



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10983.720726/2011-61
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-012.491 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de abril de 2023
Recorrente VOTORANTIM CIMENTOS BRASIL SA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

COQUE DE PETRÓLEO. COMBUSTÍVEL. CRÉDITO BÁSICO. IMPOSSIBILIDADE.

Os custos com aquisição de coque de petróleo utilizado como combustível na industrialização de bens destinados à venda não geram créditos de IPI por não se enquadrar como insumo de produção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Salvador Candido Brandao Junior (Relator), Laércio Cruz Uliana Junior, Lara Moura Franco Eduardo e Sabrina Coutinho Barbosa. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes. Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, a conselheira Juciléia de Souza Lima não votou nesse julgamento, por se tratar de questão já votada pelo conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior na reunião de agosto de 2021.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente e Redator designado *ad hoc*

(documento assinado digitalmente)

Juciléia de Souza Lima – Redatora *ad hoc*

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Adão Vitorino de Moraes, Laércio Cruz Uliana Junior, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Sabrina Coutinho Barbosa, Semíramis de Oliveira Duro, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente). Ausente o Conselheiro Ari Vendramini, substituído pelo Conselheiro Marcos Antonio Borges.

Conforme art. 17, inciso III, do Anexo II, do RICARF, o Presidente da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, designou-se redator designado *ad hoc* para formalizar o presente acórdão, dado que o

redator designado originário, Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, não mais integra o CARF.

A redatora *ad hoc* e o redator designado *ad hoc*, para desempenho de suas funções, serviram-se das minutas de ementa, relatório, voto e voto vencedor inseridas pelo relator original e pelo redator designado original, respectivamente, no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzidas.

Relatório

Segundo o Relator:

“Trata-se de pedido de ressarcimento com declaração de compensação informados em PER/DCOMP, fls. 02-25, para o aproveitamento de crédito acumulado de IPI no final do 2º trimestre de 2006.

A contribuinte importa do exterior coque verde de petróleo não calcinado, NCM 27.13.11.00 para a utilização como insumo na produção de cimento. Nos termos da Informação fiscal, fls. 115-121, os créditos foram glosados, com o consequente indeferimento do ressarcimento e não compensação da homologação, sob o fundamento de que o estabelecimento importador não é uma unidade fabril, transferindo os produtos para outros estabelecimentos onde a industrialização será realizada. Assim, nos termos do art. 11 da Lei n. 9.779/1999, os créditos porventura apurados pelo estabelecimento não são passíveis de ressarcimento, tendo em vista que o dispositivo é expresso ao prever que o estabelecimento tem direito ao direito ao ressarcimento dos créditos relativos ao IPI devidos pela aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem desde que o próprio estabelecimento realize a industrialização, ou seja, realiza algum processo de industrialização, mesmo que seja de produto isento ou tributado à alíquota zero.

Por economia processual adoto o relatório da r. decisão recorrida, fls. 272-279, por conter a síntese da controvérsia:

A manifestação é tempestiva; dela portanto conheço.

Em julgamento o direito creditório pleiteado em relação ao 2º Trimestre de 2006, no montante de R\$ 551.942,25.

A situação fática foi assim descrita na Informação Fiscal de fls.115/121, que assim vai resumida:

Conforme Alteração de Contrato Social Transformação de Ltda em S.A. apresentada, a empresa tem por objeto a pesquisa, a lavra, a exploração e o aproveitamento em geral de jazidas minerais, a produção, o transporte rodoviário, a distribuição, a importação, a exportação e o comércio em geral de cimento, cal, argamassa, gesso e de respectivas matérias-primas e produtos derivados, afins ou correlatos, serviços de concretagem e outras atividades concernentes ao seu ramo de negócio, a prestação de serviços relativos à construção, supervisão, estudos, exploração do ramo de projetos e execução de quaisquer obras de engenharia civil, em todas as suas modalidades técnicas e econômicas, por conta própria ou de terceiros, por empreitada ou administração, o arrendamento, o comodato e a locação de bens imóveis, a administração e exploração de objetos florestais, bem como dedicar-se a importação e exportação de materiais,

máquinas e equipamentos para construção e prestar assistência técnica a empresas que explorem o mesmo ramo, a prestação de serviços especializados e a intermediação de negócios relacionados com seu objeto social, não sendo vedada sua participação em outras sociedades como acionista ou cotista.

(...)

Em 09 de dezembro de 2010 retornamos ao estabelecimento da empresa e retivemos a documentação lá encontrada e disponível, sendo 12 (doze) caixas de papelão contendo notas fiscais de saídas e 1 (um) maço de cópias de notas fiscais de fornecedores e notas fiscais de entrada (devolução), conforme “Termo de Retenção de Livros e Documentos” lavrado na ocasião, anexo a este processo.

Em relação aos demais documentos, fomos informados que em breve estariam disponíveis. Devido à pendência ainda de entrega dos livros fiscais e da descrição detalhada das operações realizadas no estabelecimento, lavramos um terceiro Termo de Intimação, do qual o contribuinte foi cientificado em 04 de maio de 2011.

Da documentação retida, identificamos notas fiscais de aquisição da mercadoria descrita como “coque verde de petróleo não calcinado” NCM 27.13.11.00 e notas fiscais de saída do mesmo produto e mesma NCM, divididas em notas fiscais de transferência, CFOP 6.152, notas fiscais de venda do produto adquirido, CFOP 6.102 e notas fiscais de remessa por conta e ordem de terceiros, CFOP 6.923.

(...)

Em 12 de dezembro de 2011 comparecemos novamente à unidade da empresa para efetuar a devolução das notas fiscais de entrada e de saída retidas anteriormente. Na ocasião, no que diz respeito aos livros fiscais de 2006, 2007 e 2008, pendentes de entrega por parte da fiscalizada, fomos informados que os mesmos estavam disponíveis, exceto o referente a janeiro de 2007. Assim, recebemos cópias dos Livros de Registro de Apuração de IPI dos seguintes períodos: de abril a dezembro de 2006 (que fora registrado na Junta Comercial em 16 de junho de 2011), de fevereiro a dezembro de 2007 e de janeiro a dezembro de 2008.

Ressalte-se que o Livro de Registro de Apuração do IPI de 2006 tem início em abril de 2006, já com um saldo credor anterior de R\$16.070,42 e os livros referentes ao período de fevereiro de 2007 a dezembro de 2008 não haviam sido registrados na Junta Comercial. Constata-se, portanto, que a escrita do estabelecimento encontra-se prejudicada impedindo a correta apuração dos créditos informados pelo contribuinte.

Este estabelecimento da empresa, localizado na área portuária do Porto de Imbituba, serve na realidade apenas à atividade de descarga de coque (combustível utilizado na produção de cimento) dos navios, carregamento em caminhões e pesagem, quando então é utilizado ou para venda a terceiros ou para envio a outros estabelecimentos da mesma empresa. Não constatamos industrialização alguma no local. Isso posto, e de acordo com a legislação, verifica-se que os créditos por ventura apurados pelo estabelecimento não são passíveis de ressarcimento.

(...)

Ocorre que o estabelecimento baseou-se na previsão da Lei nº 9.779/1999 que prevê o direito ao ressarcimento dos créditos do IPI pago na entrada e apurado pelo estabelecimento industrial que adquire matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem e os industrializa, ou seja, realiza algum processo de industrialização, mesmo que seja de produto isento ou tributado à alíquota zero.

Como já relatado, o estabelecimento requerente, conforme constatado em diligência, fica dentro da área portuária do Porto de Imbituba e limita-se a receber o coque de

petróleo proveniente dos navios que ali aportam e posteriormente carregar caminhões de carga com o coque recebido, os quais deixam a área portuária, não havendo nenhuma industrialização realizada no local.

Pode-se verificar que a Lei nº 9.779/1999 especifica claramente quais entradas geram o direito ao aproveitamento de crédito do IPI, bem como a IN SRF nº 33/1999 estabelece o momento e a circunstância em que deve ser aproveitado o crédito pelo estabelecimento industrial. No caso em análise, o produto que deu entrada no estabelecimento não foi aplicado na industrialização, posto que esta não ocorre.

A IN SRF nº 600/2005 vem reafirmar, em seu artigo 16, § 4º, II, que somente são passíveis de ressarcimento “os créditos relativos a entradas de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para industrialização, escriturados no trimestre-calendário”.

Sendo assim, fica claro que os créditos apurados em nome do estabelecimento não são passíveis de ressarcimento, nos termos da legislação. Desnecessária até a discussão sobre a natureza do produto, apesar de ser notória a utilização do coque pelas indústrias como combustível, não se configurando portanto, sequer como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, o que por si só já bastaria para não dar direito ao ressarcimento.

Acrescente-se isso ao fato de que o Livro de Registro de Apuração do IPI de 2006 tem início em abril de 2006, já com um saldo credor anterior de R\$16.070,42. Além disso os Livros de 2007 e 2008 sequer foram registrados na Junta Comercial. As inconsistências observadas nos Livros de Apuração também prejudicam o reconhecimento da apuração correta dos créditos.

Pelo exposto, concluímos pelo indeferimento dos pedidos de ressarcimento de créditos do IPI feitos pelo estabelecimento, pelo não reconhecimento dos direitos creditórios a eles relativos, bem como pela não-homologação das declarações de compensação que utilizaram os créditos ora não-reconhecidos.

A insurgência tomou o seguinte formato:

Equivoca-se por primeiro a r. decisão atacada quando parte da equivocada premissa de que a utilização do crédito por meio de compensação só poderia ser realizada pelo estabelecimento que ao mesmo tempo (i) receber a matéria-prima ou produto intermediário ou material de embalagem e (ii) realizar a industrialização do produto tributado.

Como a própria fiscalização constatou ao examinar o estatuto social da empresa, o objeto social principal é a produção e venda do cimento. O coque de petróleo, que é importado do exterior, é utilizado não apenas como combustível, pois tudo aquilo que deriva de sua queima acaba por integrar o produto final: o cimento. E o que, de forma mais minudente, será objeto de estudo a seguir.

De fato, por razões operacionais e comerciais, a compra do coque de petróleo do exterior é feita por um único estabelecimento da empresa (situado no Porto de Imbituba), onde o produto é armazenado para ser posteriormente, e na medida das necessidades, transferido a cada uma das unidades fabricantes de cimento.

Contrariamente ao afirmado pela fiscalização, o direito ao ressarcimento de saldo credor é um benefício que é concedido à pessoa jurídica e em relação a ela não tem aplicação o princípio da autonomia dos estabelecimentos que rege o Imposto sobre Produtos Industrializados. Basta que se analise em conjunto as disposições de que tratam o artigo 11 da Lei nº 9.799/99 e dos artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430/96 e ver-se-á que o saldo credor de IPI deverá ser sempre aproveitado, de forma escritural, pelo estabelecimento que o gerou. Entretanto, em caráter excepcional, isto é, se não houver

condições de o saldo credor ser aproveitado pelo estabelecimento gerador, a lei permitiu que o crédito seja aproveitado pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica, donde pouco importa, para efeito do benefício legal, qual é o estabelecimento que gera o crédito e qual é o estabelecimento que realiza a industrialização, já que o aproveitamento poderá ser feito pelo estabelecimento matriz, que no mais das vezes, não é estabelecimento industrial.

(...)

Ora, o estabelecimento de Imbituba, objeto de fiscalização pela Receita Federal de Florianópolis não é um "um local de descarga" como afirma a decisão atacada. Trata-se de estabelecimento equiparado à industrial nos termos do disposto no artigo 9º, inciso I, e parágrafo 6º, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 7.212/10.

De outro lado, não prospera a r. decisão atacada quando pretende sustentar que o coque de petróleo não seria matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem e que, por esta razão, não geraria direito de crédito de IPI."

A 3ª Turma da DRJ/JFA proferiu o Acórdão 09-57.554 para julgar improcedente a manifestação de inconformidade, mantendo dos os argumentos contidos no relatório fiscal:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

IPI. CRÉDITOS ESCRITURAIS. RESSARCIMENTO INDEVIDO. AUSÊNCIA DE PROCESSO INDUSTRIAL.

O direito ao ressarcimento está, nos termos do art.11 da Lei 9.779/99, condicionado à presença de pelo menos uma das operações tidas como de natureza industrial (transformação, beneficiamento, acondicionamento, recondicionamento). Se tal não ocorre, é de se indeferir o pleito por carência legal.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Notificada da r. decisão, a contribuinte interpôs Recurso voluntário, fls 288-307, para repisar todos os argumentos de sua manifestação de inconformidade, conforme síntese abaixo:

- Sustenta que a r. decisão recorrida apresenta inovação na argumentação, em evidente cerceamento de defesa, ao sustentar que a Recorrente não é equiparada à industrial e de que não há provas nos autos no sentido de que realiza a importação, mesmo que por conta e ordem ou por encomenda;

- Sustenta que a própria documentação da importação faz referência ao encomendante, viabilizando a apropriação de créditos nos termos do parágrafo 6º, do art. 9º, do RIPI/2010;

- Sustenta ser equivocada a premissa do despacho decisório ao negar o crédito porque a compensação só poderia ser realizada pelo estabelecimento que, ao mesmo tempo, recebesse a matéria-prima/produto intermediário/material de embalagem e realizasse a industrialização do produto tributado;

- *Afirma não haver fundamentação no despacho decisório sobre quais operações não teriam sido reconhecidos os créditos que dariam direito à compensação, indicando se o produto foi importado por terceiros ou se a aquisição se deu pela própria Recorrente, bem como inviabiliza a análise da destinação dada para a mercadoria: venda para terceiros ou uso pelas empresas do grupo.*

- *Sustenta que o estabelecimento de Imbituba concentra as aquisições de coque de petróleo do exterior, para no mercado interno distribuí-lo às diversas unidades produtivas espalhadas pelo país. Sua atuação, por expressa previsão legal do inciso I, artigo 9º c/c o parágrafo 6º do RIPI (Decreto 7.212/2010), o equipara a estabelecimento industrial.*

- *Trata da condição de matéria-prima e de produto intermediário do coque de petróleo, por ser consumido no processo produtivo e se integrar ao Clinquer, um dos ingredientes da fabricação do cimento;*

- *Ilustra seu processo produtivo, as etapas, e apresenta laudo (com a manifestação de inconformidade) elaborado pelo Instituto de Pesquisas tecnológicas — IPT, fls. 170-268;*

- *Argumenta que o coque de petróleo é essencial e necessário para a fabricação de cimento, pois não só serve como uma das espécies de combustível para os fornos que promovem o processamento da mistura de materiais extraídos da mineração [calcário e argila], como também é parte integrante do 'clinker', que é o resultado da queima da mistura dos materiais extraídos da mineração;*

- *Repisa que a utilização dos créditos de IPI acumulados em operações anteriores, caso não possa ocorrer no estabelecimento que o gerou, deverá obedecer ao princípio da unicidade da personalidade jurídica e ser aproveitado pelo estabelecimento credor do tributo, uma vez que, em última análise, a pessoa jurídica assume toda a responsabilidade tributária por passivos que porventura venha a possuir, não importando qual o estabelecimento que o originou, sendo lógico que o mesmo raciocínio possa ser aplicado também aos ativos a que faz jus.*

- *Sustenta que o saldo credor de IPI deverá ser sempre aproveitado, de forma escritural, pelo estabelecimento que o gerou, facultando a transferência de créditos se não houver condições de o saldo credor ser aproveitado pelo estabelecimento gerador;*

- *Toda a documentação colocada à disposição da fiscalização não foi analisada, mesmo que se possa extrair do relatório fiscal que as autoridades estavam com a posse dos livros dos meses de abril, maio e junho de 2006, justamente aqueles relacionados ao 2º Trimestre do ano, não justificando a ausência de análise por parte da administração;*

- *A análise da documentação por parte da fiscalização evidenciaria que os créditos pleiteados, acumulados na importação de coque de petróleo, refere apenas àqueles vinculados às transferências para outros estabelecimentos industriais da própria empresa, restando excluídos da apuração os créditos relacionados ao coque de petróleo vendido a terceiros;*

É a síntese do necessário

Voto Vencido

Conselheira Juciléia de Souza Lima, Redatora *ad hoc*.

Como Relatora *ad hoc* e nos termos do §13º do art. 58, III do RICARF, relato a presente minuta de voto apresentada pelo Ilustre Dr. Salvador Cândido Brandão Júnior, nos seguintes termos:

“Conselheiro Salvador Cândido Brandão Júnior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os requisitos da legislação.

Cinge a controvérsia na análise dos PER/DCOMPs transmitidos para aproveitamento de créditos de IPI acumulados em razão da importação de coque de petróleo. Consta do referido PER/DCOMP que o titular dos créditos é o estabelecimento cujo CNPJ tem o final 0079-94, localizado na zona portuária de Imbituba/SC.

Consta do relatório fiscal que a fiscalização realizou intimações para apresentação de documentos fiscais e contábeis, bem como explicações. Consta também a informação de que foram realizadas diversas diligências locais no estabelecimento da empresa, situado na zona portuária de Imbituba/SC, com a apreensão de diversos documentos, como caixas de notas fiscais e livros contábeis, livros de registro de apuração de IPI, livro de registro de entrada e de saída, bem como o livro de apuração de ICMS.

Ainda, do relatório fiscal é possível constatar que nenhuma documentação foi analisada, com exceção das notas fiscais, onde a fiscalização constatou a aquisição da mercadoria descrita como “coque verde de petróleo não calcinado” NCM 27.13.11.00 e notas fiscais de saída do mesmo produto e mesma NCM, divididas em notas fiscais de transferência, CFOP 6.152, notas fiscais de venda do produto adquirido, CFOP 6.102 e notas fiscais de remessa por conta e ordem de terceiros, CFOP 6.923.

É incontroverso no relatório fiscal o fato de que o coque de petróleo é importado do exterior, muitas vezes intermediada pela CISA TRADING, conforme relatório de notas fiscais de entrada de abril/2006 a dezembro/2008, fls. 47-48, e algumas notas fiscais juntadas em fls. 49-67.

Com isso, de qualquer forma, seja porque é importador direto, seja porque realiza importações por conta e ordem (como adquirente) ou por encomenda (como encomendante), o estabelecimento de Imbituba/SC é equiparado à industrial nas operações de transferência ou de revenda de tais produtos que realizar no mercado interno, conforme artigo 4º, I, da Lei n. 4.502/1964 e artigo 13 da Lei n. 11.281/2006, consolidados no artigo 9º, I e IX, do RIPI/2010.

No entanto, a operação não foi fiscalizada. Em outras palavras, o fundamento da glosa não está na constatação de que o estabelecimento de Imbituba é equiparado à industrial e

que realiza transferências para outros estabelecimentos da mesma firma para a fabricação do cimento.

Também não há uma fiscalização sobre a caracterização do coque de petróleo como matéria-prima ou produto intermediário para a fabricação de cimento, tema que tanto se preocupou a Recorrente, trazendo, inclusive, laudo do IPT e parecer do eminente professor Humberto Ávila, para demonstrar que o coque de petróleo não é um mero combustível, pois suas substâncias se misturam ao Clinquer durante a queima, matéria-prima indispensável para a fabricação do cimento.

Não, nada disso foi fundamento da glosa.

O fundamento da glosa, realmente, reside na premissa equivocada de que somente pode pedir o ressarcimento o estabelecimento que industrializa os produtos. Com essa premissa, a fiscalização argumentou que o estabelecimento localizado em Imbituba, titular dos créditos de IPI devidos na importação, serve apenas para carga, descarga, armazenamento e transferência para outros estabelecimentos da mesma firma, não realizando, ele mesmo, o processo de industrialização:

Este estabelecimento da empresa, localizado na área portuária do Porto de Imbituba, serve na realidade apenas à atividade de descarga de coque (combustível utilizado na produção de cimento) dos navios, carregamento em caminhões e pesagem, quando então é utilizado ou para venda a terceiros ou para envio a outros estabelecimentos da mesma empresa. Não constatamos industrialização alguma no local. Isso posto, e de acordo com a legislação, verifica-se que os créditos por ventura apurados pelo estabelecimento não são passíveis de ressarcimento.

[...]

Ocorre que o estabelecimento baseou-se na previsão da Lei nº 9.779/1999 que prevê o direito ao ressarcimento dos créditos do IPI pago na entrada e apurado pelo estabelecimento industrial que adquire matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem e os industrializa, ou seja, realiza algum processo de industrialização, mesmo que seja de produto isento ou tributado à alíquota zero.

Como já relatado, o estabelecimento requerente, conforme constatado em diligência, fica localizado dentro da área portuária do Porto de Imbituba e limita-se a receber o coque de petróleo proveniente dos navios que ali aportam e posteriormente carregar caminhões de carga com o coque recebido, os quais deixam a área portuária, não havendo nenhuma industrialização realizada no local.

Pode-se verificar que a Lei nº 9.779/1999 especifica claramente quais entradas geram o direito ao aproveitamento de crédito do IPI, bem como a IN SRF nº 33/1999 estabelece o momento e a circunstância em que deve ser aproveitado o crédito pelo estabelecimento industrial.

Sendo assim, fica claro que os créditos apurados em nome do estabelecimento não são passíveis de ressarcimento, nos termos da legislação. **Desnecessária até a discussão sobre a natureza do produto, apesar de ser notória a utilização do coque pelas indústrias como combustível, não se configurando portanto, sequer como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, o que por si só já bastaria para não dar direito ao ressarcimento.** (grifei)

Percebe-se que o motivo do indeferimento do crédito foi o de que o estabelecimento requerente não é o estabelecimento industrial, isto é, não realiza a

industrialização. Por conta disso, a própria fiscalização disse ser desnecessária a discussão sobre a natureza do coque de petróleo, apesar de dizer, sem esforço argumentativo ou comprobatório, que esse produto não é matéria-prima ou produto intermediário.

Pois bem, de fato, o estabelecimento requerente não é industrial, mas, sim, equiparada à industrial. Com isso, nas operações que praticar no mercado interno, seja uma saída para transferir para outro estabelecimento, seja para uma revenda, ou a qualquer outro título, como diz o artigo 2º, § 2º, da Lei 4.502/1964, haverá a incidência do IPI.

No entanto, uma ressalva é necessária.

Apesar de ser equiparado à industrial e nas saídas para outros estabelecimentos da mesma firma haver a incidência do IPI, essa hipótese está com suspensão do imposto, nos termos do artigo 43, X, do RIIPI/2010, não havendo regra para que o remetente (Imbituba) estorne o crédito referente às compras, portanto, acumulando-o:

Art.43.Poderão sair com suspensão do imposto:

[...]

X - os produtos remetidos, para industrialização ou comércio, de um estabelecimento industrial ou equiparado a industrial para outro da mesma firma. (grifei)

É fato argumentado pela Recorrente e pela Fiscalização que os produtos importados são remetidos para outros estabelecimentos da mesma firma, local onde ocorrerá a industrialização.

Continuando a análise:

Requisitos para a Escrituração

Art.251.Os créditos serão escriturados pelo beneficiário, em seus livros fiscais, à vista do documento que lhes confira legitimidade:

[...]

§1º Não deverão ser escriturados créditos relativos a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem que, sabidamente, se destinem a emprego na industrialização de produtos não tributados-compreendidos aqueles com notação "NT" na TIPI, os imunes, e os que resultem de operação excluída do conceito de industrialização-ou saídos com suspensão, cujo estorno seja determinado por disposição legal. (grifei)

Nota-se que a legislação obriga o estorno dos créditos escriturados se as saídas praticadas pelo estabelecimento estiverem com suspensão do imposto. Mas o estorno somente será devido se houver determinação legal expressa. O que não é o caso, vejamos:

Anulação do Crédito

Art.254.Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, § 3º,Decreto-Lei nº34, de 1966, art. 2º, alteração 8a,Lei nº7.798, de 1989, art. 12, eLei nº9.779, de 1999, art. 11):

I-relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, que tenham sido:

a) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos não tributados;

b) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos saídos do estabelecimento industrial com suspensão do imposto nos casos de que tratam os incisos VII, XI, XII e XIII do art. 43;

Nota-se que os casos de suspensão nos quais o estorno dos créditos são obrigatórios estão previstos nos incisos VII, XI, XII e XIII do artigo 43. São situações em que as saídas se referem aos bens do ativo permanente, ou peças para reparos, ou, ainda, os retornos da execução de uma industrialização por encomenda.

Por sua vez, a hipótese de suspensão aplicada para o caso concreto está prevista no inciso X, que trata da remessa realizada por industrial ou equiparado à industrial para outro estabelecimento da mesma firma, onde será realizada a industrialização.

Com isso, como nos dão conta alguns exemplos de notas fiscais de remessas entre estabelecimentos de fls. 68-79, estão com suspensão do IPI as saídas para outro estabelecimento industrial da mesma firma, justamente em razão de a remetente (estabelecimento de Imbituba) ser equiparado a industrial, com a possibilidade de manutenção dos créditos escriturados na importação e, conseqüentemente, realizar o pedido de ressarcimento ou declaração de compensação para sua utilização.

Caso contrário, ocorrerá uma situação esdrúxula na não cumulatividade do IPI, qual seja, o estabelecimento remetente, em razão da suspensão, apenas acumula créditos, enquanto o estabelecimento industrial destinatário apenas acumula débito, já que não terá créditos para deduzir de seus débitos, situação que ofende a sistemática da não cumulatividade prevista na legislação.

Como dito, esse foi o único fundamento para o indeferimento do ressarcimento, restringindo-se a fiscalização em afirmar, sem qualquer explicação ou aprofundamento, que, de qualquer modo, o coque de petróleo não é matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, não sendo passível de apuração de crédito.

Em verdade, a fiscalização entendeu desnecessária essa análise, diante da sua conclusão sobre o estabelecimento.

A despeito disso, o laudo técnico apresentado pela Recorrente é prova bastante para demonstrar que a queima do coque faz com que ele se integre ao clínquer (não é mero combustível), matéria-prima do cimento, portanto, enquadrando-se nos requisitos do Parecer Normativo n. 69/1975, incorporando-se ao produto em fabricação, para o aproveitamento dos créditos de IPI.

O laudo elaborado pelo IPT é bastante detalhado e analisa cada etapa da produção do cimento, ilustrando, com precisão, que o coque de petróleo é essencial e necessário para a fabricação de cimento, fazendo parte integrante do Clínquer, matéria-prima do cimento obtido com a queima da mistura dos materiais extraídos da mineração.

Não se trata, portanto, de mero combustível para aquecer forno, na medida em que o coque é injetado diretamente na mistura, como calcário, argila etc., compondo e misturando-se ao produto. Nesse processamento, 100% do coque de petróleo é misturado na

“farinha” que se transforma em Clinquer, o que pode ser demonstrado, também, pelas manifestações técnicas elaboradas pela Associação Brasileira de Cimento Portland — ABCP, trazido pela Recorrente em sua manifestação de inconformidade.

Neste processo, as cinzas e outros elementos gerados com a queima dos combustíveis são incorporados ao produto final. É nessa fase que ocorre a transformação da farinha em clínquer.

(..)

Os fornos de cimento, diferentes 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 metais presentes na massa do coque sejam incorporados ao clínquer portland durante a queima. O mecanismo de incorporação do enxofre proveniente da queima do coque de petróleo pelo clínquer ocorre principalmente segundo a reação $\text{CaO} + \text{SO}_3 \rightarrow \text{CaSO}_4$.**”(grifei)

Assim, o que se conclui é que não existe o Clinquer sem o coque, e o Clinquer é matéria-prima indispensável para a produção do cimento Portland.

Para ilustrar essa conclusão, convém transcrever breve trecho do laudo elaborado pelo IPT:

Camargo (2006) também destaca o uso de coques verdes de petróleo com alto teor de enxofre (ATE) nas indústrias de cimento, que também utilizam outros tipos de insumo para queimar (ex: finos de catalisador, borra oleosa, bagaços, etc.). **Na queima há incorporação do enxofre do coque no produto final, sendo que sua valorização se dá especificamente pelo conteúdo energético.**

[...]

Na clinquerização, etapa de produção do cimento, na qual participa o coque, a farinha desce pelos ciclones e entra no forno, que gira a uma rotação característica de 1 a 4rpm em torno de seu eixo, com inclinação aproximada de 3° a 4°, de forma que o material atravessa o cilindro por efeito de rotação e da gravidade. A farinha, ao atingir a região mais baixa, entra em contato direto com a chama do maçarico na zona de queima (cerca de 10 a 15 minutos), alimentada por sua vez com o coque de petróleo ou mistura deste com outros combustíveis sólidos (moinha de carvão, por exemplo), que responde como fonte de energia térmica nesta etapa, liberando calor e mantendo a temperatura da zona quente 'mordem' de 1.450°C.

Devido à sua natureza química e à elevada temperatura do processo, considera-se que todo o coque de petróleo seja consumido na etapa de clinquerização. Na combustão, e justamente para produzir este efeito durante a sua participação direta na fabricação do clínquer, **o coque de petróleo sofre imediata alteração na composição química, com desgaste e perda de suas propriedades físicas e químicas.** 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.**

[...]

Neste processo, **as cinzas e outros elementos gerados pela queima do coque e dos outros combustíveis são incorporados ao clínquer,** resultante da reação dos 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, diferente 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 metais presentes na massa do coque sejam incorporados ao clínquer durante a queima, reduzindo o impacto da emissão de gases e metais do forno.

[...]

1. A partir dos dados de análise química das farinhas, clínquer e combustíveis foi possível constatar que os teores de anidrido sulfúrico (SO₃) nos clínqueres foram superiores aos estimados a partir da composição química das respectivas farinhas, **indicando, assim, ocorrência de incorporação de enxofre no clínquer.** Majoritariamente, o enxofre é proveniente do coque de petróleo e grande parte é integrado na composição do clínquer, como demonstrado na Tabela 7, onde o enxofre está expresso como anidro sulfúrico (SO₃).

[...]

Não foi detectada a presença de sulfatos alcalinos e de anidrita por DRX, possivelmente devido a limitação técnica para pequenos teores. Contudo, sabendo-se que os sulfatos alcalinos gerados pela incorporação de cinzas do coque são predominantemente solúveis em água, calculou-se estequiometricamente os teores de sulfato de sódio (Na₂SO₄) e sulfato de potássio (K₂SO₄) solúveis em água. Para simplificação do raciocínio estimou-se que o excedente de sulfato (diferença entre o sulfato total e o sulfato combinado com sódio e potássio) esteja combinado como anidrita (CaSO₄), sendo calculado como tal. Os dados obtidos estão apresentados na Tabela 8.

[...]

Dessa forma, estes dados evidenciam a incorporação de enxofre do coque de petróleo como sulfatos alcalinos (Tabela 8).

Cabe registrar que no processo de clínquerização abordado deste trabalho há utilização de coque e de moinha de carvão vegetal como combustíveis, podendo contribuir com a presença de álcalis e de enxofre nos gases emitidos pelo forno.

[...]

3. A clínquerização é um processo industrial em que é praticamente impossível a recuperação dos produtos minerais presentes na farinha e dos combustíveis, que participam das reações químicas e assim são incorporados ao clínquer, pois ocorrem reações irreversíveis na clínquerização que consomem os insumos que alimentam o forno.

O conjunto de dados abordado no presente trabalho associado ao da literatura especializada possibilita indicar, genericamente, que **o coque de petróleo é um insumo utilizado na fabricação do cimento como fonte principal de energia térmica; entra em contato com a farinha, durante o processo de clínquerização no forno, sendo totalmente consumido no processo; e tem suas cinzas e parte da energia térmica integradas ao clínquer, produto intermediário do processo industrial de fabricação do cimento Portland.** (grifei)

Portanto, evidenciando-se que no processo de queima do coque de petróleo no processo de clínquerização, há imediata alteração na composição química, com desgaste e perda de suas propriedades físicas e químicas, e suas cinzas, enxofre e outros elementos gerados pela queima do coque são incorporados ao clínquer, caracterizando-se como insumo para fins de apuração de créditos de IPI, nos termos do Parecer Normativo n. 65/1979.

Isto posto, conheço do recurso voluntário para dar provimento”.

É o que se reproduz do voto do Relator original.

(documento assinado digitalmente)

Juciléia de Souza Lima (voto de Salvador Candido Brandao Junior)

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Redator designado *ad hoc*.

Como Redator designado *ad hoc*, sirvo-me da minuta de voto inserida pelo Redator designado original, Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzida.

“Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, Redator designado

Com o máximo respeito a Ilustre Conselheira, divirjo de seu brilhante voto, quanto ao aproveitamento de créditos do IPI sobre o custo com aquisição de coque de petróleo.

A Relatora vencida fundamentou seu voto, equiparando a recorrente a estabelecimento industrial e, nessa condição, teria direito ao aproveitamento dos créditos do IPI sobre o custo de aquisição do coque de petróleo e, ainda, que esse produto constitui insumo (matéria-prima/produto intermediário) para a produção do cimento.

O Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI) aprovado pelo Decreto nº 4.544/2002, replicado no RIPI/2010, assim dispõe, quanto a estabelecimentos industriais e equiparados a industrial:

Estabelecimento Industrial

Art.8º- O Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no art. 4º, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º)

.

Estabelecimentos Equiparados a Industrial

Art.9º- Equiparam-se a estabelecimento industrial:

I - os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso I);

(...)

§ 6º- Os estabelecimentos industriais quando derem saída a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos de terceiros, com destino a outros estabelecimentos, para industrialização ou revenda, serão considerados estabelecimentos comerciais de bens de produção e obrigatoriamente equiparados a estabelecimento industrial em relação a essas operações (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso IV, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 1)

O inciso I refere-se à importação realizada diretamente pelo estabelecimento importador de produtos de procedência estrangeira. Contudo, no presente caso, conforme demonstrado nos autos, o coque de petróleo foi adquirido pela empresa CISA TRADING e posteriormente adquirido pela recorrente conforme provam as notas fiscais carreadas aos autos.

Além de não se enquadrar como estabelecimento industrial, a recorrente, de fato, deve ser classificada como um estabelecimento industrial pelas atividades econômicas desenvolvidas por ela, dentre as quais, destacam-se a produção de cimento a partir da lavra e exploração de jazidas minerais conforme consta do art. 3º do seu Estatuto Social às fls. 41.

Dessa forma, não há que se falar em aproveitamento de créditos do IPI, nos termos do art. 226 do RIPI, por equiparação da recorrente a estabelecimento industrial.

Como a recorrente desenvolve atividade industrial, ou seja, produz cimento a partir da lavra e exploração de jazidas minerais, teria direito ao aproveitamento de créditos do IPI, nos termos da Lei nº 9.779/99, que assim dispõe:

Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

De acordo com esse dispositivo, o industrial tem direito aproveitar créditos do IPI incidente sobre aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização de produto isento ou tributado à alíquota zero.

O referido RIPI, assim dispõe, sobre créditos básicos e insumos:

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;

(...)

V - do imposto pago no desembaraço aduaneiro;

(...).

Art. 610. Consideram-se bens de produção (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso IV, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 1):

I-as matérias-primas;

II-os produtos intermediários, inclusive os que, embora não integrando o produto final, sejam consumidos ou utilizados no processo industrial;

III-os produtos destinados a embalagem e acondicionamento;

IV-as ferramentas, empregadas no processo industrial, exceto as manuais; e

V-as máquinas, instrumentos, aparelhos e equipamentos, inclusive suas peças, partes e outros componentes, que se destinem a emprego no processo industrial.

Já o Parecer Normativo CST Nº 65, de 1979, que interpretou estes dispositivos legais, assim concluiu:

“...

11. Em resumo, geram direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final, (matérias-primas e produtos intermediários, 'stricto-sensu', e material de embalagem), quaisquer outros bens que sofram alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou, vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face de princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente.”

No presente caso, o coque de petróleo utilizado como combustível, ao se queimar não exerce ação direta sobre o cimento nem tem contato direto ou indireto com este produto, assim como as cinzas resultantes da combustão. Aliás, o Relatório Técnico 115 562-205, elaborado pelo Instituto de Pesquisas e Tecnologias Laboratório de Materiais de Construção Civil CT-OBRS (IPT), às fls. 170/268 carreado aos autos pela própria recorrente, demonstra e comprova que o coque de petróleo é um tipo de combustível, largamente utilizado na indústria do cimento, aqui no Brasil e no exterior. O laudo, assim, definiu esse produto:

COQUE DE PETRÓLEO ("petroleum coke" ou "petcoke"): subproduto da destilação do petróleo cru num processo denominado craking ou coqueificação, utilizado preponderantemente como combustível, haja vista sua propriedade de fácil liberação de energia no processo de combustão. Das várias utilizações do coque de petróleo como combustível destacam-se o uso na co-geração em refinarias para a produção de eletricidade, como combustível nos fornos de produção de clínquer, nas fornalhas de centrais hidrelétricas, dentre outras.

O fato de as cinzas resultantes da sua combustão serem misturadas à produção do clínquer, matéria prima da fabricação do cimento, com o objetivo de reduzir o impacto da emissão de gases e metais do forno, não o torna produto intermediário e muito menos matéria prima para fabricação do cimento.

Assim, demonstrado e provado que o coque de petróleo não constitui matéria prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização do cimento, e, portanto, não se enquadra no art. 11 da Lei nº 9.779/99, a glosa dos créditos do IPI deve ser mantida.

Em face do exposto, nego provimento ao recurso voluntário do contribuinte.”

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (voto vencedor de José Adão Vitorino de Moraes)

Fl. 16 do Acórdão n.º 3301-012.491 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10983.720726/2011-61