

CESTAS DE NATAL - TRATAMENTO TRIBUTÁRIO

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Perante a legislação do IPI, considera-se industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo (art. 4º, *caput*, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 7.212/2010).

Dentre as hipóteses que são caracterizadas como industrialização, destacamos o acondicionamento ou o reacondicionamento, que importa em alterar a apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (art. 4º, IV, do RIPI/2010). No caso de embalagem para transporte e de apresentação, o art. 6º do RIPI/2010 estabelece que, se a incidência do imposto estiver condicionada à forma de embalagem do produto, deverá entender-se como:

- a) acondicionamento para transporte o que se destine precipuamente (principalmente, essencialmente) a essa finalidade (transporte);
- b) acondicionamento de apresentação aquele que não estiver compreendido no conceito descrito na letra "a" anterior. Esse conceito não se aplica aos casos em que a natureza do acondicionamento e as características do rótulo atendam, apenas, a exigências técnicas ou outras constantes de leis ou de atos administrativos.

Para efeito de aplicação do conceito descrito na letra "a", o acondicionamento deverá atender, cumulativamente, às seguintes condições:

- a) 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;
- b) ter capacidade acima de 20 quilos ou superior àquela em que o produto é normalmente vendido, no varejo, aos consumidores.

NOTA EDITORIAL

O acondicionamento do produto ou a sua forma de apresentação será irrelevante quando a incidência do IPI estiver condicionada ao peso de sua unidade (art. 6º, § 3º, do RIPI/2010).

2. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO

O art. 5º, X, do RIPI/2010 dispõe que não se considera industrialização o acondicionamento de produtos adquiridos de terceiros, em embalagens confeccionadas sob a forma de cestas de Natal e semelhantes, classificados nos Capítulos 16 a 22 da Tabela de Incidência de IPI (TIPI), aprovada pelo Decreto nº 8.950/2016.

Desse modo, a confecção de cestas de Natal com os produtos ora mencionados, por não configurarem operação de industrialização, não está sujeita à incidência do IPI, conforme veremos no transcorrer desta matéria.

2.1. Exclusão do conceito de industrialização

De acordo com o Parecer Normativo CST nº 90/1975, a exclusão de uma operação do conceito de industrialização importa em considerar o produto dela obtido fora do campo de incidência do imposto.

Nesse sentido, é oportuna a transcrição do Parecer Normativo CST nº 479/1970, que traz importantes esclarecimentos sobre o assunto:

"Parecer Normativo CST nº 479/70

Formação de 'Cesta de Natal' não configura reacondicionamento por força do art. 9º do Decreto-Lei nº 400/68. Mercadoria estrangeira importada diretamente e adquirida no mercado interno. Documentário Fiscal.

Firmas que se dedicam ao reacondicionamento de produtos alimentares e de bebidas para formação de chamadas 'Cestas de Natal'.

Firma que reacondiciona em caixas sortidas frascos de sucos de frutas naturais e de geléia, com pagamento parcelado e entrega futura.

Num e noutro caso não há substituição das embalagens originais, mas tão somente a colocação de numerosos produtos numa embalagem maior, para facilitar o transporte.

Importadores e atacadistas de mercadoria estrangeira.

Preliminarmente, com relação às chamadas 'Cestas de Natal', o Decreto-Lei nº 400, de 30/12/1968, o art. 9º, declara que 'não se conceitua como reacondicionamento a simples revenda de produtos tributados dos capítulos 16 a 22, adquiridos de terceiros, quando acondicionados em embalagens confeccionadas com os produtos do capítulo 46, tudo da Lei nº 4.502, de 30/11/1964;' os capítulos 16 a 22 compreendem os 'Produtos das Indústrias Alimentícias' e as 'Bebidas, Líquidos Alcoólicos e Vinagre'; o capítulo 46 diz respeito às Manufaturas de Espartaria e de Cestaria'.

A Nota 46-1, da Tabela manda considerar como 'matérias para entrançar' as palhas, as varas de vime ou de salgueiro, o junco, as canas, as fitas de madeira, as tiras e cascas vegetais, as fibras têxteis naturais não fiadas, os monofilamentos e as tiras ou formas semelhantes de matérias plásticas artificiais e as tiras de papel.

Em conseqüência, temos que sempre que os materiais com que as cestas são confeccionadas forem precisamente aqueles do capítulo 46 e os produtos acondicionados aqueles classificados nos capítulos 16 a 22 da Tabela, tal operação não é considerada reacondicionamento para os efeitos da legislação do IPI, posto que o art. 9º do Decreto-Lei nº 400/68 determina expressamente essa exclusão; da mesma forma, as firmas que reacondicionam conjuntos de frascos de sucos de frutas naturais e de geléias não serão alcançadas pela tributação, contanto que a embalagem dos conjuntos se enquadre nas especificações do art. 9º citado, caso contrário, estará plenamente caracterizado o reacondicionamento a que alude o inciso IV do § 2º do art. 1º do Regulamento; aliás, nesse sentido, já se manifestou esta Coordenação, através de vários Pareceres Normativos.

Se a firma for importadora de mercadoria estrangeira ou filial de importadora operando no atacado, estará equiparada a industrial, por força do art. 3º, § 1º, inciso I, competindo-lhe escriturar os livros 13 ou 13-A, 14 ou 14-A, 17, 30 (se for o caso) e 31 e possuir notas fiscais de subsérie especial, nas quais será destacado o IPI, devendo ditas notas conter os dizeres a que se refere o inciso II do art. 89, tratando-se de comerciante atacadista de produto estrangeiro - adquirido no mercado interno, as prescrições quanto às notas fiscais são as já citadas, não

havendo, porém, destaque do IPI e a escrituração fiscal cingir-se-á aos livros modelos 18 e 31 do RIPI. Contudo, relativamente aos livros 17 e 18 citados neste parecer, deve-se ter presente que a Portaria nº GB-173, de 21/05/1969 dispensa a sua escrituração nos casos de produtos (exceto relógios) cuja alíquota ad valorem da Tarifa Aduaneira seja, por ocasião do respectivo desembaraço, igual ou inferior a 55%.

Tratando-se de produtos tributados em várias posições far-se-á a escrituração fiscal por posição, inciso e subinciso, na conformidade do art. 120".

2.2. Não incidência do IPI

Já tivemos oportunidade de observar que a legislação do IPI não considera industrialização do tipo "reacondicionamento" a simples revenda de produtos tributados constantes dos Capítulos 16 a 22 da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), acondicionados em embalagens confeccionadas sob a forma de cestas de Natal e semelhantes.

Desse modo, por não configurar operação de industrialização, não está sujeita, portanto, à incidência do IPI, em razão de que, nesse caso, não há a substituição das embalagens originais e sim a colocação de vários produtos em uma única embalagem.

3. CESTA DE NATAL (PRODUTOS)

Os produtos que compõem a cesta de Natal, sem que se configure operação de industrialização, são os constantes dos Capítulos 16 a 22 da Tabela de Incidência de IPI (TIPI), aprovada pelo Decreto nº 8.950/2016, a seguir descritos:

Capítulo da TIPI Decreto nº 8.950/2016	Discriminação dos Produtos
16	Preparações de carne, de peixes ou de crustáceos, de moluscos ou de outros invertebrados aquáticos.
17	Açúcares e produtos de confeitaria.
18	Cacau e suas preparações.
19	Preparações à base de cereais, farinhas, amidos, féculas ou de leite; produtos de pastelaria.
20	Preparações de produtos hortícolas, de frutas ou de outras partes de plantas.
21	Preparações alimentícias diversas.
22	Bebidas, líquidos alcoólicos e vinagres.

4. HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA DO IPI

No caso de reacondicionamento em cestas de Natal ou assemelhadas, realizado pelo próprio industrializador ou pelo importador dos produtos do exterior (equiparado a industrial), haverá a incidência do IPI nas saídas dos produtos por ele industrializados ou importados, uma vez que a legislação do IPI considera fato gerador do imposto a saída de produtos desses estabelecimentos (art. 9º, inciso I, e art. 35, inciso II, do RIPI/10 e Parecer Normativo CST nº 479/1970).

A incidência do IPI, nesses casos, não ocorre em razão do reacondicionamento dos produtos realizado pelo estabelecimento industrial ou importador, mas sim pela saída de produto por ele industrializado ou importado (art. 35, inciso II, do RIPI/2010).

O mesmo ocorre com os produtos importados por outro estabelecimento da mesma empresa, exceto nas hipóteses em que o estabelecimento reacondicionador seja exclusivamente varejista e não tenha recebido os produtos diretamente da repartição que os liberou (art. 9º, incisos I e II, do RIPI/2010).

5. MATERIAL UTILIZADO PARA A CONFECÇÃO DAS CESTAS DE NATAL

Conforme já destacamos anteriormente, com relação às chamadas "cestas de Natal", o art. 9º do Decreto-Lei nº 400/1968 declara que não se conceitua como reacondicionamento a simples revenda de produtos tributados dos Capítulos 16 a 22, adquiridos de terceiros, quando acondicionados em embalagens confeccionadas com os produtos do Capítulo 46. Observa-se que os Capítulos 16 a 22 compreendem os "Produtos das Indústrias Alimentícias" e as "Bebidas, Líquidos Alcoólicos e Vinagre".

Observa-se, ainda, que na redação do mencionado art. 9º do Decreto-Lei nº 400/1968 (cujo texto deu origem ao inciso X do art. 5º do RIPI/2010 - Decreto nº 7.212/2010) o legislador vinculou a não caracterização do reacondicionamento quando os produtos que comporiam as cestas de Natal fossem acondicionadas em embalagens confeccionadas com os produtos do Capítulo 46 da TIPI (obras de espartaria ou de cestaria).

Contudo, na redação do atual inciso X do art. 5º do RIPI/2010, a seguir transcrito, não consta mais como condição para que a operação não seja considerada como reacondicionamento o acondicionamento em embalagens confeccionadas com os produtos do Capítulo 46:

"Art. 5º - Não se considera industrialização:

[]

X - o acondicionamento de produtos classificados nos Capítulos 16 a 22 da TIPI, adquiridos de terceiros, em embalagens confeccionadas sob a forma de cestas de natal e semelhantes (Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 9º)".

Em que pese o disposto no art. 9º do Decreto-Lei nº 400/1968, para efeito da atual legislação do IPI, entendemos que para enquadrar as cestas de Natal nas disposições de exclusão de tributação do IPI, não é mais exigido que as cestas de Natal e semelhantes sejam confeccionadas com os produtos do Capítulo 46 da TIPI, tendo em vista a redação do citado art. 5º, inciso X, do RIPI/2010.

Por fim, como medida de cautela, para sanar qualquer dúvida a respeito do assunto, o contribuinte deverá ingressar com consulta ao Fisco federal.

Base legal: citada no texto.

Fonte da Informação: CENOFISCO

Colaboração de:

Maurílio de Souza Diniz

Diretor Gerencial SINPAPEL