



---

## Solução de Consulta nº 220 - Cosit

**Data** 26 de junho de 2019

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI CRÉDITO DE IPI. MATERIAL DE EMBALAGEM. CAIXAS DE PAPELÃO.**

Para efeitos do crédito do IPI previsto no art. 226, inciso I, e no art. 227 do Ripi/2010, bem como para efeitos da vedação prescrita no art. 228 do mesmo Regulamento, constitui material de embalagem qualquer produto que deva ser empregado na embalagem ou acondicionamento de produtos tributados.

Cabe ao estabelecimento industrial ou a ele equiparado identificar quais dos materiais de embalagens adquiridos e utilizados em seu processo industrial geram direito ao crédito do IPI em consonância com as condições estabelecidas no regulamento do imposto.

Os conceitos dispostos no art. 6º do Ripi/2010 não dizem respeito às normas que regem o direito do contribuinte do IPI de registrar, na escrita fiscal, o crédito do IPI relativo às aquisições de materiais de embalagem, quando da entrada destes no seu estabelecimento, mas, sim, dizem respeito à incidência ou não do IPI sobre os produtos que forem acondicionados pelo estabelecimento.

**Dispositivos Legais:** art. 6º, art. 226, inciso I, art. 227 e art. 228 do Decreto nº 7.212, de 2010 (Ripi/2010); PN CST nº 217, de 1972, e PN CST nº 224, de 1972.

## **Relatório**

A consulente, com ramo de atividade na confecção de peças de vestuário, exceto roupas íntimas e as confeccionadas sob medida, informa:

1.1 ser estabelecimento industrial nos termos dos arts. 2º, 3º e 4º, inciso I, do Decreto nº 7.212, de 2010 (Ripi/2010) e reproduz os referidos artigos regulamentares;

1.2 fabricar artigos de vestuário tributados com alíquota do IPI reduzida à zero, classificados nos Capítulos 61 e 62 da Tipi; e

1.3 adquirir matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem para fabricar os mencionados produtos tributados.

2. Aduz que para acondicionar os seus produtos adquire embalagens de papelão - *“caixas corrugadas – NCM 48191000”* -, as quais não são embalagens de transporte, mas, sim, embalagens que protegem a integridade das roupas e artigos delicados, garantem a qualidade, promovem e valorizam o produto. Complementa que as caixas são submetidas a processo de montagem e aplicação de fita gomada; *“são personalizadas, contendo indicativos promocionais além das informações básicas para rotulagem da embalagem prevista no regulamento inclusive com a personalização da própria fita gomada utilizada para lacrar a embalagem”*; e integram os produtos comercializados, formando um produto único (não havendo possibilidade de enviar o produto sem as embalagens de papelão e não havendo retorno delas ao estabelecimento industrial).

3. Expõe que o art. 25 da Lei nº 4.502, de 1964, e os arts. 226, 227 e 228 do Ripi/2010, de forma a cumprir o princípio constitucional da não cumulatividade do IPI (art. 153, §3º, inciso IV, da Constituição Federal), tratam dos créditos do IPI e o art. 256. §2º, do Ripi/2010, trata da utilização desses créditos. Avalia sobre as disposições citadas que:

3.1 permitem ao estabelecimento industrial creditar-se do IPI relativo às aquisições de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem quando esses forem utilizados na industrialização de produtos tributados, de forma que dos débitos havidos em determinado período de apuração sejam abatidos os créditos havidos no mesmo período;

3.2 admitem o crédito proporcional do imposto quando as matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem forem adquiridos de atacadista não contribuinte;

3.3 não permitem o crédito do IPI quando as matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem forem adquiridas de estabelecimento optante do Simples Nacional; e

3.4 não impõem qualquer exigência para que haja direito ao crédito do imposto, se os produtos adquiridos forem utilizados na industrialização de produtos tributado.

4. Transcreve os artigos constitucionais, legais e regulamentares a que se refere e acrescenta que o art. 6º do Ripi/2010 estabelece diferenciação entre *“embalagem de transporte”* e *“embalagem de apresentação”*.

5. Entende que:

5.1 o art. 226, inciso I, do Ripi/2010, ao dispor sobre o crédito do imposto utiliza o termo *“material de embalagem”* sem qualquer designação ou especificação;

5.2 a Lei e o Ripi/2010 não fazem restrições quanto ao direito do crédito do IPI relativo às aquisições de materiais de embalagem; e

5.3 a diferenciação estabelecida pelo art. 6º do Ripi/2010 não se relaciona com as disposições que dizem respeito ao direito dos créditos do IPI e nem tem por objetivo restringi-las, mas, sim, se relaciona com a possibilidade de caracterizar, ou não, uma operação “*de industrialização e alteração da apresentação do produto*” como acondicionamento/reacondicionamento nos termos do art. 4º, inciso IV, do Ripi/2010 bem como com o destaque do imposto nessa operação. Pondera que se o art. 6º do Ripi/2010 fosse aplicado às disposições relativas aos créditos isto geraria restrições, uma vez que permitiria o crédito do imposto relativo às aquisições de “*embalagens de apresentação*” e não quanto às “*embalagens de transporte*”.

6. Conclui que, neste contexto, no caso da consulente, “*a aquisição das embalagens de papelão (=caixa corrugada) empregadas na industrialização (que se encerra com a colocação do produto a disposição para expedição/embarque) geram direito a tomada de crédito, com exceções das aquisições de empresas optantes pelo simples nacional*”.

7. Diante do exposto, indaga:

7.1 “*A aquisição de embalagens de papelão (caixa corrugada - NCM 48191000) utilizadas no acondicionamento dos artigos de confecção produzidos pela empresa e adquiridos de pessoa jurídica contribuinte do IPI, não optantes pelo simples nacional, geram direito ao creditamento do imposto destacado na nota fiscal?*”

7.2 “*A aquisição de embalagens de papelão (caixa corrugada - NCM 48191000) utilizadas no acondicionamento dos artigos de confecção produzidos pela empresa e adquiridos de comerciante atacadista não contribuinte, não optantes pelo simples nacional, geram direito ao creditamento do imposto calculado pelo adquirente, mediante aplicação da alíquota a que estiver sujeito o produto, sobre cinquenta por cento do seu valor, constante da respectiva nota fiscal?*”

7.3 “*Os termos “Embalagens de Transporte” e “Embalagens de Apresentação” contidos no artigo 6º do RIPI objetivam: caracterizar a operação como industrialização e conseqüentemente a incidência do imposto esclarecendo a condicionante contida no inciso IV do artigo 4º ou disciplinar o direito a crédito na aquisição de tais embalagens para utilização no processo produtivo?*” (realces da consulente)

## Fundamentos

8. Com relação às indagações apresentadas nos subitens 7.1 e 7.2, transcreva-se o art. 226, inciso I, o art. 227, e o art. 228 do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (Ripi/2010):

“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;

.....

Art. 227. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão, ainda, creditar-se do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e **material de embalagem, adquiridos de comerciante atacadista não contribuinte**, calculado pelo adquirente, mediante aplicação da alíquota a que estiver sujeito o produto, sobre cinquenta por cento do seu valor, constante da respectiva nota fiscal (Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 6º).

Art. 228. As **aquisições de** produtos de estabelecimentos **optantes pelo Simples Nacional**, de que trata o art. 177, **não ensejarão aos adquirentes** direito a fruição de **crédito do imposto** relativo a matéria-prima, produto intermediário e **material de embalagem** (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 23, **caput**).” (negritos nossos)

9. Em seguida, observe-se que as consultas administrativas solucionadas no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) versam sobre a interpretação da legislação tributária relativas aos tributos e contribuições federais administrados por este órgão, de acordo com os arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de dezembro de 2011, e Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, e não se prestam a invalidar ou convalidar informações, classificações fiscais ou procedimentos descritos pelos consulentes.

10. Desta forma, quanto às indagações mencionadas, não cabe determinar se a interessada é ou não titular de créditos de IPI relativos às aquisições de caixas de papelão corrugadas, classificadas no código fiscal 4819.10.00 da Tabela de Incidência do IPI (Tipi), de contribuinte do IPI ou de comerciante atacadista não contribuinte do IPI, quando utilizadas no seu processo industrial, mas, sim, analisar o cerne dessas questões que é o de saber se materiais, tais como caixas de papelão, aplicados na embalagem ou acondicionamento de produtos tributados (no caso, artigos de vestuário), qualificam-se como material de embalagem para efeitos do crédito do IPI previsto no art. 226, inciso I, e do art. 227 do Ripi/2010, bem como para efeitos da vedação prescrita no art. 228 do mesmo Regulamento.

11. Sobre o conceito de material de embalagem, manifestou-se o Parecer Normativo (PN) CST nº 217, de 1972 (publicado no DOU de 15/02/1973), ainda em vigor, ao analisar se produtos como caixas, sacos plásticos, cordas, pregos, papel, fitas de aço, aplicados no enfardamento de tecidos se caracterizavam como material de embalagem para efeitos dos créditos do imposto de que tratava, à época, o inciso I do art. 32 do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 70.162/72 (atualmente, art. 226, inciso I, do Ripi/2010).

12. O referido ato normativo:

12.1 orientou que a qualificação de um produto como material de embalagem só pode ser determinada pela destinação, ou seja:

*“2. (...) . Ou seja, material de embalagem é qualquer coisa que se destine a embalagem. Se a coisa é tributada e o produto a cuja embalagem ela se destina é, por sua vez, produto tributado, o imposto a ele relativo pode ser creditado pelo estabelecimento industrial adquirente, nos termos do citado dispositivo citado.*

*3. Assim, não só as coisas referidas no item 1 deste Parecer, como também, arames, fitas gomadas, colas, barbantes e tudo o mais que se destine ao acondicionamento ou embalagem de produtos tributados – inclusive embalagem externa, para transporte, contendo produtos por outro modo acondicionados – constituem o material de embalagem de que falam os dispositivos mencionados (...)”;* e

12.2 concluiu que para efeitos da norma analisada *“constituí material de embalagem qualquer produto que deva ser empregado na embalagem ou acondicionamento de produtos tributados”*.

13. No mesmo sentido também concluiu o PN CST nº 224, de 1972 (publicado no DOU de 15/02/1973), ainda em vigor, para os casos em que os produtos acondicionados por unidade, por conjunto de unidades, por volume ou por peso recebem um segundo acondicionamento, o qual é feito apenas para tornar mais fácil e seguro o transporte do produto, consistente geralmente em uma caixa (de papelão ou madeira), um engradado, um pacote, um embrulho, etc, tendo todos, como característica comum, o fato de conterem, como embalagem externa, que são, produtos por outra forma já embalados. Ressaltou, ainda, o mencionado parecer normativo que para efeitos dos créditos do IPI a lei não distingue entre tipos de embalagem e nem limita o número destas.

14. Sendo assim, com base nos textos regulamentares acima transcritos e nos subsídios dos referidos atos normativos, entende-se que para efeitos do crédito do IPI previsto no art. 226, inciso I, e no art. 227 do Ripi/2010, bem como para efeitos da vedação prescrita no art. 228 do mesmo Regulamento, constituí material de embalagem qualquer produto que deva ser empregado na embalagem ou acondicionamento de produtos tributados.

15. Por outro lado, cabe ao estabelecimento industrial ou a ele equiparado identificar quais dos materiais de embalagens adquiridos e utilizados em seu processo industrial geram direito ao crédito do IPI em consonância com as condições estabelecidas no regulamento do imposto.

16. Quanto à indagação formulada no subitem 7.3, sobre os conceitos estabelecidos no art. 6º do Ripi/2010, transcrevam-se suas disposições:

**“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 precipuamente 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.

§2º Não se aplica o disposto no inciso II do **caput** aos casos em que a natureza do acondicionamento e as características do rótulo atendam, apenas, a exigências técnicas ou outras constantes de leis e de atos administrativos.

§3º O acondicionamento do produto, ou a sua forma de apresentação, será irrelevante quando a incidência do imposto estiver condicionada ao peso de sua unidade.

§4º Para os produtos relacionados na Subposição 2401.20 da TIPI, a incidência do imposto independe da forma de apresentação, acondicionamento, estado ou peso do produto (Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, art. 41, § 1º). ”

17. Da simples leitura do comando regulamentar constata-se que ele:

17.1 expressa, já em seu **caput**, que os conceitos que estabelece relacionam-se ao IPI incidente sobre os produtos resultantes de uma operação de acondicionamento realizada por um estabelecimento; e

17.2 não contém, em momento algum, qualquer indicação de que o comando se interliga ao IPI relativo às aquisições de matéria-primas, produto intermediários ou **materiais de embalagem** efetuadas por um estabelecimento industrial ou a ele equiparado.

18. Por conseguinte, os conceitos dispostos no art. 6º do Ripi/2010 não dizem respeito às normas que regem o direito do contribuinte do IPI de registrar, na escrita fiscal, o crédito do IPI relativo às aquisições de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, quando da entrada desses no seu estabelecimento, mas, sim, dizem respeito à incidência ou não do IPI sobre os produtos que forem acondicionados por um estabelecimento.

## Conclusão

19. Diante do exposto, conclui-se que:

19.1 com relação às indagações dos subitens 7.1 e 7.2, para efeitos do crédito do IPI previsto no art. 226, inciso I, e no art. 227 do Ripi/2010, bem como para efeitos da

vedação prescrita no art. 228 do mesmo Regulamento, constitui material de embalagem qualquer produto que deva ser empregado na embalagem ou acondicionamento de produtos tributados. Cabe ao estabelecimento industrial ou a ele equiparado identificar quais dos materiais de embalagens adquiridos e utilizados em seu processo industrial geram direito ao crédito do IPI em consonância com as condições estabelecidas no regulamento do imposto; e

19.2 quanto à indagação do subitem 7.3, os conceitos dispostos no art. 6º do Ripi/2010 não dizem respeito às normas que regem o direito do contribuinte do IPI de registrar, na escrita fiscal, o crédito do IPI relativo às aquisições de materiais de embalagem, quando da entrada destes no seu estabelecimento, mas, sim, dizem respeito à incidência ou não do IPI sobre os produtos que forem acondicionados pelo estabelecimento.

*(Assinado digitalmente)*

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

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotri.

*(Assinado digitalmente)*

REGINA COELI ALVES DE MELO  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Divisão de Tributação (Disit08)

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 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.

*(Assinado digitalmente)*

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