



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.901799/2012-91
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-011.736 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de março de 2024
Recorrente CCB - CIMPOR CIMENTOS DO BRASIL S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

PRELIMINAR DE NULIDADE. PROCEDIMENTO FISCAL. INOCORRÊNCIA.

Tendo sido lavrado por autoridade competente e em conformidade com os fatos controvertidos nos autos, bem como com as regras que regem o processo administrativo fiscal, dentre as quais o direito ao contraditório e à ampla defesa, afastam-se as arguições de nulidade no procedimento fiscal que fundamentou ao Despacho Decisório.

COQUE DE PETRÓLEO NA INDÚSTRIA DE CIMENTO. DESGASTE NO PROCESSO PRODUTIVO EM CONTATO DIRETO COM O PRODUTO INDUSTRIALIZADO.

Confere direito ao crédito de IPI pela aquisição de produtos intermediários, entendidos como "aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização." Nos termos do Parecer Normativo CST n. 69/79. Dão direito ao crédito de IPI as aquisições de produtos intermediários que diretamente exerçam ação sobre o produto industrializado, desgastando-se ou consumindo-se por ação direta sobre o produto. Soma-se a isso o entendimento exarado pelo STJ no REsp 1.075.508 (repetitivo).

CRÉDITO DE IPI. EMBALAGEM PARA REENSAQUE. POSSIBILIDADE.

As aquisições de embalagens para reensaque, para acondicionamento do produto em caso de avarias, dão direito ao crédito de IPI.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas de créditos nos seguintes termos: (i) pelo voto de qualidade, quanto à embalagem de ensaque, vencidos os conselheiros Márcio Robson Costa (Relator), Marcos Antônio Borges (substituto integral) e Mateus Soares de Oliveira, que negavam provimento, sendo designada para redigir o voto vencedor a conselheira Joana Maria de Oliveira Guimarães, e, (ii) por maioria de votos, quanto ao coque de petróleo, vencido o conselheiro Marcos Antônio Borges (substituto integral), que negava provimento.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafeté Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa – Relator

(documento assinado digitalmente)

Joana Maria de Oliveira Guimarães – Redatora do voto vencedor

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Paula Pedrosa Giglio, Marcio Robson Costa, Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Helcio Lafeta Reis (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Ricardo Sierra Fernandes.

Relatório

Abaixo reproduzo o relatório da Delegacia Regional de Julgamento que o elaborou quando apreciou a manifestação de inconformidade.

Trata-se de manifestação de inconformidade interposta pela requerente, ante Despacho Decisório Eletrônico de fl. 36 que, do montante do crédito solicitado/utilizado de R\$ 758.821,80, apurado pela filial 0013 e referente ao 4º trimestre de 2010, reconheceu a parcela de R\$ 458.465,87 e, conseqüentemente, homologou as compensações vinculadas ao processo até o limite do crédito deferido.

Conforme o Despacho Decisório Eletrônico, o pleito foi parcialmente deferido pela autoridade administrativa em razão da: a) constatação de que o saldo credor passível de ressarcimento é inferior ao valor pleiteado; b) ocorrência de glosa de créditos considerados indevidos, em procedimento fiscal. O detalhamento da apuração do saldo credor ressarcível encontra-se à fl. 123.

Segundo consta no Relatório da Fiscalização, fls. 121/122, a contribuinte creditou-se indevidamente de IPI sobre os seguintes bens adquiridos:

1. Embalagens para reensaque, vendidas aos clientes para reensaque do produto em caso de avarias no saco original durante o transporte. Essas embalagens exercem função meramente no transporte da mercadoria, não participando do processo de industrialização. As notas fiscais de compra dessas embalagens foram as seguintes: nota fiscal nº 7766, de outubro de 2010, glosa de IPI no valor de R\$ 7.483,72; nota fiscal nº 115917 de novembro de 2010, glosa de IPI no valor de R\$ 1,44;

2. Coque de petróleo usado com combustível. Combustíveis não se enquadram no conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, admitidos pela legislação do IPI como insumos geradores de direito ao crédito. Nesse sentido, combustíveis constituem-se em fonte de força motriz e portanto não entram em contato direto com o produto em fabricação, que é uma condição imposta pela legislação tributária, como se constata da leitura do Parecer Normativo CST nº 65, de 30 de outubro de 1979. A nota fiscal de compra de coque foi a seguinte: nota fiscal nº 97928, de dezembro de 2010, glosa de IPI no valor de R\$ 292.271,26.

Regularmente cientificada, a contribuinte INTERCEMENT BRASIL S/A (empresa incorporadora da CCB - CIMPOR CIMENTOS BRASIL S/A), inscrita no CNPJ sob o

n.º 62.258.884/0001-36, apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 38/52, instruída dos documentos de fls. 53/437, aduzindo os seguintes pontos em sua defesa:

1. Ressalta-se que foi vedado unicamente o aproveitamento quanto às embalagens de substituição da original, tendo o Fiscal, em sua análise, reconhecido o direito ao crédito quanto às embalagens em geral. Ocorre que não há na Lei de regência qualquer passagem que permita a distinção feita entre os tipos de embalagens adquiridas, havendo, ao contrário, expressa previsão de substituição da embalagem original,
2. O próprio Fiscal afirmou que “as embalagens utilizadas (..) têm rotulagem promocional e evidente função de viabilizar a comercialização do produto no atacado e no varejo, não sendo meramente para transporte”. Portanto, não se verifica nada que justifique a distinção feita entre a original, e a que a substitui;
3. Uma vez que (i) a legislação regente não fez qualquer distinção entre embalagem de ensaque e reensaque e, ao revés, (ii) previu expressamente a possibilidade de substituição da embalagem original, bem como, (iii) não há subsunção ao conceito legal de embalagem para transporte, e (iv) tendo a lei previsto que tudo que não for transporte é apresentação, como na hipótese, não é dado ao Fiscal, na condição de Administrador Público classificar as embalagens de maneira diversa. E finalmente, tendo consignado que as embalagens de reensaque são utilizadas em caso de avarias no original, resta evidente que estas não têm função precípua de transporte, sendo, portanto, devido o crédito pleiteado;
4. O coque de petróleo, na produção de cimento, uma vez moído é pulverizado através de ar comprimido para o sistema de alimentação de maçaricos localizados no interior dos fornos rotativos, onde se dá o processamento/queima da “farinha”, decorrente da mistura de calcário e argila extraídos de minas, processados em britadores e homogeneizados através de materiais corretivos. É justamente nos fornos rotativos que se observa, então, a produção do clínquer - componente básico do cimento - decorrente do processamento (em temperaturas entre 1.400°C e 1.500°C) dos materiais nestes fornos inseridos, quais sejam, calcário, argila, conetivos e o próprio coque. Uma vez resfriado, adiciona-se ao clínquer o sulfato de cálcio (gesso) e eventuais novos aditivos, tais como escórias de alto forno ou materiais pozolânicos, para que tal mistura seja, então, finalmente submetida a processo de moagem em moinhos de bolas de aço (uniformidade e baixa granulometria) e expedição para consumo (ensacados ou a granel);
5. Uma vez que o Coque não só entra em contato direto com o produto fabricado, mas como efetivamente o integra, é devido o crédito pleiteado nos termos da legislação regente e do próprio Parecer Normativo CST n.º 65/79, bem como da Jurisprudência aplicável do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;
6. Há caso análogo que melhor reflete a hipótese dos autos, o acórdão n.º 203-10.0663, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, reconheceu o direito ao crédito de IPI sobre energia energética utilizada por uma indústria de alumínio, diante da mesma especificidade que se aponta nestes autos. Ou seja, tem-se que o coque é utilizado não somente como uma força motriz, como afirmou o Fiscal em seu despacho decisório. Ao contrário, fornece o ambiente e os gases necessários à reação química resultante em cimento;
7. Assim, demonstradas as particularidades do presente caso que demonstram não só o efetivo contato do Coque com o produto industrializado, mas sua própria integração ao produto final, que requer a reforma do Despacho Decisório a fim de possibilitar a aplicação do bom Direito à realidade fática;
8. No ponto sobre o qual o despacho não considerou a aquisição de combustíveis na importação a que se refere à nota fiscal n.º 122771, Declaração de Importação n.º 11/0690237-0, destaca-se que o caso não apresenta distinção dos termos da defesa

apresentada nesta oportunidade, posto que o RIPI também não fez qualquer distinção entre os produtos adquiridos no Brasil ou importados. Ou seja, também sobre essa parcela deve ser reformado o Despacho Decisório, pelos mesmos motivos antes demonstrados;

9. Caso não se entenda suficiente as argumentações e as provas já constantes dos autos, que seja realizada Perícia/Diligência visando, dentre outros pontos, identificar as reações químicas apontadas e a total agregação de seu resultado ao cimento produzido, em esmera observância do direito de ampla defesa e contraditório, prestigiando-se o Princípio da busca da verdade material, pilar do Direito Tributário.

Ao final, requer o provimento da Manifestação de Inconformidade para homologar integralmente a compensação declarada na PER/DCOMP nº 07978.13263.200111.1.1.01-6196. Protesta ainda pela posterior juntada de documentos e pela produção de todas as provas em Direito admitidas, em especial a produção de prova pericial.

A Manifestação foi julgada improcedente com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

CRÉDITO DO IPI. MATÉRIAS-PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAL DE EMBALAGEM.

Não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento.

Assim, glosam-se os créditos relativos a materiais intermediários que não atendam aos requisitos do Parecer Normativo CST nº 65, de 1979.

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

É prescindível o pedido de perícia quando se tratar de mera aplicação da legislação tributária e não de produção de provas, por não exigir conhecimento técnico específico diferente da análise do direito que deve ser realizada pela autoridade administrativa competente para o reconhecimento do crédito.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformado o contribuinte apresentou Recurso Voluntário requerendo a reforma do julgado e apresentando laudo técnico.

Considerando que a fiscalização não havia apreciado o laudo técnico apresentado pelo recorrente, conquanto que sua juntada foi posterior à análise da fiscalização, propus o retorno dos autos à origem com a finalidade de oportunizar o contraditório e a ampla defesa.

Nesse sentido, ao apreciar o Recurso Voluntário foi proposta a diligência, aprovada pelo colegiado que a época compunha a turma. Com o retorno da diligência, nas e-fls. 557/560 e a manifestação do Recorrente com a juntada de documentos complementares nas e-fls. 566/640, os autos foram novamente a mim distribuídos.

Sendo esses os fatos, passo ao voto.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, pelo que deve ser conhecido.

O presente processo trata de homologação parcial de pedido de ressarcimento de IPI não cumulativo, em razão de glosas de créditos considerados, conforme abaixo:

Embalagem de reensaque

- nota fiscal n.º 7766, de outubro de 2010, glosa de IPI no valor de R\$ 7.483,72;
- nota fiscal n.º 115917 de novembro de 2010, glosa de IPI no valor de R\$ 1,44;

Coque de petróleo

- Nota fiscal n.º 97928, de dezembro de 2010, glosa de IPI no valor de R\$ 292.271,26.

Os insumos que foram objeto de glosa são justificados pela autoridade fiscal no Relatório de fls. 121/122 e, conforme consta no relatório reproduzido no acórdão recorrido, tiveram as seguintes justificativas, vejamos:

Segundo consta no Relatório da Fiscalização, disponível para consulta na página internet da Receita Federal do Brasil, a contribuinte creditou-se indevidamente de IPI sobre os seguintes bens adquiridos:

1. Embalagens para reensaque, vendidas aos clientes para reensaque do produto em caso de avarias no saco original durante o transporte. Essas embalagens exercem função meramente no transporte da mercadoria, não participando do processo de industrialização. As notas fiscais de compra dessas embalagens foram as seguintes: nota fiscal n.º 7766, de outubro de 2010, glosa de IPI no valor de R\$ 7.483,72; nota fiscal n.º 115917 de novembro de 2010, glosa de IPI no valor de R\$ 1,44;
2. Coque de petróleo usado com combustível. Combustíveis não se enquadram no conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, admitidos pela legislação do IPI como insumos geradores de direito ao crédito. Nesse sentido, combustíveis constituem-se em fonte de força motriz e portanto não entram em contato direto com o produto em fabricação, que é uma condição imposta pela legislação tributária, como se constata da leitura do Parecer Normativo CST n.º 65, de 30 de outubro de 1979. A nota fiscal de compra de coque foi a seguinte: nota fiscal n.º 97928, de dezembro de 2010, glosa de IPI no valor de R\$ 292.271,26.

Preliminares.

Preliminarmente a recorrente arguiu as seguintes matérias:

II – DAS PRELIMINARES

II.2 – Da Ausência de Comprovação dos Fatos Alegados e Fundamentação Genérica – Nulidade

(...)

Não há demonstração pelo Fisco de que tais materiais efetivamente não se desgastaram e se consumiram, embora não tenham contato direto com o produto final.

Na realidade, o que se verifica é que o Sr. Agente Fiscal acabou por simplesmente indicar que os materiais glosados não têm contato direto com o produto, alegando de forma genérica que referidos produtos não dão direito ao crédito de IPI, pois não se enquadram no conceito de insumo.

Ou seja, sem qualquer expertise, pesquisa ou referência da área de atuação da RECORRENTE, o Sr. Agente Fiscal promoveu a glosa dos materiais que entendeu não possuir contato direto com o produto final.

(...)

II.3 – Da Nulidade do V. Acórdão Recorrido em Virtude da Ofensa ao Exercício do Contraditório e Ampla Defesa

(...)

Pois bem. A RECORRENTE, quando da apresentação de Manifestação de Inconformidade, bem cumpriu seu dever de carrear aos autos todos os argumentos e elementos de prova suficientes para demonstrar a legitimidade do crédito de IPI apurado no 4º trimestre/2010.

Todavia, importante referir a nulidade da decisão recorrida em função do cerceamento de defesa em que incorreu, haja vista que indeferiu a realização de prova pericial imprescindível para o definitivo esclarecimento e deslinde da lide, senão vejamos.

Compulsando os autos, verifica-se que as glosas perpetradas recaíram sobre as entradas de produtos intermediários empregados em seu processo produtivo, que gerariam direito ao creditamento de IPI nos termos da legislação tributária federal, razão pela qual deveriam ser julgadas improcedentes.

Penso que a recorrente quis dizer procedente! (grifos meus)

A fim de corroborar com o equívoco fiscal, a RECORRENTE, desde logo, demonstrou que a fiscalização havia desconsiderado aspectos relevantes de seu processo de industrialização, o que culminou na glosa de créditos legítimos, decorrentes de aquisições de *produtos intermediários* consumidos na atividade industrial empreendida, que foram utilizados pela RECORRENTE para a compensação de tributos federais.

Assim sendo, insta repisar que outra não é a conclusão senão a de que **a glosa de créditos derivou de verdadeiro desconhecimento da fiscalização acerca do complexo e vasto processo de industrialização implementado pela RECORRENTE.**

Inicialmente destaco que em respeito ao princípio da especialidade da norma, a legislação pertinente e que deve ser adotada no presente caso é o Decreto 70.235 de 1972, que regula o processo administrativo fiscal. Nele há previsão para os casos de nulidade do ato administrativo, que assim dispõe:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Verifico que nos autos não há qualquer indício de que o ato administrativo tenha sido lavrado por autoridade incompetente, bem como foi respeitado a ampla defesa do contribuinte, oportunizando prazo, acesso as informações necessárias e a apreciação da defesa pelo juízo *a quo*.

Quanto a alegação de ausência de fundamentação entendo por descabida, visto que no que consta nos autos, resta evidenciado as razões pelas quais a fiscalização glosou os créditos.

Quanto ao pedido de perícia, trata-se de uma faculdade do julgador, que poderá determinar se entender necessário, não sendo uma obrigatoriedade o seu deferimento, pois assim consta no diploma legal, Decreto n.º 70235 de 1972:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

Ademais toda a matéria arguida preliminarmente se confunde com o mérito. Sendo assim, diante do exposto rejeito as preliminares.

Mérito

Ultrapassadas as preliminares passamos a análise das questões de mérito provocadas pela recorrente, que discorre sua atividade industrial e explica a utilização dos produtos glosados, vejamos os destaques:

III.2 - Da Atividade da Empresa

(...)

A atividade é de grande complexidade, e para melhor compreensão do presente caso (utilização supostamente indevida de crédito básico de IPI) faz-se necessário que ela seja explicada a fim de se demonstrar, na cadeia produtiva, onde se encontram os insumos e quais suas finalidades na fabricação do cimento.

A fabricação do cimento tem início nas minas, de onde são extraídas as matérias primas utilizadas na fabricação do cimento, quais sejam, por exemplo, o calcário, a argila, o minério de ferro e o gesso, por meio da utilização de explosivos (Dinamite e Cordel).

Uma vez reunida a matéria-prima, se para a etapa da moagem de cru, na qual o calcário e o minério de ferro são misturados e moídos, a fim de se obter uma mistura cura para descarbonatação e clinquerização.

Este processo de moagem consiste na entrada dos materiais em um moinho de rolos, no qual a moagem ocorre por esmagamento e atrito dos materiais. **O seguinte passo da fabricação do cimento é o processo de clinquerização**, que ocorre à uma temperatura de aproximadamente 1.450°C em fornos revestidos com tijolos refratários e concreto refratário, os quais, passado certo lapso temporal, devem ser repostos, uma vez que a constante exposição à altíssimas temperaturas os degradam de forma breve (menos de 12 meses).

É neste forno rotativo de altas temperaturas que é injetado **o coque de petróleo, material que é utilizado como insumo na fabricação do cimento, como fonte de energia térmica.** (*grifo nosso*)

Ato contínuo, esta mistura é cozida e sofre uma série de reações químicas, deixando o forno **com denominação clínquer**, componente básico do cimento.

Após esta operação de clínquerização, o produto final, qual seja o cimento será produzido através de uma nova moagem (Moinho com bolas de aço), utilizando-se de clínquer com o gesso.

Esta moagem é feita pela entrada de matérias num moinho de bolas onde esse material é esmagado com impacto e, por atrito, por meio do processo de tombamento. Este moinho gira sobre si mesmo provocando impacto das bolas de aço com a mistura (clínquer + gesso).

(...)

III.3 - Dos Materiais Glosados

(...)

III.3.1- Dos Produtos Intermediários (Altas Temperaturas e Atrito)

(...)

Nesta linha, frise-se que os produtos cujos créditos foram glosados **são integralmente utilizados no processo produtivo da RECORRENTE**, não integram, de forma alguma, o seu ativo permanente, nem podem ser classificados como bens de uso ou consumo, pelo simples fato de **serem empregados, se desgastarem, se consumirem ou serem utilizados no processo industrial, como necessários e indispensáveis ao processo de industrialização**.

(...)

Com efeito, no caso concreto, todos os produtos intermediários adquiridos geram direito ao crédito de IPI, inclusive os **refratários e o fluido**, que tiveram o crédito indevidamente glosado pela fiscalização tributária.

A fim de melhor evidenciar o alegado e de evitar dúvidas acerca do consumo com o cimento em fabricação, a RECORRENTE impugna abaixo expressamente as glosas:

Essencialmente em relação aos **“refratários e fluido”**, entendo que se equivocou a recorrente em suas alegações, posto que não consta nos autos informação de glosas sobre esses produtos. Inclusive essa matéria sequer foi ventilada na Manifestação de Inconformidade. Assim, por ser estranha aos autos deixo de conhecê-la.

Coque de petróleo

Prosseguindo, a recorrente discorre sobre o insumo **“Coque de petróleo”** explicando a sua participação na industrialização do cimento. Veja-se:

III. 3.2 – COQUE DE PETRÓLEO

O **coque de petróleo** é largamente utilizado pelas indústrias para fabricação do cimento na **etapa de clínquerização, constituindo a principal fonte de energia térmica**.

O **coque de petróleo** é adicionado no **forno rotativo** na etapa de **clínquerização**, com o objetivo de liberar calor e manter a temperatura do forno a ordem de 1.450°C.

A manutenção do forno nesta alta temperatura é que permite o correto e eficiente cozimento da mistura de calcário, para a produção do **clínquer** – que é o componente básico do cimento.

Devido à elevada temperatura, **o coque de petróleo é consumido totalmente na etapa de clinquerização**, entrando em contato com a mistura do calcário (farinha), conforme atesta trecho a seguir transcrito - que foi extraído do Laudo Técnico n.º 20.887-301 elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas (**Doc. 01**), a pedido do Sindicato Nacional da Indústria do Cimento, do qual a RECORRENTE é parte integrante:

“Na combustão, e justamente para produzir este efeito durante a sua participação direta na fabricação do clínquer, o coque de petróleo é consumido, perdendo suas propriedades químicas e físicas ao longo de sua queima. Carbono e hidrogênio presentes no coque são consumidos no processo de queima, com geração de calor capaz de manter a temperatura de clinquerização, enquanto que os constituintes das cinzas são incorporados ao clínquer.

(...)

Por ser consumido integralmente na etapa de clinquerização, **a cada ciclo de produção é necessário inserir nova quantidade do coque de petróleo para viabilizar a elaboração do cimento.**

O que indica, com clareza, que sua forma de consumo é imediata, possuindo um tempo de vida útil muito curto.

Consequentemente, ao contrário do que foi sustentado pelo D. Agente Fiscal no Relatório de Informação Fiscal, **o coque de petróleo é sim incorporado indiretamente ao produto final, qual seja, ao cimento.**

E foi exatamente esta a conclusão do Instituto de Pesquisas Tecnológicas ao final do laudo elaborado:

“Portanto, o conjunto de dados coletados, obtidos e analisado no presente trabalho, associado aos da leitura especializada possibilita indicar, genericamente, que o **coque de petróleo**: a) é um insumo utilizado na fabricação do cimento como fonte de energia térmica; b) **entra em contato com a farinha, durante o processo de clinquerização no forno, sendo totalmente consumido no processo**; c) tem suas cinzas integradas na constituição mineral do clínquer, e, d) fornece parte da energia necessária e consumida para formação do clínquer e manter ligações químicas entre os átomos do clínquer, o qual é um produto intermediário do processo industrial de fabricação de cimento Portland”.
(negritos acrescidos)

(...)

Nesse ponto destaco que o laudo técnico apresentado pelo recorrente foi submetido à análise da fiscalização por meio de diligência, com a resolução CARF n.º 3201-003.252, na qual formulei os seguintes quesitos:

(i) os autos sejam remetidos à autoridade fiscal para que se manifeste acerca do parecer técnico de fls. 498/544 e emita novo relatório fiscal exercendo o seu direito de resposta acerca do laudo, concluindo quanto à manutenção ou não das glosas e suas razões de forma fundamentada sobre o coque de petróleo, referente à nota fiscal n.º 97928, de dezembro de 2010, glosa de IPI no valor de R\$ 292.271,26, utilizado na forma descrita no parecer técnico, se desgastando em contato direto com o produto industrializado, “constituídos da mistura de gases e material particulado resultante parcialmente da queima do coque, considerando que os fornos de cimento, diferentemente de outros fornos e caldeiras industriais, têm como característica a interação entre matéria-prima e

gases de combustão, possibilitando que grande parte do enxofre e de metais presentes nas cinzas do coque seja incorporada ao clínquer durante a queima” e

(ii) se dê ciência ao contribuinte com a entrega de cópias do parecer/relatório e documentos colacionados aos autos durante a diligência para que ele exerça o contraditório, no prazo de 30 (trinta) dias.

A fiscalização apresentou a manifestação fundamentada conforme acima solicitada com as seguintes conclusões, e-fls. 560:

A despeito das análises químicas demonstrarem que os resíduos da queima do coque (como o enxofre) fiquem no cimento, esses aparentam ser, apenas, resíduos da queima. Não sendo um elemento essencial na formação do produto. O coque serve única e exclusivamente como fonte de energia, sendo facilmente substituído por outras fontes (energia elétrica, carvão vegetal, óleo combustível ou carvão mineral).

Portanto, assim como no relatório fiscal de fls. 121 a 125 do presente processo administrativo, o presente parecer entende que os combustíveis não se enquadram no conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, admitidos pela legislação do IPI como insumos geradores de direito ao crédito. Combustíveis constituem-se em fonte de força motriz. Parecer Normativo CST nºs 65/1979 e 181/1974, Lei nº 4.502, de 1964.

O presente parecer se manifesta contra a possibilidade de creditamento do coque de petróleo, referente a nota fiscal nº 97928, de dezembro de 2010, pugnando pela manutenção da glosa de IPI no valor de R\$ 292.271,26.

Do presente resultado, reabre-se prazo de 30 (trinta dias) para, em desejando, aditar a defesa inicial, conforme determinação da Egrégia 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária do CARF.

Após, devolva-se o presente processo ao CARF para continuidade do julgamento.

Prosseguindo o contribuinte apresentou nova manifestação na qual reitera os termos do Recurso Voluntários que faz alusão ao laudo técnico.

Com todas as vênias ao trabalho da fiscalização, entendo por manter o meu posicionamento, já externado em outros processos sobre o mesmo assunto. Em análise aos argumentos resta evidente que o **coque de petróleo** é utilizado no processo de industrialização, favorecendo o ciclo industrial. O **coque de petróleo**¹ é a principal fonte de energia na indústria cimenteira, sendo o principal combustível utilizado no forno rotativo de **clínquer**. É um material granular negro e brilhante constituído principalmente por carbono (90 a 95%), mas também costuma apresentar um teor expressivo de enxofre (cerca de 5%). O motivo desse combustível ser muito utilizado se deve ao seu elevado poder calorífico associado com o baixo custo de aquisição.

¹ <https://www.ecycle.com.br/como-ocorre-o-processo-de-producao-do-cimento-e-quais-sao-seus-impactos-ambientais/>



Contudo, antes de prosseguir na análise do mérito, forçoso trazer o significado de CLÍNQUER, a luz da Enciclopédia E-CIVIL²:

Clínquer é um material granular de 3mm a 25mm de diâmetro, resultante da calcinação de uma mistura de calcário, argila e de componentes químicos como o silício, o alumínio e o ferro. O clínquer é a matéria prima básica de diversos tipos de cimento, inclusive o cimento Portland, onde, no seu processo de fabricação, o clínquer sai do forno a cerca de 80°C, indo diretamente à moagem onde é adicionado ao gesso. Outras adições, tais como escória de alto forno, pozolanas e cinzas são realizadas de modo a se obter o cimento composto.

As alegações recursais trata do conceito “insumo consumido no processo produtivo”, justificando o seu desgaste no processo de produção, afirmando que o coque de petróleo entra em contato com a farinha, durante o processo de clinquerização no forno, sendo totalmente consumido no processo, e assim defende estar cumprindo os requisitos dispostos no parecer Normativo CST n.º 65, de 1979, que assim dispõe:

Parecer Normativo CST n.º 65, de 06/11/1979

A partir da vigência do RIPI/79, ex vi do inciso I de seu art. 66, geram direito ao crédito ali referido, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários "stricto sensu", e material de embalagem), quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte em seu ativo permanente, **que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.** Inadmissível a retroação de tal entendimento aos fatos ocorridos na vigência do RIPI/72 que continuam a se subsumir ao exposto no PN CST n.º 181/74.

10.2. A expressão "**consumidos**", sobretudo levando-se em conta que as restrições "imediate e integralmente", constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, **há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desgaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.**

Decreto n.º 7.212/2010

Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 25):

² <https://www.ecivilnet.com/dicionario/o-que-e-clinquer.html> - O dicionário on-line E-Civil reúne termos técnicos, expressões e gírias comumente utilizados nos diversos ramos da construção civil e áreas relacionadas; engenharia, arquitetura, topografia, geologia, etc. Os verbetes podem incluir também imagem ilustrativa, palavras relacionadas, sinônimos e tradução.

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;

Em pesquisa, verifiquei no artigo apresentado no XI Congresso Brasileiro de Engenharia Química em Iniciação Científica, na UNICAMP – SP, publicado em 2015, cujo título é: ESTUDO DO USO DE COMBUSTÍVEIS ALTERNATIVOS NO FORNO DA INDÚSTRIA DO CIMENTO³, restou comprovado pelos autores que:

O coque de petróleo apresentou-se como melhor opção de combustível a ser utilizado para produção de cimento em forno rotativo visando a redução de custo do processo e tendo como comparativo o carvão mineral e pneu usado. O programa gerado para resolução do problema em questão também apresentou a composição ideal para obtenção do clínquer. Logo, além de obter-se uma diminuição no custo de produção, tem-se também a garantia da qualidade do produto. Sendo assim, o Gams mostrou-se uma ferramenta ideal para resolução de problemas de mistura, tal como o estudado neste trabalho.

Diante das conclusões desta pesquisa, não restam dúvidas de que o **coque de petróleo** como **combustível**, são literalmente opções de queima do **clínquer**, ou seja, utilizados na manutenção do forno em alta temperatura, permitindo o correto e eficiente cozimento da mistura mineral, não se confundindo com mesma, para a produção do **clínquer** – que é o componente básico do cimento.

Nesse ponto, em comparação ao que consta no recurso e no parecer técnico, chama a atenção os seguintes pontos:

o coque de petróleo é consumido totalmente na etapa de clinquerização, entrando em contato com a mistura do calcário (farinha), conforme atesta trecho a seguir transcrito - que foi extraído do Laudo Técnico nº 20.887-301 elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas (**Doc. 01**)

Consequentemente, ao contrário do que foi sustentado pelo D. Agente Fiscal no Relatório de Informação Fiscal, **o coque de petróleo é sim incorporado indiretamente ao produto final, qual seja, ao cimento.**

Nesse sentido veja na íntegra o que diz o laudo:

A clinquerização também pode ser realizada utilizando-se energia elétrica como fontes de energia alternativa. Entretanto, por razões de viabilidade econômica, essa opção não é praticada em escala industrial, limitando-se à aplicação em estudos de clinquerização em escala laboratorial. Neste processo, as cinzas e outros elementos gerados na queima do coque e dos outros combustíveis são incorporados ao clínquer, resultante da reação destes compostos presentes nas cinzas com os compostos presentes na farinha. A literatura indica a ocorrência de integração das cinzas decorrentes da queima do coque no clínquer, com elevado grau de incorporação (CH2MHILL, 2002). Esta mesma referência aponta que os fornos de cimento, diferentemente de outros fornos e caldeiras industriais, têm como característica a interação entre matéria-prima e gases de combustão, possibilitando que grande parte do enxofre e de metais presentes nas cinzas do coque seja incorporada ao clínquer durante a queima, reduzindo o impacto da

³ <http://pdf.blucher.com.br/s3-sa-east-1.amazonaws.com/chemicalengineeringproceedings/cobeqic2015/459-34083-261964.pdf>

emissão de fumos gerados no forno, que são constituídos da mistura de gases e material particulado resultante parcialmente da queima do coque, e que pode conter cinzas que, por sua vez, contém metais.

O dióxido de enxofre (SO₂), originado da queima do coque de petróleo em forno rotativo de produção de clínquer, pode reagir com cálcio, sódio e potássio, contidos nas matérias-primas. A incorporação do enxofre proveniente da queima do coque de petróleo pelo clínquer ocorre principalmente segundo as reações (SANTOS, 2007): e-fls 188 e seguintes.

Importante dizer que no próprio artigo citado, quanto na literatura conceitual do significado de CLÍNQUER, a luz da Enciclopédia E-CIVIL, dispõe sobre outras adições ao cimento composto, dentre elas a escória de alto forno, pozolanas e cinzas, o que no meu entender coadunam com o disposto no laudo ao tratar da clinquerização, etapa onde o coque de petróleo é largamente utilizado pelas indústrias para fabricação do cimento.

Então não se trata apenas de considerar que o Coque de Petróleo é apenas combustível, mas em sua combustão é transformado em componentes químicos que integram o produto final, conforme consta no artigo citado e demonstrado nas tabelas abaixo:

Tabela 3 – Limites dos componentes do Cimento e superfície esférica

	Mín	Máx	(cm ² /g)
Clínquer	65	75	3300
Pozolana Natural	5	20	5500
Escória de Alto Forno	10	20	2700
Cinzas Volantes	10	20	6000

Tabela 4 – Composição química mineralógica parcial do cimento

Componente	% em peso
SiO ₂	19,71 – 34,25
Al ₂ O ₃	3,76 – 6,78
CaO	63,76 – 70,14
Fe ₂ O ₃	1,29 – 4,64
MgO	0,00 – 4,51
SO ₃	0,20 – 2,07
K ₂ O	0,31 – 1,76
Na ₂ O	0,03 – 0,33

Nesse sentido, entendo que dentro dos critérios a serem adotados no crédito do IPI, o **coque de petróleo** utilizado como **combustível** se desgasta em contato direto com a produção de **clínquer** que é componente do cimento e assim se enquadram no que está descrito no Parecer Normativo CST nº 65, de 06/11/1979, “que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas”.

Concluo, portanto, em reverter a glosa feita pela fiscalização pelas razões acima expostas e dou provimento ao crédito do IPI nas aquisições de **coque de petróleo** como **combustível**.

Embalagens de reensaque

Outra glosa apontada pelo recorrente diz respeito as **embalagens de reensaque** que foram glosadas pela fiscalização pelos seguintes motivos:

“entendeu-se que tal possibilidade de creditamento do IPI não engloba os materiais de embalagem adquiridos para reensaque do cimento, no caso de avaria na embalagem original. Entendeu a fiscalização que tais materiais de embalagem não se enquadrariam no conceito de material de embalagem pelo simples fato de serem utilizados para reensaque, no caso de avaria na embalagem original do produto, e, portanto, não geraria direito ao crédito de IPI, com base no art. 6º, I, do RIPI.”

A recorrente, por sua vez, defendeu que:

III.3.3 – DAS EMBALAGENS PARA REENSAQUE

Isso porque, conforme descrito no próprio TVF, o material em testilha é utilizado para a embalagem dos produtos industrializados pela RECORRENTE e, independentemente de ser para ensaque (embalagem original) ou reensaque (quando a embalagem original sofre avarias), trata-se de correto creditamento de IPI sobre material de embalagem adquirido com a finalidade precípua de acondicionar o produto industrializado para transporte.

Destarte, porquanto os tais materiais se enquadram no conceito de embalagem, o direito ao creditamento de IPI não pode ser arbitrariamente restringido, razão pela qual deve ser revertida a glosa perpetrada sobre o material de reensaque, nos termos da legislação de regência.

Ainda na oportunidade de se manifestar sobre o resultado da diligência que tratava acerca do coque de petróleo a recorrente aproveitou para aditar as suas razões recursais acerca do assunto e complementou que:

Justifica-se o presente aditamento em razão da recente decisão proferida pela 1ª Câmara Recursal da DRJ, em processo de interesse da REQUERENTE, no dia 28/03/2023 (acórdão nº. 201-000.126). No caso, a Turma Recursal da DRJ, também analisando glosas relacionadas a embalagens de ensaque e reensaque, reconheceu o seu enquadramento como “material de embalagem”, pois empregados na “embalagem ou acondicionamento de produtos tributados” (página 24 do acórdão).

É relevante destacar, que o posicionamento adotado pelas d. Autoridades Julgadoras possui amparo na Solução de Consulta nº. 220, de 2019 (“SC nº. 220/19”), proferida pela própria RFB, que faz remissão ao Parecer Normativo CST nº. 217, de 1972 (“PN CST nº. 217/72”). Este último, vale mencionar, interpretando o artigo 32, inciso I, do RIPI/72, cujo texto é o mesmo do artigo 226, inciso I, do RIPI/2010, aplicável à época dos fatos, reconhece se o produto e a sua embalagem são tributados, então é de se reconhecer a possibilidade de creditamento de ambos os valores.

Daí, então, o acerto da SC nº. 220/19, utilizada pelo precedente mencionado, ao concluir que “constitui material de embalagem qualquer produto que deva ser empregado na embalagem ou acondicionamento de produtos tributados”, caso das embalagens de reensaque.

Ou seja, a própria fiscalização concorda que as embalagens de reensaque devem assegurar o direito ao crédito, o que evidencia, ainda mais, a necessidade de se prover o Recurso Voluntário interposto.

Ainda sobre esse ponto, a REQUERENTE traz precedente da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do E. CARF, em que se reconheceu que as embalagens de reensaque são, com a perdão da redundância, materiais de embalagens, gerando, pois, direito ao crédito. Veja-se:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas pela recorrente e indeferir o pedido de realização de

perícia, e, pelo voto de qualidade, em **dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer o direito ao crédito nas aquisições de sacos para embalagem e reensaque [...]**.

[...]

Quanto aos sacos e sacos de reensaque valvulado ou aberto (embalagem), a Fiscalização não demonstrou por que não gerariam direito a crédito, uma vez que **o material de embalagem gera, em regra, direito a crédito**. No caso, pelo que consta dos autos, **trata-se de embalagens padronizadas para ensaque ou reensaque de cimento [...]** (página 14 do acórdão – destacado).

Portanto, tratando-se de fato novo, justifica-se o presente aditamento do Recurso Voluntário, com o fim de contribuir para a formação do convencimento dos Srs. Conselheiros. Renova-se, por isso mesmo, o provimento do recurso interposto também quanto às embalagens de reensaque.

Embora a recorrente não tenha informado o número do acórdão ao qual se refere, pelo trecho destacado em seu Recurso não se pode concluir pela similitude fática entre os processos, sendo de fundamental importância saber se houve fundamentação específica por parte da fiscalização ou se houve suficiente instrução probatória no acórdão citado. Diferente é o caso que ora se julga, visto que consta expressamente no relatório fiscal que a glosa foi motivada pelo fato da embalagem conter rotulação promocional e evidente função de viabilizar a comercialização do produto no atacado e no varejo, apresentando, assim, **utilidade adicional, não sendo meramente para transporte.**

Para melhor análise da matéria, trago a legislação em sua literalidade, Decreto nº 7.212, de 2010, vejamos:

Embalagens de Transporte e de Apresentação

Art. 6º Quando a incidência do imposto estiver condicionada à forma de embalagem do produto, entender-se-á:

- 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](#)).

(...)

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;

Importante ressaltar que segundo o RIPI/2010, quando a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) estiver condicionada à forma de embalagem do produto, entender-se-á como embalagem para transporte aquela utilizada para acondicionar, embalar e propiciar o transporte de mercadorias até o estabelecimento destinatário, atendendo as seguintes premissas:

- ⇒ seja feita em caixas (de madeira ou plástico), caixotes, engradados, barricas, vasilhames, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, sem acabamento e rotulagem de função promocional;
- ⇒ não objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional; e
- ⇒ tenha capacidade acima de 20 (vinte) quilos ou superior àquela em que o produto é comumente vendido, no varejo, aos consumidores.

Assim, para se enquadrar o processo de acondicionamento como mera embalagem para transporte, o contribuinte deverá atender cumulativamente todas as condições listadas acima, sob pena de a embalagem ser caracterizada como de apresentação.

Percebo que a glosa do crédito se deu pelo fato da embalagem descrita como “reensaque” conter rotulagem promocional, conforme exposto pela fiscalização no relatório de fls. 121:

13. Verificamos que as embalagens utilizadas, apesar de não contar com acabamento primoroso, dada a característica do produto — cimento — têm rotulagem promocional e evidente função de viabilizar a comercialização do produto no atacado e no varejo, apresentando, assim, utilidade adicional, não sendo meramente para transporte, razão porque consideramos os créditos de IPI relacionados à compra de tais embalagens. Tal entendimento está de acordo com o requisito da utilidade adicional requerido no inciso I do §1º do artigo 6º do RIPI, a seguir transcrito:

De fato, a legislação veda o crédito do IPI quando a embalagem tiver rotulagem promocional com o objetivo de valorizar o produto. Ao analisar as alegações do recorrente não encontrei argumentos que descaracterizassem as conclusões da fiscalização.

O Recurso defende que as embalagens têm finalidade precípua de acondicionar o produto, mas não contesta o argumento de que contém **rotulagem e valorização do produto**, o que denota claramente a presença de embalagem para apresentação e não para transporte. Resta claro, portanto, que não houve impugnação específica ao que foi motivo real da glosa, que se deu com arrimo no inciso I do §1º do artigo 6º do RIPI.

Saliento ainda que o art. 4º, caput, IV do RIPI/2010 adotou o critério de exclusão para definir se a embalagem é ou não de apresentação. Segundo esse dispositivo normativo, **primeiro deve-se verificar se a embalagem é de transporte**, conforme premissas acima observadas, não o sendo, aí sim poderemos estar diante de uma embalagem de apresentação. Apenas poderemos, pois, para ser definido como de apresentação a embalagem ainda precisa atender um segundo critério, qual seja, alterar a apresentação do produto que embala.

Assim, temos que para ser uma embalagem de apresentação a mesma deve atender os seguintes critérios:

- ⇒ não se destinar apenas ao transporte do produto; e
- ⇒ alterar a apresentação do produto que embala.

Concluo, portanto, em manter a glosa conforme determinado pela fiscalização neste item, que repito se deu com arrimo no inciso I do §1º do artigo 6º do RIPI.

Conclusões

Diante do Exposto, rejeito as preliminares e dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter a glosa sobre o coque de petróleo.

É o meu entendimento.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa

Voto Vencedor

Conselheira Joana Maria de Oliveira Guimarães. Redatora do voto vencedor.

Com a devida *vênia* ao entendimento do Conselheiro Relator Márcio Robson Costa em seu brilhante voto, divirjo do seu posicionamento quanto às glosas relativas às **embalagens para reensaque**.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra acórdão da Delegacia de Julgamento que, dentre outras questões, considerou indevidos os créditos do IPI sobre embalagens para reensaque, para acondicionamento do produto em caso de avaria na embalagem original durante o transporte.

Em sua defesa, a Recorrente aduz que a fiscalização glosou apenas os créditos relacionados às embalagens destinadas à substituição das originais, tendo reconhecido o direito ao crédito quanto às embalagens em geral, mesmo não havendo na legislação qualquer previsão que permita tal distinção.

No presente caso, as embalagens para reensaques, no caso de avarias, possuem a mesma natureza das embalagens originais – fato que não foi negado pela fiscalização. Logo, não há qualquer motivo que justifique a negativa do direito creditório.

Ademais, oportuno citar o entendimento exarado pela 2ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP, no Acórdão nº 14-51.739:

“CRÉDITO DO IMPOSTO. MATERIAL DE EMBALAGEM.

O imposto pago na aquisição de produtos diversos, recebidos para emprego na embalagem ou acondicionamento de produtos tributados, poderá ser creditado pelo estabelecimento adquirente mesmo que sejam empregados apenas na embalagem externa, para transporte, de produtos por outro modo acondicionados.”

(Acórdão nº 14-51.739, 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, Processo nº 11020.912333/2011-22)

No julgamento reportado acima, a DRJ reverteu a glosa de créditos adotando o entendimento exarado no Parecer Normativo CST nº 224, de 31 de agosto de 1972, cuja ementa é reproduzida abaixo:

“O imposto pago na aquisição de produtos diversos, recebidos para emprego na embalagem ou acondicionamento de produtos tributados, poderá ser creditado pelo estabelecimento adquirente, industrial ou equiparado nos termos do artigo 3º, § 1º, inciso III, do RIPI, mesmo que sejam empregados apenas na embalagem externa, para transporte, de produtos por outro modo acondicionados.”

Dada a relevância para o deslinde da presente controvérsia, vale reproduzir, ainda, o teor do item 4 do referido parecer normativo:

4. O imposto pago na aquisição dos produtos mencionados, bem como de outros que se destinam ao mesmo fim, pode ser creditado pelo estabelecimento adquirente, industrial ou equiparado nos termos dos incisos III, do § 1º do art. 3º do RIPI, por força do disposto no inciso I do art. 30 do antigo Regulamento (Decreto nº 61.514/67) e do art. 32 do atual, tanto quanto o que seja pago na aquisição de produtos diversos, para emprego em outros tipos de embalagem ou acondicionamento de produtos tributados, já que, para esse efeito, a lei não distingue entre tipos de embalagens e nem limita o número destas.”

Importa registrar que o entendimento então adotado no Parecer Normativo CST nº 217/1972 foi recentemente ratificado pela própria RFB na Solução de Consulta nº 220/2019, na qual a Cosit expressa seu entendimento no sentido de que as restrições previstas no artigo 6º do RIPI dizem respeito à incidência do IPI, e não ao aproveitamento de créditos do imposto:

“Solução de Consulta Cosit nº 220, de 26 de junho de 2019

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 condicionados pelo estabelecimento.” (destaquei)

Estabelece o artigo 226, inciso I, 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; (...).”
(destaquei)

Por fim, resta claro que a embalagem de reposição é uma despesa intrínseca ao processo produtivo da Recorrente, uma vez que, sem ela, parte do produto poderia se deteriorar, em caso de avaria da embalagem original, comprometendo a integridade física do cimento, além de possibilitar o extravio do produto, que chegaria ao destinatário em quantidade inferior à adquirida.

Desse modo, por mais essa razão, deve ser autorizado o creditamento do IPI sobre tais embalagens, como já reconhecido pelo CARF:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

CRÉDITO DE IPI. COMPROVAÇÃO. DESCRIÇÃO DO PRODUTO COMO MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO OU MATERIAL DE EMBALAGEM. DEMONSTRAÇÃO DA SUA UTILIZAÇÃO NO PROCESSO PRODUTIVO.

A descrição adequada do produto como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, somada a demonstração da sua utilização no processo produtivo da empresa, comprova a legitimidade do crédito apropriado.”

(CARF, Processo nº 10980.905656/2013-19, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3401-012.587 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 29 de janeiro de 2024)

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter também as glosas relativas às embalagens para reensaque.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Joana Maria de Oliveira Guimarães

