPOSSIBILIDADE.

As aquisições de materiais de embalagem realizadas por produtores rurais pessoas físicas, a serem utilizados no acondicionamento de produtos hortícolas para sua adequada apresentação ao mercado de consumo, não fazem jus à suspensão do IPI prevista no art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.637/2002, art. 29, **caput** e §§ 2º, 4º e 7º; Decreto nº 7.212/2010, Regulamento do IPI - Ripi/2010, arts. 2º, 4º e 8º; IN RFB nº 948/2009, art. 21, §§ 1º e 2º.

## Relatório

A consulente acima identificada, que informa ser uma “*PRODUTORA RURAL PESSOA FÍSICA*” (fl. 2), vem, por seu procurador, formular consulta sobre a interpretação da legislação tributária relativa ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), conforme excertos a seguir apresentados.

2. Informa a consulente que:

a) pretende “*iniciar em sua propriedade rural a produção dos produtos listados no capítulo 7 da Tabela TIPI, os quais deverão ser colocados em embalagens apropriadas ao mercado de consumo. Para tanto, (...), está pesquisando a viabilidade desta produção em face da tributação incidente*”;

b) “*(...) é **PRODUTORA RURAL PESSOA FÍSICA**, devidamente inscrita no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas e, pretende exercer como atividade econômica principal a horticultura, exceto morango (...). Como atividades econômicas secundárias (...) exercerá o cultivo de outras oleaginosas de lavoura temporária não especificada anteriormente, a exemplo da cenoura, beterraba, batata doce, produção de sementes*

*certificadas, exceto de forrageiras para pasto; produção de mudas e outras formas de propagação vegetal, certificadas (...)*” (sic) (grifos do original).

3. Em sua “Fundamentação Legal”, menciona e transcreve em parte diversos dispositivos normativos (“art. 46, I, do Decreto 7.212/2010”, “artigo 23” e “artigo 21, da Instrução Normativa nº 948, de 15 de junho de 2009”, “caput do art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002”, “inciso IV, do artigo 4º, do Decreto 7.212 de 15 de junho de 2010”, “artigo 5º, do Decreto 7.212/10”, “Código Civil, em seu artigo 966” e também arts. 967 e 971, “art. 150, II, da CF/88”) e tece os seguintes comentários (fls. 4/7):

a) a Receita Federal do Brasil (RFB) “já manifestou o seu entendimento acerca da suspensão do IPI de que trata o caput do art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, aplicada às saídas de material de embalagem do estabelecimento fabricante quando o adquirente for **PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA**, a exemplo da Solução de Consulta nº 111 de 24 de abril de 2012”;

b) apesar de ser “a Consulente **PRODUTORA RURAL PESSOA FÍSICA**, da leitura dos dispositivos legais (...) demonstrados, conclui-se que ela **exercerá, preponderantemente, a elaboração dos produtos classificados no capítulo 7 da Tabela TIPI, bem como, realizará processo de industrialização da sua produção, nos termos do Art. 4, IV, do Decreto 7.212/10**”;

c) a “atividade a ser desenvolvida pela Consulente caracterizará a industrialização, em razão da necessidade de seus produtos serem apresentados ao mercado de consumo após sofrer o processo de acondicionamento em embalagens apropriadas” e, de acordo com “o artigo 5º, do Decreto 7.212/10, (...) **o legislador não descaracterizou a atividade de industrialização exercida pelo PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA**”;

d) nos termos do Código Civil, “a consulente, **PRODUTORA RURAL PESSOA FÍSICA**, ostentará a mesma qualidade de **EMPRESÁRIO** que o **PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA** em razão das atividades que irá desenvolver, sobretudo, no processo de industrialização caracterizado pela necessidade de embalar adequadamente sua produção”;

e) face às determinações legais existentes, “as **obrigações impostas aos Produtores Rurais Pessoa Física e Jurídica são idênticas, no que tange ao processo de padronização da industrialização destes produtos**”;

f) dessa premissa cabe concluir que “o Tratamento Tributário dado ao Produtor Rural Pessoa Física e Jurídica, no que diz respeito ao processo de industrialização, deve ser idêntico, em obediência ao Princípio Constitucional da Isonomia Tributária” (sic) (grifos do original).

4. Ao final, formula seus questionamentos, nos seguintes termos (fl. 7):

“ 1) Para fins de aplicação da lei que regula o Imposto sobre Produtos Industrializados, o estabelecimento rural da Consulente, **PRODUTORA RURAL PESSOA FÍSICA**, inscrita no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas, se passar a exercer operação caracterizada como industrialização nos

*termos do inciso IV, do art. 4º, do Dec. 7.212/2010, será considerado estabelecimento industrial?*

*2) O procedimento de embalagem dos produtos resultantes da produção rural a ser realizado pela Consulente, consistente na operação de modificação na apresentação de seus produtos para consumo, caracterizará a industrialização, nos termos do inciso IV, do art. 4º, do Dec. 7.212/2010?*

*3) A aquisição de material de embalagem pela Consulente, destinado à elaboração, preponderante, de produtos classificados no Capítulo 7 da Tabela TIPI, é alcançada pela suspensão do IPI, prevista no artigo 21 da Instrução Normativa nº 948/2009, bem como, no inciso I, do artigo 46, do Decreto 7.212/2010?*

(...)” (sic) (grifos do original)

## Fundamentos

5. Os questionamentos da consulente dizem respeito à interpretação de dispositivos normativos (em especial arts. 4º e 5º do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010), relativamente à caracterização como industrialização, na modalidade acondicionamento, do “*procedimento de embalagem (...), consistente na operação de modificação na apresentação de seus produtos para consumo*”, ao seu conseqüente enquadramento como estabelecimento industrial e à possibilidade de aquisição de material de embalagem com a suspensão do IPI “*prevista no artigo 21 da Instrução Normativa nº 948/2009, bem como, no inciso I, do artigo 46, do Decreto 7.212/2010*”.

6. Preliminarmente, registre-se que esta Solução de Consulta não convalida nem invalida nenhuma das afirmativas da consulente, pois isso importa em análise de matéria probatória, incompatível com o instituto da consulta. Com efeito, soluções de consulta não se prestam a verificar a exatidão dos fatos apresentados pela interessada, uma vez que elas se limitam a interpretar a aplicação da legislação tributária a tais fatos, partindo da premissa de que eles estão corretos e vinculando sua eficácia (das soluções de consulta) à conformidade entre fatos narrados e realidade factual.

7. Cabe advertir ainda à interessada que, apesar de ela informar que está “*inscrita no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas*”, a consulta será respondida considerando-se a consulente na condição de “*Pessoa Física*” (CPF nº XXX.XXX.XXX-XX) somente, ou seja, de “*PRODUTORA RURAL PESSOA FÍSICA*”, como ela mesma informa (fl. 2), sob risco de contrariedade ao art. 2º, § 2º, da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013 (DOU de 17/9/2013), o que acarretaria a ineficácia da consulta nos termos do art. 18, inciso I, dessa mesma IN.

8. A dúvida apresentada se refere, em essência, à suspensão do IPI prevista no art. 29 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (DOU de 31/12/2002), que assim dispõe:

**“Art. 29.** *As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, destinados a estabelecimento que se dedique,*

*preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28, 29, 30, 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00.00, e nas posições 21.01 a 21.05.00, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não tributados), sairão do estabelecimento industrial com suspensão do referido imposto. (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)*

(...)

*§ 2º O disposto no caput e no inciso I do § 1º aplica-se ao estabelecimento industrial cuja receita bruta decorrente dos produtos ali referidos, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição, houver sido superior a 60% (sessenta por cento) de sua receita bruta total no mesmo período.*

(...)

*§ 4º As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, importados diretamente por estabelecimento de que tratam o caput e o § 1º serão desembaraçados com suspensão do IPI.*

(...)

*§ 7º Para os fins do disposto neste artigo, as empresas adquirentes deverão:*

*I - atender aos termos e às condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal;*

*II - declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos.*

(...)"

9. O exame dos dispositivos legais transcritos revela que a suspensão de IPI se refere a operações cujos destinatários sejam estabelecimentos dedicados, preponderantemente, à elaboração dos produtos citados do **caput** do art. 29, nos termos do critério de preponderância enunciado pelo § 2º desse artigo.

9.1. Além disso, esse § 2º explicita que o estabelecimento destinatário deve ser "industrial"; e o § 7º do mesmo artigo se refere aos adquirentes como "empresas".

9.2. Portanto, por não serem estabelecimentos industriais, nem empresas, os produtores rurais pessoas físicas não podem receber materiais de embalagem com a suspensão do IPI prevista no art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002.

10. Existem pelo menos três fundamentos para corroborar esse entendimento.

11. Em primeiro lugar, o art. 21 da IN RFB nº 948, de 15 de junho de 2009 (DOU de 16/6/2009), que disciplina a matéria, assim determina:

*“Art. 21. Sairão do estabelecimento industrial com suspensão do IPI as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2 a 4, 7 a 12, 15 a 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex 01 do código 2309.90.90), 28 a 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00, e nas posições 21.01 a 2105.00 da TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não-tributados).*

*§ 1º Para fins do disposto neste artigo, as **empresas adquirentes** deverão declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atendem a todos os requisitos estabelecidos.*

*§ 2º As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem importados diretamente por **estabelecimento industrial fabricante** de que trata este artigo serão desembaraçados com suspensão do IPI, mediante apresentação, pelo contribuinte, de cópia, com recibo de entrega, da informação a que se refere o § 3º.*

*(...)”*

11.1. Com efeito, o § 1º da IN RFB nº 948, de 2009, se refere aos adquirentes como “**empresas**”, assim como o § 7º do art. 29 da Lei nº 10.637/2002.

11.2. Por sua vez, o § 4º do art. 29 da Lei nº 10.637/2002 possibilita que, em vez de adquirir matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem com suspensão de IPI no mercado interno, o estabelecimento destinatário os importe com a mesma suspensão de IPI. E o § 2º do art. 21 da IN RFB nº 948/2009 declara explicitamente que o estabelecimento destinatário deve ser “**industrial**”.

12. Em segundo lugar, na legislação do IPI, “matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem (MP, PI e ME)” são expressões de significado bem definido, que se referem a categorias de insumos consumidos no processo de industrialização.

12.1. Se a legislação de IPI evoca um estabelecimento que adquire MP, PI e ME, e não “bens” ou “mercadorias”, ela se refere a um “estabelecimento industrial”, que utilizará os itens adquiridos na fabricação de produtos industrializados, nos termos do art. 8º do Decreto nº 7.212, de 2010, vigente Regulamento do IPI – Ripi/2010:

*“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).”*

12.2. No entanto, para caracterizar-se como industrial e, portanto, como contribuinte do IPI, não basta que o estabelecimento execute qualquer das modalidades de industrialização previstas no art. 4º do Ripi/2010. É indispensável que, dessas operações, resultem produtos tributados pelo IPI, ainda que de alíquota zero ou isentos (cf. art. 8º, **in fine**), ou seja, dentro do campo de incidência do imposto, conforme o art. 2º do Ripi:

*“Art. 2º O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI (Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, e Decreto-Lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, art. 1º).*

***Parágrafo único.** O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, **excluídos aqueles a que corresponde a notação ‘NT’ (não tributado)** (Lei nº 10.451, de 10 de maio de 2002, art.6º).”*

12.3. Produtos classificados na TIPI como “NT” (como é o caso dos produtos hortícolas do Cap. 7 a que se refere a consulente: cenoura, beterraba, batata doce, alho, etc.) não estão incluídos no campo de incidência do IPI. Logo, quem elabora tais produtos, mesmo executando qualquer uma das operações de industrialização previstas no art. 4º do Regulamento do IPI, não é considerado estabelecimento industrial.

13. Em terceiro lugar, a Coordenação-Geral de Tributação – Cosit, a quem compete a formulação de atos normativos de interpretação, uniformização e regulamentação da legislação tributária, aduaneira e correlata no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), já se manifestou sobre o assunto, por meio da Solução de Consulta (SC) Cosit nº 19, de 6 de junho de 2008, cuja ementa assim dispõe:

**“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

**IPI. SUSPENSÃO. AQUISIÇÃO DE EMBALAGEM. ART. 29 DA LEI Nº 10.637, DE 2002.**

**Não fazem jus à suspensão de IPI as aquisições de material de embalagem realizadas por:**

a) cooperativa de agricultores com a finalidade de fornecê-los a seus cooperados;

b) revendedores;

**c) produtores rurais pessoas físicas.**

**Fazem jus à suspensão de IPI as aquisições de material de embalagem realizadas por:**

a) cooperativa de agricultores com a finalidade da própria cooperativa efetuar a industrialização;

b) pessoa jurídica preponderantemente exportadora.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002; IN SRF nº 296, de 6 de dezembro de 2003.” (com grifos acrescidos)

13.1. Dos fundamentos dessa mencionada SC Cosit nº 19, de 2008, cabe destacar o seguinte:

*“5. O objeto desta consulta é a suspensão de IPI determinada pelo art. 31 da MP nº 66, de 2002, convertido no art. 29 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro*

de 2002, e, posteriormente, alterado pelo art. 25 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003. Atualmente, esse dispositivo legal tem a seguinte redação:

(...)

11. Segundo o art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, a suspensão do IPI só é aplicável quando o adquirente dos insumos for um estabelecimento industrial (por consequência, contribuinte do IPI), dedicado preponderantemente à elaboração dos produtos que menciona. Dessa forma, a suspensão não se aplica às aquisições por revendedores de embalagens, uma vez que o adquirente não é estabelecimento industrial (não é contribuinte do IPI).

12. Tal entendimento é ratificado pelo Ministro da Fazenda ao apresentar a Exposição de Motivos MF nº 211, de 2002, para a edição da MP nº 66, de 2002, in verbis:

O art. 31 institui a suspensão do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), na saída dos produtos que menciona, visando evitar a acumulação de créditos, o que implica atribuir melhores condições operacionais e de fluxo financeiro para as empresas nacionais, tornando-as mais competitivas, inclusive mediante redução de preços de seus produtos.

13. Ora, se o objetivo do referido artigo é “evitar a acumulação de créditos”, os estabelecimentos adquirentes dos produtos mencionados deverão ser contribuintes do imposto, porque apenas esses se creditam de IPI ao adquirirem de outro estabelecimento contribuinte produtos tributados e, assim, seriam beneficiados da suspensão do imposto deixando de acumular créditos.

#### **Dos produtores rurais pessoas físicas.**

14. A consulente questiona se o fornecimento de materiais de embalagem aos produtores rurais pessoas físicas se dá com suspensão do IPI, tendo em vista que estes comercializam sua produção utilizando tais embalagens.

(...)

17. (...), não lhes dá o direito de usufruírem tal mecanismo suspensivo. Faz-se necessário que obtenham a inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), que emitam notas fiscais, e demais documentos pertinentes, e que mantenham livros de escrituração próprios do IPI (por exemplo, Registro de Apuração, Registro de Entradas e Saídas). Inclusive, o mencionado objetivo de evitar o acúmulo de crédito resultaria ineficaz para o produtor rural pessoa física, pelo fato de não possuir os requisitos acima referidos.

18. Em síntese, o mecanismo de que trata o art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, não é compatível com a condição de pessoa física, (...). Diante disto, fica impossibilitada de se beneficiar da suspensão de IPI, visto que não se tem como provar que atendeu as exigências previstas em lei.” (com grifos acrescidos)

## Conclusão

14. Em face do exposto, conclui-se que as aquisições de materiais de embalagem realizadas por produtores rurais pessoas físicas, a serem utilizados no acondicionamento de produtos hortícolas para sua adequada apresentação ao mercado de consumo, não fazem jus à suspensão do IPI prevista no art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002.

À consideração do Chefe da Divisão de Tributação – Disit da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil na 6ª Região Fiscal.

*Assinado digitalmente*

SÉRGIO ALVARENGA DE ANDRADE GOMES  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Cotri

*Assinado digitalmente*

MÁRIO HERMES SOARES CAMPOS  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da SRRF06/Disit

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

*Assinado digitalmente*

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

## 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 à consulente.

*Assinado digitalmente*

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