

Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 294 - Cosit

Data 26 de dezembro de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO. RECICLAGEM DE PAPÉIS OU PAPELÕES USADOS. CARACTERIZAÇÃO. BASE DE CÁLCULO.

A reciclagem de caixas de papelão já utilizados, dando origem a novas caixas de papelão ondulado, distintas das caixas originais, é um processo de industrialização na modalidade transformação e está sujeita à incidência do IPI.

A mencionada reciclagem de caixas de papelão não se enquadra na modalidade de industrialização denominada renovação ou acondicionamento.

A base de cálculo de IPI prevista no art. 194 do RIPI (diferença de preço entre a aquisição e a revenda de produtos usados) só se aplica a produtos resultantes de processo de renovação ou acondicionamento.

Dispositivos Legais: Incisos I e V, do art. 4º, e art. 194, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (Regulamento do IPI - RIPI/2010); item 3 do Parecer Normativo CST nº 214, de 1972.

Relatório

A consulente, acima identificada, pessoa jurídica que tem como objetivo social a fabricação de papel, papelão e de embalagens de papel e papelão, dirige-se à RFB para formular consulta acerca da interpretação da legislação tributária federal, relacionada com a modalidade de industrialização dos produtos que fabrica.

2. Descreve seu processo produtivo como a seguir transcrito:

Produz tanto papel e papelão novos, a partir de celulose, quanto reciclados que resultam de renovação/reciclagem de papel e papelão usados.

Os produtos novos são obtidos a partir da celulose e contêm qualidades próprias e originais de textura e resistência. Os produtos reciclados já não contêm essas mesmas características e são utilizados em finalidades apropriadas, uma vez que não podem se equiparar ao papel/papelão novos.

Esses últimos são obtidos a partir da utilização de caixas já usadas (classificadas no capítulo 48 da TIPI) que passam pelo processo de renovação e acondicionamento para posteriormente serem novamente colocadas no mercado (saindo com a mesma classificação fiscal).

O papel novo é utilizado como capa das chapas de papelão ondulado chapas essas que são, na sequência, empregadas na fabricação de caixas. O papel novo também é utilizado como folha externa de sacos de papel multifolhados. Já o papel reciclado é empregado no miolo corrugado das caixas de papelão ou nas folhas centrais dos sacos multifolhados.

Os sacos multifolhados são aqueles aplicados como embalagens de rações, produtos químicos, sementes, carvão vegetal, cimento, cal, argamassa, farinha, etc.

Essas caixas e sacos — produzidos com papel novo e papel reciclado — são empregados pela indústria como embalagens primárias (quando estão em contato direto com o produto, como ocorre com as caixas que embalam eletrodomésticos, cimento, cal, argamassas, etc.) ou secundárias.

A saída desses itens do estabelecimento da Consulente é tributada pelo IPI, na sequência, são utilizados pela indústria como embalagem, em nova saída tributada. Chega ao consumidor, que descarta a embalagem, que é coletada e retoma para ser reaproveitada e ter novo ciclo.

Assim, o papel e papelão usados - aplicados no processo de renovação para produção de "papel reciclado" - é originário da aquisição de caixas que, anteriormente já tendo sido utilizadas como embalagens foram descartadas, sendo coletadas, limpas e separadas, abertas (desfeitas colagens, retirados grampos ou encaixes) e agrupadas em fardos ou blocos de tamanhos variados, chegando dessa forma ao estabelecimento da consulente para a renovação ou acondicionamento.

Ainda que soe repetitivo, e antes de tocar a fundamentação legal, uma explicação preliminar sobre a atividade da Consulente e do funcionamento do mercado de seu produto se faz importante para o correto desenvolvimento de seu raciocínio.

A Consulente fabrica as denominadas "caixas de papelão ondulado", através do processo de reciclagem, onde em seu processo produtivo consiste em reciclar a "caixa de papelão" (produzida em papel ou cartão), ondulá-lo, retomando o mesmo formato da caixa para reutilização.

E, uma vez completado o ciclo de utilização dessa caixa, a mesma retorna à empresa para ser RENOVADA, cujo processo consiste em recolhê-la selecionadamente, e iniciar a sua renovação amolecendo o papelão do qual é formado em água quente, estendê-lo e secá-lo, para então voltar a ondulá-lo,

pintá-lo e recortá-lo, restituindo-lhe a função de "caixa de papelão ondulado", conforme pode se verificar do laudo do seu processo produtivo em anexo.

Ressalta-se neste passo que o papelão que integra o processo produtivo das caixas tem gramatura específica para esse produto e provém exclusivamente de caixa de papelão que retomam ao ciclo da produção de uma nova caixa, por meio da renovação. Trata-se, em verdade de mais uma fonte de renda para as empresas que revendem a caixa para reciclagem.

3. Esclarece que “o que se tem ao final, é a entrada do que se denomina incorretamente ‘aparas de papelão’, mas que se constituem, a rigor, de ‘caixas de papelão ondulado usadas’, resultantes de rígidos processos de seleção e de classificação, e sem o qual, todo o processo de renovação se inviabiliza e não se concretiza”.

4. Reforça que não se trata de aquisição de aparas, mas de caixas de papelão usadas e, por isso, caracteriza-se como um processo de renovação, como tipificado no art. 194 do RIPI/2010 (Decreto nº 7.212/10), *in verbis*:

Art. 194. O imposto incidente sobre produtos usados, adquiridos de particulares ou não, que sofrerem o processo de industrialização, de que trata o inciso V do art. 4º (renovação ou recondicionamento), será calculado sobre a diferença de preço entre a aquisição e a revenda.

5. Conforme a interessada, “trata-se de uma hipótese onde o IPI é calculado sobre o valor agregado, aplicável às situações de industrialização que se caracterizam como “renovação ou reacondicionamento”, consoante inciso V do art. 4º do RIPI/2010.

6. Para a consulente, há uma fronteira tênue na classificação do tipo de industrialização que pratica, se transformação ou renovação / recondicionamento, por isso cuida de esclarecer o assunto, conforme a seguir reproduzido:

Transformação é a obtenção de espécie nova. Bastante válida é a analogia que a transformação é como misturar vários ingredientes num liquidificador e extrair um produto novo, totalmente diferente dos ingredientes originais.

Nesse sentido, a obtenção de papel novo é inegavelmente uma transformação, mas a produção de papel reciclado não parece se encaixar nesse modelo uma vez que o produto é igual aos “ingredientes” sem a obtenção de “espécie nova”.

A renovação ou recondicionamento, segundo o Parecer Normativo n. 437/70 pressupõem que a operação restitua a um produto usado condições de funcionamento como se fosse novo. Não basta que sejam efetuados pequenos consertos, mesmo com substituição de peças.

A diferença substancial entre o inciso I e o inciso V é que no primeiro há obtenção de um novo produto a partir dos “ingredientes” originais. No segundo caso, o produto é o mesmo, colocado novamente em condições de uso.

7. Outrossim, diferencia também duas situações relacionadas às suas atividades, quais sejam, a aquisição de aparas e de caixas usadas:

"Apara" é nome comercial dado a resíduos ou pedaços de tamanhos e formas irregulares de papel, cartão e papelões coletados antes e após sua utilização, escolhidos, selecionados, enfardados ou não, e vendidos usualmente como matéria-prima para fábricas de papel.

Desta forma, aquilo que seria "lixo" para o fabricante de embalagens é matéria prima para a indústria de papel que, através do processo de reciclagem, se alimenta utilizando desses recortes. Ainda que soe repetitivo é importante definir que aparas são sobras (que decorrem do processo de industrialização) dos cortes de acabamento de papel, filmes plásticos, ou papéis já usados e se classificam na posição 47.07 da TIPI.

No entanto, a situação da Consulente parece fugir a esse enquadramento uma vez que entende não adquirir "desperdícios e aparas de papel ou cartão para reciclar", mas sim caixas já usadas classificadas no capítulo 48 da TIPI. Apesar de usadas, continuam a ter a mesma substância, por isso, entende inadmissível a alteração do enquadramento NCM.

Essas caixas usadas passam pelo processo de renovação e recondicionamento para posteriormente serem novamente colocadas no mercado (saindo com a mesma classificação fiscal anterior). Por isso, o processo de reciclagem de aparas e desperdícios difere daquele aplicado pela Consulente que consiste na (renovação e recondicionamento) exercido nos moldes do art. 40, inciso V do RIPI (Decreto nº 7.212/10).

8. Em suma, a reciclagem, na opinião da interessada, não se destina a obter nenhum novo produto, mas a devolver ao material (papel/papelão) condições de ser novamente utilizado. Conclui, assim, "que a saída de seus produtos - naquilo que se refira a renovação ou recondicionamento de caixas de papel e cartão (vulgarmente conhecidos como papelão) - deve ser tributada pelo "valor agregado" segundo a sistemática do art. 194 do RIPI/2010".

9. Em face do exposto, solicita que sejam respondidas as seguintes perguntas:

- 1. A operação de renovação de papel e papelão usados, caracteriza industrialização na modalidade transformação (RIPI/2010, art. 40, inciso 1) ou renovação/recondicionamento?*
- 2. Em relação à tributação desse produto pelo IPI, é correta a apuração da base de cálculo conforme o art. 194 do Regulamento?*

Fundamentos

10. A consulta atende aos requisitos de admissibilidade previstos na IN RFB nº 1.396, de 2013, razão por que é eficaz e deve ser solucionada.

11. Cumpre destacar que o processo de consulta se destina à elucidação quanto à interpretação de dispositivos da legislação tributária, diante de dúvida quanto à sua aplicação a fato concreto. Não se destina, portanto, à convalidação de atos praticados, nem de

quaisquer das afirmativas da consulente, pois isso implicaria em análise de matéria probatória, o que é incompatível com o instituto da consulta.

12. Isto posto, a Solução de Consulta não se presta à análise da exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a propugnar a interpretação da legislação tributária aplicável a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual.

13. O cerne da presente consulta diz respeito ao entendimento da consulente de que a reciclagem de caixas de papelão, que opera em suas instalações industriais, reflete um processo de renovação e recondicionamento, conforme descrito no inciso V, do art. 4º, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (Regulamento do IPI – RIPI/2010), a seguir transcrito:

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou recondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

Grifou-se.

13.1. O objetivo da interessada, com tal caracterização, é utilizar como base de cálculo do IPI, o que está definido no art. 194 do mesmo Decreto, que diz o seguinte:

*Art. 194. O imposto incidente sobre produtos usados, adquiridos de particulares ou não, que sofrerem o processo de industrialização, **de que trata o inciso V do***

art. 4º (renovação ou recondicionamento), será calculado sobre a diferença de preço entre a aquisição e a revenda (Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 7º).

Grifou-se.

14. Pois bem, de acordo com a legislação, a modalidade de industrialização denominada recondicionamento ou renovação, prevista no art. 4º, inciso V, do RIPI/2010, acima transcrito, é aquela que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renova ou restaura o produto para ser utilizado. De acordo com o item 3 do Parecer Normativo CST nº 214, de 1972 (publicado no DOU de 15/02/1973), tal operação restitui ao produto condições de funcionamento como se fosse novo. Vale dizer, o produto resultante do processo industrial é exatamente o mesmo do início do processo, mantendo, inclusive, sua identidade original, isto é, o produto inicial não é transformado em outro, mas, sim, restaurado para os fins que lhe são próprios.

15. Depreende-se, assim, que a modalidade de industrialização prevista no art. 4º, inciso V, do RIPI/2010 pressupõe, necessariamente, uma identidade do produto antes e depois da industrialização realizada. Ou seja, é o mesmo produto adquirido de terceiros (e não um novo produto obtido, ainda que da mesma espécie, ou similar) que, após a industrialização realizada, deverá ser recolocado no mercado para revenda, como produto usado, recondicionado.

16. Aplicando-se tais conceitos ao processo produtivo descrito pela interessada - amolecer o papelão em água quente, estendê-lo, secá-lo, voltar a ondulá-lo, pintá-lo e recortá-lo - constata-se que as operações delineadas não constituem *recondicionamento ou renovação*, uma vez que o produto inicial se transforma em produto intermediário para posterior produção de caixas de papelão de maneira indistinta, perdendo sua identidade.

16.1. A apresentação da interessada em seu sítio da Internet - onde há até mesmo um vídeo promocional mostrando a fabricação das chapas e embalagens de papel e papelão - revela um grandioso processo automatizado que resulta em produtos padronizados, em que seria impossível manter-se a identidade do produto inicial, ainda que, eventualmente, o produto inicial e o produto final possam pertencer a mesma categoria de bens.

16.2. A título de comparação, com o fim de apoio à elucidação da questão posta, a recauchutagem de pneus usados, típico processo de renovação, não destrói a estrutura do produto inicial, pois é sobre ela que se agregam materiais que permitirão ao mesmo pneu voltar a ter condições de uso. Tais pneus não se convertem em massa genérica de borracha, isto é, matéria prima indiferenciada para transformação. Ato contínuo, mesmo após a recauchutagem, mantém sua natureza de produto pneu, preservando sua estrutura e formato.

16.3 De forma diversa, no desenrolar do processo produtivo desenvolvido pela consulente sobre os materiais que informa processar, não se obtém os mesmos produtos que ingressaram em sua linha de produção, ao contrário, os produtos resultantes passam à

condição de matérias primas e/ou produtos intermediários para fabricação de **novas** caixas de papelão, dentre outras possíveis aplicabilidades.

17. Portanto, o processo produtivo descrito pela Interessada não corresponde à operação de renovação ou recondicionamento prevista no art. 4º, V, do RIPI/2010 e, conseqüentemente, não se aplica ao seu produto final o cálculo do imposto contido no art. 194 desse mesmo decreto.

18. De outro lado, o processo industrial de transformação é exercido sobre matérias-primas, ou sobre produtos intermediários, e dele resulta um produto de espécie nova, diversa da matéria-prima ou do produto intermediário utilizados. Ora, no processo descrito pela consultante, o papelão usado que foi recolhido e reciclado, convertido em produto intermediário, irá, por fim, transmutar-se em produto final distinto do original, caracterizando-se como industrialização na modalidade de transformação.

Conclusão

19. À vista do exposto, responde-se à consultante que:

19.1. Apesar de ser um processo de industrialização sujeito à incidência do IPI, a reciclagem de caixas de papelão já utilizados, dando origem a novas caixas de papelão ondulado, não se enquadra na modalidade renovação ou recondicionamento;

19.2. O processo produtivo descrito pela consultante caracteriza-se como industrialização na modalidade de transformação;

19.3. A base de cálculo do IPI prevista no art. 194 do RIPI (diferença de preço entre a aquisição e a revenda de produtos usados) só se aplica a produtos resultantes de processo de renovação ou recondicionamento.

Encaminhe-se ao Coordenador da Cotri.

Assinado digitalmente

ALDENIR BRAGA CHRISTO

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Divisão de Tributação da 2ª RF

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

Assinado digitalmente
SANDRO DE VARGAS SERPA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri/Substituto

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

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