

Guia do IPI: Industrialização de produtos usados - Renovação ou recondicionamento

Resumo:

Analisaremos no presente Roteiro de Procedimentos o que a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) versa sobre a industrialização de produtos usados, operação esta denominada tecnicamente de "renovação" ou "recondicionamento". Para tanto, utilizaremos como base o *Regulamento do IPI/2010 (RIPI/2010)*, aprovado pelo *Decreto nº 7.212/2010*, bem como outras fontes citadas ao longo do presente trabalho.

1) Introdução:

De acordo com o *artigo 4º, caput do Regulamento do IPI (RIPI/2010)*, aprovado pelo *Decreto nº 7.212/2010*, caracteriza-se como sendo industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tais como: a) a transformação; b) o beneficiamento; c) a montagem; d) o acondicionamento ou recondicionamento; ou e) a renovação ou recondicionamento.

São essas as modalidades de industrialização presentes na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e que nossos leitores devem se atentar quando da realização de qualquer operação em seus estabelecimentos, pois caso pratiquem qualquer dessas modalidades de industrialização estarão enquadrados como contribuinte do imposto e, sendo contribuinte, estarão os produtos industrializados sujeitos à tributação quando da sua saída do estabelecimento industrial.

Uma dessas modalidades nos chama a atenção, qual seja, **renovação ou recondicionamento**. Segundo o *RIPI/2010*, essa modalidade é aquela exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, que renove ou restaure o produto para utilização.

Portanto, considerando que a operação de renovação ou recondicionamento é tipificada como uma modalidade de industrialização, temos que os produtos resultantes dessa operação **poderão** estar sujeitos ao IPI. Dizemos poderão, pois a incidência do imposto sobre essas operações alcançarão apenas os produtos renovados ou recondicionados que se destinem à comercialização futura, pelo próprio executor da operação ou por aquele que a tenha encomendado, quando se tratar de produto industrializado (renovado ou recondicionado) em terceiros.

Quando o produto restaurado se destinar a uso e/ou consumo do próprio executor da operação ou a uso e/ou consumo de estabelecimento encomendante, a operação será excluída do conceito de industrialização, conforme veremos no presente trabalho.

Feito essas brevíssimas considerações, passaremos a analisar nos próximos capítulos o que a legislação do IPI versa sobre a industrialização na modalidade "renovação" ou "recondicionamento". Para tanto, utilizaremos como base o *RIPI/2010*, bem como, outras fontes citadas ao longo do presente trabalho.

Por fim, aproveitamos a oportunidade para mencionar que a [Tax Contabilidade](#) é especialista na elaboração de Laudos Técnicos sobre as mais diversas operações no âmbito tributário. Assim, caso tenha dúvida de qualquer operação realizada por sua empresa entre em contato através do nosso [Fale Conosco](#) e solicite um orçamento sem compromisso, será um prazer tê-lo em nosso portfólio de clientes.

Base Legal: Art. 4º, *caput* do RIPI/2010 (Checado pela Tax Contabilidade em 02/01/18).

2) Conceitos:

2.1) Industrialização:

O IPI incide sobre **produtos industrializados**, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da *Tabela de Incidência do IPI (TIPI/2016)*. Assim, o campo de incidência do IPI abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na *TIPI/2016*, excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT" (não tributado).

Produto industrializado, por sua vez, é o resultante de qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, sendo irrelevante, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados, tais como:

- a. a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);
- b. a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);
- c. a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);
- d. 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
- e. a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

São essas as modalidades de industrialização presentes na legislação do IPI e que nossos leitores devem se atentar quando da realização de qualquer operação em seus estabelecimentos, pois caso pratiquem qualquer dessas modalidades de industrialização estarão enquadrados como contribuinte do imposto e, sendo contribuinte, estarão os produtos industrializados sujeitos à tributação quando da sua saída do estabelecimento industrial.

Base Legal: Arts. 4º, 8º, 24, *caput*, II e 35, *caput*, II do RIPI/2010 e; TIPI/2016 (Checado pela Tax Contabilidade em 02/01/18).

2.2) Renovação ou recondicionamento:

Segundo o *RIPI/2010*, renovação ou recondicionamento é uma modalidade de industrialização. Essa modalidade é caracterizada pela execução de processo industrial sobre um produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, visando sua renovação ou restauração para futura utilização.

Base Legal: Art. 4º, *caput*, V do RIPI/2010 (Checado pela Tax Contabilidade em 02/01/18).

3) Operações não tipificadas como industrialização:

Segundo o *artigo 5º, caput, XI do RIPI/2010*, **não** são consideradas industrialização o conserto, a restauração e o recondicionamento de produtos usados, nos casos em que se destinem ao uso da própria empresa executora ou quando essas operações sejam executadas por encomenda de terceiros não estabelecidos com o comércio de tais produtos, bem como o preparo, pelo consertador, restaurador ou recondicionador, de partes ou peças empregadas exclusiva e especificamente naquelas operações.

Portanto, podemos concluir desta disposição regulamentar que:

- a. haverá a incidência do IPI quando o produto usado, submetido a qualquer das operações acima (conserto, restauração ou recondicionamento), se destinar à comercialização futura, pelo próprio executor da operação ou por aquele que a tenha encomendado, quando se tratar de produto industrializado (renovado ou reacondicionado) em terceiros;
- b. **NÃO** haverá a incidência do IPI quando o produto usado, submetido a qualquer das operações acima (conserto, restauração ou recondicionamento), se destinar a uso e/ou consumo do próprio executor da operação ou a uso e/ou consumo daquele que a tenha encomendado, quando se tratar de produto industrializado (renovado ou reacondicionado) em terceiros.

Conforme visto na letra "b" acima, quando o produto usado consertado, restaurado ou recondicionado por terceiros se destinar a uso e/ou consumo do estabelecimento encomendante não haverá incidência do IPI, na verdade, a operação estará sujeita aos seguintes tributos:

- a. ISSQN, de competência dos Municípios; e
- b. ICMS, de competência dos Estados. Este recairá apenas sobre o valor das partes e peças eventualmente empregadas.

A fim de respaldar esse entendimento, reproduzimos abaixo a *Decisão da Receita Federal nº 797/1997*, que nos traz alguns esclarecimentos sobre o assunto:

Decisão nº 797, de 28/07/1997 (Da Receita Federal)

Ementa: A renovação ou recondicionamento, de que trata o art. 3º, V, do RIPI/82, exige que a operação restitua ao produto usado condições de funcionamento como se fosse novo.

Não constitui industrialização o conserto, a restauração e o recondicionamento de produtos usados, quando se destinem ao uso da própria empresa executora ou quando, executadas por encomenda de terceiros, não tenham a finalidade de comercialização posterior. Dispositivos Legais: RIPI/82, arts. 1º, 2º, 3º, V, 4º, XI, e 25, parágrafo único, V; PN CST nº 214/72 e 437/70 (em parte).

Base Legal: Itens 14.01 e 14.03 da Lista Anexa à LC nº 116/2003; Art. 5º, *caput*, XI do RIPI/2010 e; *Decisão da Receita Federal nº 797/1997* (Checado pela Tax Contabilidade em 02/01/18).

3.1) Restauração (recauchutagem) de pneus para usuário final:

A operação de restauração de pneus (remoldagem, recapagem ou recauchutagem), operação que consiste em restaurá-los ou recapéá-los de forma a restabelecer a sua utilização, é um caso típico de "renovação", a qual se insere, portanto, no campo de incidência do IPI.

Contudo, é de se observar que a citada operação somente será tributada pelo IPI caso o produto (pneu restaurado) seja destinado à comercialização pelo próprio estabelecimento executor da industrialização ou por aquele que a tenha encomendado. Assim, é excluída do conceito de industrialização a restauração de pneus usados que se destinem à própria empresa executora ou quando for praticada por encomenda de terceiros não estabelecidos com o comércio de pneus restaurados.

Estando excluída do conceito de industrialização, a operação estará sujeita à incidência do ISSQN, conforme determinado no *item 14.04 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003*, que assim descreve:

14 - Serviços relativos a bens de terceiros.

(...)

14.04 - Recauchutagem ou regeneração de pneus.

(...)

Para mais esclarecimentos sobre a incidência do IPI na restauração de pneus usados, recomendamos a leitura do Roteiro de Procedimentos intitulado "[Restauração de pneus usados](#)" em nosso "[Guia do IPI](#)".

Base Legal: Item 14.04 da Lista Anexa à LC nº 116/2003 e; PN CST nº 299/1970 (Checado pela Tax Contabilidade em 02/01/18).

3.2) Realização de pequenos consertos, limpeza, etc:

Para que se caracterize o recondicionamento ou renovação não basta que sejam efetuados pequenos consertos, mesmo com substituição de peças, mas é necessário que a operação restitua ao produto condições de funcionamento como se fosse novo. Assim, a desmontagem, limpeza e lubrificação, a eventual substituição de peças e a restauração da pintura não caracterizam a renovação ou o recondicionamento.

Neste sentido, reproduzimos a seguir trechos do *Parecer Normativo CST nº 214/1972*, que nos traz ótimos esclarecimentos sobre o assunto:

Parecer Normativo CST nº 214/72, de 15 de Agosto de 1972

Produtos renovados que se destinam à locação mercantil estão sujeitos ao IPI.

A operação de recondicionamento, no caso, não está abrangida pelo disposto no art. 1º, § 4º, do RIPI. Valor tributável dos produtos reconicionados.

01 - IPI

01.01 - Industrialização

01.01.05 - Recondicionamento

1. De conformidade com o disposto no art. 1º, § 4º, inciso I, do RIPI aprovado pelo Decreto nº 70.162/72, o recondicionamento de máquinas, aparelhos e objetos, usados, não constitui industrialização, quando tais produtos se destinem ao uso da própria empresa ou quando a operação tenha sido realizada por encomenda de terceiro não estabelecido com o comércio desses bens.

2. No caso, porém, de serem os produtos destinados à locação mercantil, o recondicionamento se enquadra como operação industrial, por isso que a locação é, por definição legal, 'o contrato pelo qual uma das partes se obriga a dar à outra, por determinado tempo e preço certo, o uso de alguma coisa, ou do seu trabalho' (C. Comercial, artigo 226). É óbvio, portanto, que na hipótese, o produto reconicionado não seria usado pela própria empresa, como exige o Regulamento, mas pelo locatário.

3. Convém notar que, conforme já foi esclarecido no Parecer Normativo nº 437/70, para que se caracterize o recondicionamento ou renovação não basta que sejam efetuados pequenos consertos, mesmo com substituição de peças, mas é necessário que a operação restitua ao produto condições de funcionamento como se fosse novo. Assim, a desmontagem, limpeza e lubrificação, a eventual substituição de peças e a restauração da pintura não caracterizam o recondicionamento. Todavia a troca ou retificação de partes essenciais, como o motor do automóvel ou circuito de computadores, inegavelmente caracterizam a industrialização.

(...)

Base Legal: Item 3 do PN CST nº 214/1972 (Checado pela Tax Contabilidade em 02/01/18).

3.3) **Reparo de produto com defeito de fabricação:**

O reparo de produtos com defeito de fabricação, inclusive mediante substituição de partes e peças, quando a operação for executada gratuitamente, ainda que por concessionários ou representantes, em virtude de garantia dada pelo fabricante, também está fora do campo de incidência do IPI.

Base Legal: Art. 5º, *caput*, XII do RIPI/2010 (Checado pela Tax Contabilidade em 02/01/18).

3.3.1) **Exceção:**

Registra-se que as partes ou peças empregadas em operações de reparo efetuadas após o prazo de garantia passam a submeter-se à incidência normal do IPI. Esse entendimento foi exarado, inclusive, no *Ato Declaratório Normativo CST nº 9/1983*, segundo o qual:

(...) nos reparos ou manutenções de máquinas e equipamentos não há incidência do IPI nas saídas de partes e peças de reposição preparadas pelo executor para substituição de outras no período de vigência de garantia de funcionamento das máquinas e equipamentos nos quais são aplicadas. Após o vencimento da garantia contratada, estão sujeitas à incidência do imposto não somente as partes e peças novas, mas, também, aquelas renovadas.

Base Legal: Art. 5º, *caput*, XII do RIPI/2010 (Checado pela Tax Contabilidade em 02/01/18).

4) **Algumas operações tipificadas como industrialização:**

4.1) **Substituição de peças desgastadas em rolamentos usados:**

Conforme entendimento da 3ª (Terceira) Câmara do 2º (Segundo) Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (1), a substituição de peças desgastadas (esferas, agulhas e roletes) em rolamentos usados indica a renovação ou restauração do produto e o sujeita à incidência do IPI, conforme se depreende da leitura do *Acórdão nº 203-04.464 (DOU de 22/03/1999)*:

Acórdão: 203-04.464 - DOU de 22.03.99

Processo: 10783.005325/92-18

Sessão: 12 de maio de 1998

Recurso: 97.198

Recorrente: (...)

Recorrida: DRF em Vitória - ES

IPI - a) Rolamentos Usados - Renovação ou Restauração - Incidência do Imposto - A substituição de peças desgastadas (esferas, agulhas e roletes), indica a renovação ou restauração do produto e sujeita-o a incidência do imposto. b) (...)

Voto do Conselheiro-Relator Mauro Wasilewski

O cerne da questão é saber se a atividade consiste na mera "limpeza (lavagem) e engraxamento dos rolamentos usados" ou renova os rolamentos colocando roletes, esferas e agulhas, que se desgastam com a utilização.

Ocorre que a empresa não mais opera no endereço, sendo impossível a realização de nova verificação in loco.

Todavia, depreende-se dos autos, máxime do termo de verificação de atividade, item 4 (fls. 01), que foi lavrado no próprio estabelecimento, que é feita a desmontagem, selecionadas as partes, limpeza, polimento com "recuperação das partes boas" e posterior montagem dos rolamentos. Obviamente, se são recuperados (sic) apenas as partes boas, as desgastadas são substituídas e, assim sendo, ocorre renovação ou restauração dos rolamentos, atividade que é gravada pelo IPI.

Nota [Tax Contabilidade](#):

(1) Lembramos que o Primeiro, o Segundo e o Terceiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, bem como a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), foram unificados em um único órgão, qual seja, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf). Este novo órgão tem a competência para julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos especiais, sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Base Legal: Art. 49 da Lei nº 11.941/2009 (Checado pela Tax Contabilidade em 02/01/18).

5) Base de Cálculo (BC):

No que se refere a determinação da Base de Cálculo (BC) do IPI, ou seja, o valor tributável da operação, o contribuinte deverá observar as regras analisadas nos subcapítulos seguintes.

Base Legal: Equipe [Tax Contabilidade](#).

5.1) Renovação para revenda:

O IPI incidente sobre produtos usados, adquiridos de particulares ou não, que sofrerem o processo de industrialização de que trata o *artigo 4º, caput, V do RIPI/2010*, qual seja, industrialização na modalidade renovação ou recondicionamento, será calculado sobre a diferença de preço entre a aquisição e a revenda (2).

A título de exemplo, suponhamos que uma determinada empresa adquira uma máquina usada pelo valor total de R\$ 100.000,00 (cem mil reais). Suponhamos, também, que a empresa reforme referida máquina para ser revendida a outra empresa que a integrará em seu Ativo Imobilizado.

Assim, considerando que a máquina, depois de ser reformada, seja vendida a um preço de R\$ 180.000,00 (cento e oitenta mil reais), teremos a seguinte Base de Cálculo (BC) do IPI incidente sobre o produto:

Descrição	Valor (R\$)
Preço de aquisição:	100.000,00
Preço na revenda:	180.000,00
Diferença de preço entre a aquisição e a revenda:	80.000,00
BC do IPI na revenda:	80.000,00

Portanto, a Base de Cálculo (BC) da operação ora exemplificada será de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais).

Por fim, registramos que o procedimento tratado neste subcapítulo, para cálculo do IPI, somente é aplicável aos casos de produto resultante do processo de industrialização na modalidade renovação ou recondicionamento, portanto, não sendo extensivo às outras modalidades de industrialização, tais como montagem, transformação, etc.

Nota [Tax Contabilidade](#):

(2) Na vigência do *RIPI/1998*, o contribuinte poderia optar, alternativamente à tributação da diferença de preço entre a aquisição e a revenda, pelo cálculo do imposto sobre 50% (cinquenta por cento) do valor da revenda desde que feita a declaração nas Notas Fiscais que emitisse. Contudo, tal critério não tem mais aplicação, tendo em vista que com a aprovação do *RIPI/2010* tal disposição deixou de existir.

Base Legal: Art. 122, § único do *RIPI/1998* e; Arts. 4º, *caput*, V e 194 do *RIPI/2010* (Checado pela Tax Contabilidade em 02/01/18).

5.2) Renovação de produtos locados ou arrendados:

Conforme se depreende na legislação do IPI, a primeira saída de produto fabricado pelo próprio estabelecimento ou por ele diretamente importado, quando destinado à locação ou ao arrendamento mercantil, estará sujeito à tributação desse imposto Federal. Porém, registramos que às saídas subsequentes não se sujeita à incidência do imposto, salvo se o produto tiver sido submetido a nova industrialização.

Desta forma, se o produto locado ou arrendado retornar ao estabelecimento de origem e for submetido a um novo processo industrial, sua saída subsequente (a primeira) estará sujeita à incidência do IPI, com direito ao crédito fiscal pela reentrada, cuja Base de Cálculo (BC) deverá corresponder ao preço corrente do produto, ou seu similar, no mercado atacadista da praça do remetente.

Base Legal: Art. 192 do *RIPI/2010* (Checado pela Tax Contabilidade em 02/01/18).

5.3) Renovação sob encomenda de terceiros:

Conforme se depreende na legislação do IPI, na hipótese de o retorno do produto ficar sujeito à incidência do IPI, ou seja, quando o encomendante o destinar à comercialização, constituirá valor tributável para fins de lançamento do imposto pelo estabelecimento industrializador o preço da operação, compreendidos os produtos tributados de sua industrialização ou importação, utilizados na respectiva operação, e o valor da mão de obra cobrado.

Base Legal: Equipe [Tax Contabilidade](#).

6) Soluções de Consulta relacionadas:

6.1) Importação de tubo de aço:

O estabelecimento que importar tubo de aço para submetê-lo, no próprio estabelecimento importador, à operação de corte de produto para reduzi-lo de tamanho, sem modificar a espessura e mantida a forma original, não constitui operação de industrialização, uma vez que não aperfeiçoa ou altera a utilização ou funcionamento do produto.

Portanto, o executante da operação não se caracteriza como industrial e o produto resultante da operação não é considerado, para os efeitos da legislação do IPI, industrializado no País. Todavia, o estabelecimento ao dar saída a esse produto de procedência estrangeira que importou é considerado, obrigatoriamente, estabelecimento equiparado a industrial, contribuinte do IPI, incidindo o IPI na saída do produto.

Esse entendimento foi exarado através da *Solução de Consulta Cosit nº 17/2014, in verbis:*

Solução de Consulta Cosit nº 17

Data da publicação: 10 de fevereiro de 2014

DOU: nº 28, de 10 de fevereiro de 2014, Seção 1, pag. 18

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ementa: Ementa: INDUSTRIALIZAÇÃO. CORTE DE PRODUTO. REDUÇÃO DE TAMANHO.

O estabelecimento que importar tubo de aço para submetê-lo, no próprio estabelecimento importador, à operação de corte de produto para reduzi-lo de tamanho, sem modificar a espessura e mantida a forma original, com o objetivo de fornecer a metragem solicitada pelo adquirente, quando da sua comercialização, não constitui operação de industrialização (beneficiamento), uma vez que não aperfeiçoa ou altera a utilização ou funcionamento do produto. O executante da operação não se caracteriza como industrial e o produto resultante da operação não é considerado, para os efeitos da legislação do IPI, industrializado no País. Todavia, o estabelecimento ao dar saída a esse produto de procedência estrangeira que importou é considerado, obrigatoriamente, estabelecimento equiparado a industrial, contribuinte do IPI, incidindo o IPI na saída do produto.

CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. TUBOS DE AÇO.

É ineficaz a consulta formulada na parte em que não se refira à interpretação da legislação tributária, não atendendo ao art. 3º, inciso III e IV, "ex vi" do art. 1º, da IN RFB nº 1.396, de 2013.

Os processos de consulta sobre interpretação da legislação tributária e sobre classificação fiscal de mercadorias, são espécies distintas, que atendem a propósitos específicos e não se confundem.

Questões envolvendo a determinação do correto enquadramento fiscal de um produto na Tipi, não podem ser abordadas teoricamente, em processo de interpretação da legislação tributária. Ao contrário, havendo dúvidas sobre o enquadramento, só cabe dirimi-las apreciando-se o bem concreto, sobre o qual residem as dúvidas, de forma a determinar-se sua correta classificação fiscal. Essa análise só pode ser realizada por meio da consulta específica de classificação fiscal de mercadorias, corretamente instruída para tanto, observando-se, em particular, o disposto nos arts. 4º e 5º da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2007.

Base Legal: SC Cosit nº 17/2014 (Checado pela Tax Contabilidade em 02/01/18).

Informações Adicionais:

Este material foi escrito em 24/07/2014 pela Equipe Técnica da [Tax Contabilidade](#), sendo que o mesmo foi atualizado em 08/01/2018, conforme legislação vigente nesta mesma data. Todos os direitos reservados.