



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10882.907062/2011-81
ACÓRDÃO	3002-004.353 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HENKEL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 01/07/2009

NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO. INOCORRÊNCIA. FUNDAMENTAÇÃO SUFICIENTE.

O acórdão proferido pela DRJ enfrenta todas as teses de defesa articuladas na Manifestação de Inconformidade. A circunstância de o julgador não ter analisado cada operação individualmente não configura omissão invalidante, pois a questão controversa é plenamente de direito (conceito de material de embalagem ressarcível). O art. 489 do CPC não tem aplicação direta no processo administrativo fiscal, e a decisão recorrida contém fundamentação adequada e coerente para sustentar o resultado.

MATERIAL DE EMBALAGEM. CONCEITO. DISTINÇÃO ENTRE ACONDICIONAMENTO DE TRANSPORTE E DE APRESENTAÇÃO.

O creditamento de IPI sobre material de embalagem, nos termos do art. 164, inciso I, do RIPI/2002 (Decreto no 4.544/2002), e do art. 11 da Lei no 9.779/1999, pressupõe que o material seja empregado na industrialização do produto. A legislação de regência, nas artes. 4o, IV, e 6o do RIPI/2002, distingue o acondicionamento de apresentação - que caracteriza industrialização e gera crédito - do acondicionamento de transporte - que não caracteriza industrialização e, portanto, não gera crédito.

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT No 220/2019. INAPLICABILIDADE AO CASO CONCRETO. ÔNUS DE IDENTIFICAÇÃO PERMANECE COM O CONTRIBUINTE.

A SC COSIT no 220/2019 esclarece que os conceitos do art. 6o do RIPI/2010 disciplinam a incidência do IPI sobre os produtos acondicionados, e não o direito ao crédito do adquirente do material de embalagem.

PARECER NORMATIVO CST No 217/1972. COLAS E MATERIAIS ADESIVOS COMO MATERIAL DE EMBALAGEM. INSUFICIÊNCIA DO ENQUADRAMENTO GENÉRICO.

O PN CST no 217/1972 reconhece que colas, arames, fitas gomadas e materiais similares constituem material de embalagem quando destinados ao acondicionamento de produtos tributados. Não demonstração de que os adesivos glosados foram empregados no acondicionamento de apresentação de seus produtos, e não no transporte dos produtos acabados.

ERRO NO CFOP. IMPOSSIBILIDADE DE INVOCAÇÃO DO PRÓPRIO ERRO.

Os CFOPs utilizados nas entradas dos materiais glosados são declarações do próprio contribuinte em sua escrituração fiscal. A invocação de eventual erro de enquadramento no CFOP, sem a correspondente retificação dos livros fiscais e da PERDCOMP, não pode ser admitida como fundamento para a obtenção de crédito.

VERDADE MATERIAL E FORMALISMO MODERADO. PRINCÍPIOS QUE NÃO SUBSTITUEM O ÔNUS DA PROVA.

Os princípios da verdade material e do formalismo moderado norteiam o processo administrativo fiscal, mas não implicam a inversão do ônus da prova nem a dispensa de produção de evidências pelo contribuinte que postula ressarcimento.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

Não se justifica a conversão do julgamento em diligência quando a questão e predominantemente de direito (conceito de material de embalagem ressarcível e ônus da prova do contribuinte) e a lacuna probatória e imputável ao próprio contribuinte. A diligência não é instrumento de suprir deficiência probatória do requerente, mas de esclarecer fatos que a própria autoridade julgadora considere obscuros.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

ADRIANO MONTE PESSOA – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Presidente

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros Adriano Monte Pessoa, Ana Paula Pedrosa Giglio (substituto[a] integral), Gisela Pimenta Gadelha, Neiva Aparecida Baylon, Renata Casorla Mascarenas, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntario interposto por HENKEL LTDA (CNPJ 02.777.131/0001-05), sediada em Itapevi/SP, com fundamento no art. 33 do Decreto no 70.235/1972, em face do Acórdão no 11-66.041, proferido pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife (DRJ/REC), que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada contra o Despacho Decisório nº 022406643, emitido em 04/05/2012 pela Delegacia da Receita Federal em Jundiaí/SP.

O Despacho Decisório homologou parcialmente a compensação declarada pela Recorrente no PER/DCOMP no 10710.59398.161009.1.1.01-6239, transmitido em 16/10/2009, por meio do qual pleiteou o reconhecimento de saldo credor de IPI acumulado no 3º trimestre-calendário de 2009, no valor de R\$ 530.297,31, utilizado para compensar débitos de COFINS na DCOMP no 03169.13672.191009.1.3.01-3670.

O Fisco reconheceu apenas R\$ 485.117,40, não homologando a diferença de R\$ 45.179,91, o que gerou exigência de principal acrescida de multa de R\$ 9.035,98 e juros de R\$ 11.733,22. O não reconhecimento dos créditos fundou-se em dois motivos: a constatação de que o saldo credor passível de ressarcimento era inferior ao pleiteado; e glosa de créditos considerados indevidos, em procedimento fiscal, correspondentes a materiais classificados como embalagens de transporte de produtos acabados, cujo levantamento foi realizado com base em demonstrativo elaborado e fornecido pelo próprio contribuinte, intitulado **"Crédito do IPI sobre materiais de embalagem utilizados no transporte de produtos acabados"**.

Cientificada do encerramento da ação fiscal em 10/04/2012, a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade em 10/05/2012, que foi julgada improcedente pelo Acórdão no 11-66.041 da DRJ/REC. Inconformada, interpôs o presente Recurso Voluntario, protocolado em 27/03/2020, com as seguintes teses:

Preliminarmente, arguiu a nulidade do Acórdão no 11-66.041 por ausência de enfrentamento das razões de mérito da Manifestação de Inconformidade, com violação dos arts. 31 e 32 do Decreto no 70.235/1972 e do art. 489 do CPC, eis que a DRJ não analisou o mérito da origem do crédito nem as alegações de cerceamento do direito de defesa.

No mérito, aduziu que a DRJ utilizou por analogia Solução de Consulta relativa ao PIS/COFINS (DISIT/SRRF05 n. 26/2010) para fundamentar decisão sobre IPI, o que configura erro grosseiro; o direito ao crédito encontra fundamento no art. 11 da Lei no 9.779/1999 e no art. 256, §2º, do Decreto no 7.212/2010 (RIPI); todos os materiais glosados se enquadram como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem aplicados na industrialização; a autoridade fiscal glosou os créditos sem apresentar qualquer detalhe ou enfrentamento das operações individualmente, valendo-se de justificativas genéricas; o acórdão recorrido replicara o mesmo vício; o acondicionamento/reacondicionamento constitui modalidade de industrialização nos termos do art. 4º, IV, do RIPI, sendo imprescindível que as embalagens integrem os produtos comercializados pela Recorrente, posto que os adesivos industriais não podem ser comercializados sem o respectivo acondicionamento; os produtos glosados enquadram-se no conceito de "material de embalagem" ensejador de crédito de IPI, amparado pela SC COSIT no 220/2019 e pelo PN CST no 217/1972, que expressamente reconhece que colas constituem material de embalagem; a própria Receita Federal, de forma contraditória, admitiu créditos desses mesmos produtos em outros pedidos de ressarcimento formulados pela Recorrente; o eventual erro no código CFOP das operações não tem o condão de afastar a materialidade do crédito, que deve ser auferida com base na efetiva natureza, destinação e utilidade dos produtos dentro do ciclo produtivo; a documentação adicional (Doc. 01) demonstra a natureza e destinação dos produtos como material de embalagem, com pleno amparo no Regulamento do IPI.

Por fim, alega que o princípio da verdade material impõe o reconhecimento do crédito, devendo prevalecer a essência sobre a forma; e alternativamente, requer a baixa dos autos em diligência para apuração da materialidade do crédito, a luz de toda a documentação juntada, para ao final, requerer o provimento integral do Recurso ou, subsidiariamente, a baixa em diligência.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **ADRIANO MONTE PESSOA**, Relator

I - Da Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo. Consta-se que a Recorrente teve acesso ao teor do Acórdão no 11-66.041 em 06/03/2020 e que o presente recurso foi protocolado em 19/03/2020, dentro do prazo de trinta dias previsto no art. 33 do Decreto no 70.235/1972.

Preenchidos os demais requisitos formais, dele se conhece.

II - Da Preliminar: Nulidade do Acórdão Recorrido por Ausência de Fundamentação:

A Recorrente suscita, em caráter preliminar, a nulidade do Acórdão no 11-66.041, por duas razões: ausência de enfrentamento das razões de mérito da Manifestação de Inconformidade; e ocorrência de cerceamento do direito de defesa, em virtude da falta de documentação detalhada pela fiscalização. Nenhuma das duas razões tem procedência.

O art. 31 do Decreto no 70.235/1972 exige que a decisão contenha "fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como as razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências."

A norma, todavia, não exige que cada argumento do contribuinte seja respondido individualmente, mas que a decisão contenha fundamentação suficiente para sustentar o resultado.

A leitura do Acórdão no 11-66.041 revela que a DRJ/REC enfrentou, com a devida fundamentação, todas as três teses centrais da Manifestação de Inconformidade: quanto a nulidade do Termo de Constatação Fiscal por desatendimento do art. 142 do CTN, a DRJ concluiu que o Termo descreveu clara e suficientemente os elementos da infração, com indicação precisa do fundamento legal aplicável; quanto ao uso de legislação revogada (Decreto no 4.544/2002), a DRJ esclareceu que esse regulamento estava plenamente em vigor na data dos fatos geradores, tendo sido revogado apenas com o RIPI regulamentado pelo Decreto no 7.212/2010; e quanto ao mérito das glosas de embalagem, a DRJ aplicou os arts. 4º, IV, e 6º do RIPI/2002, concluindo que a Recorrente não demonstrou que as embalagens eram de apresentação e não de transporte.

O fato de o colegiado não ter analisado operação a operação não configura omissão invalidante, pois questão controversa é de natureza predominantemente jurídica (qual o conceito de material de embalagem ressarcível de IPI e quem tem o ônus de prová-lo), não de análise fática particularizada de cada nota fiscal.

A invocação do art. 489, § 1º, do CPC é inapropriada, vez que essa norma processual civil tem aplicação subsidiária e condicionada ao processo administrativo fiscal, regido precipuamente pelo Decreto no 70.235/1972.

Ainda que se admitisse a incidência do dispositivo, o art. 489, § 1º, IV, do CPC não exige resposta exaustiva a todos os argumentos, mas apenas o enfrentamento daqueles "capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador."

A DRJ enfrentou exatamente os argumentos que poderiam, em tese, alterar o resultado, isto é, a validade formal do Termo de Constatação e o conceito jurídico de embalagem ressarcível. O argumento de "ausência de enfrentamento" não se sustenta diante da leitura integral do acórdão recorrido.

A Recorrente afirma que a autoridade fiscal não disponibilizou documentação detalhada justificando o indeferimento de cada crédito, o que teria cerceado o seu direito de defesa.

O argumento não prospera.

O Termo de Constatação Fiscal de fls. 197 e seguintes identificou com precisão o universo dos créditos glosados, circunscrevendo-os àqueles correspondentes a códigos CFOP de entradas de produtos classificados como embalagens de acondicionamento de transporte de produtos acabados, com base no demonstrativo denominado "**Crédito do IPI sobre materiais de embalagem utilizados no transporte de produtos acabados**", elaborado pelo próprio contribuinte e por ele fornecido a autoridade fiscal.

Portanto, o fundamento das glosas estava inteiramente contido no próprio documentário produzido pela Recorrente, e não em documentos que lhe fossem externos ou inacessíveis. Não há como alegar desconhecimento dos critérios da glosa quando o critério foi exatamente a classificação que o próprio contribuinte atribuiu a seus créditos em seu próprio demonstrativo.

O cerceamento do direito de defesa pressupõe que a parte seja impedida de conhecer os fundamentos da decisão que lhe é desfavorável e de exercer a ampla defesa em razão dessa ignorância. Não é o caso.

A Recorrente conhecia os critérios da glosa desde a fase administrativa inicial e teve plenas condições de apresentar, em todos os atos processuais, documentação contrária a classificação fiscal. Optou, em vez disso, por questionar juridicamente o conceito de material de embalagem aplicável.

Rejeita-se, pois, a preliminar de nulidade.

III. Do Mérito

III.1. - Do Uso da Solução de Consulta Relativa ao PIS/COFINS

A Recorrente sustenta que a DRJ teria cometido erro grosseiro ao utilizar, por analogia, a Solução de Consulta DISIT/SRRF05 no 26/2010, relativa ao PIS/COFINS, para fundamentar uma decisão sobre IPI. O argumento parte de uma leitura equivocada do acórdão recorrido.

O excerto do Acórdão no 11-66.041 que a Recorrente transcreve é o seguinte:

"Depreende-se da leitura dos dispositivos, que é cristalino o tratamento tributário diferenciado dado as embalagens de transporte e os requisitos que estas devem possuir. Havendo norma específica quanto a matéria, despicienda a análise da Consulta DISIT/SRRF05 no 26/2010, relativa a PIS/COFINS."

A leitura integral e contextualizada desse trecho revela exatamente o oposto do que a Recorrente afirma, pois a DRJ NÃO utilizou a SC para fundamentar sua decisão. Ao contrário, expressamente a afastou ("despicienda a análise"), justamente por existir norma específica de IPI

que regula a matéria. O acórdão fundamentou-se exclusivamente na legislação própria do IPI, especificamente, nos arts. 4º, IV, e 6º do Decreto no 4.544/2002 (RIPI/2002).

A circunstância de a Recorrente ter invocado essa SC na sua Manifestação de Inconformidade como fundamento para a sua tese não obrigava a DRJ a acatá-la; ao contrário, a DRJ esclareceu, corretamente, que a SC era inaplicável por versar sobre tributo diverso.

O argumento não goza de sustentação fática.

Nega-se, assim, provimento a essa tese.

III.2. - Do Fundamento Legal: Art. 11 da Lei no 9.779/99 e Art. 256 do RIPI

A Recorrente alega que todos os materiais cujos créditos foram glosados se enquadram como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, aplicados na industrialização, nos termos do art. 11 da Lei no 9.779/1999 e do art. 256, § 2º, do Decreto no 7.212/2010 (RIPI/2010).

O argumento incorre em erro de premissa. A questão controversa não é se os produtos adquiridos pela Recorrente são, em abstrato, matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem.

É questão pacífica que adesivos industriais são materiais que podem ser empregados em processos produtivos. A questão é outra e mais específica, consistindo em verificar se esses materiais específicos, no caso concreto, foram empregados na industrialização - mais precisamente no acondicionamento de apresentação dos produtos da Recorrente - ou foram empregados no transporte dos produtos acabados.

A legislação de regência é inequívoca. O art. 164, inciso I, do RIPI/2002 (equivalente ao art. 226, I, do RIPI/2010) admite o crédito de IPI decorrente de "matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados."

O art. 4º, IV, do mesmo Regulamento define industrialização como a operação 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."

O art. 6º, I, define como acondicionamento para transporte "o que se destinar precipuamente a tal fim."

Portanto, o crédito de IPI sobre material de embalagem é condicional, pois somente gera crédito o material empregado no acondicionamento de apresentação do produto, e não gera crédito o material empregado no acondicionamento de transporte.

A questão de qual das hipóteses ocorreu no caso concreto é um fato que deve ser provado pelo contribuinte, pois é ele quem postula o ressarcimento. A mera invocação do texto

legal, sem demonstração de que os materiais glosados foram usados em acondicionamento de apresentação, não basta.

III.3. - Da Ausência de Análise da Operação pelo Fisco e pela DRJ

A Recorrente critica a autoridade fiscal e a DRJ por não terem analisado, nem sequer por amostragem, cada uma das operações cujos créditos foram glosados. Sustenta que as justificativas apresentadas são genéricas e aplicáveis a qualquer situação. A crítica não tem amparo nos fatos do processo.

A glosa não foi realizada de forma aleatória ou com base em critério genérico. Foi realizada com base no próprio demonstrativo da Recorrente, que classificou os créditos glosados como derivados de "**materiais de embalagem utilizados no transporte de produtos acabados.**" Essa classificação foi feita pela Recorrente, não pela fiscalização. A autoridade fiscal simplesmente utilizou os dados declarados pelo próprio contribuinte para identificar quais créditos não se enquadrariam no conceito de material de embalagem para fins de industrialização.

Nessa perspectiva, a glosa não foi genérica, mas específica e diretamente baseada na classificação que o próprio contribuinte atribuiu a seus créditos. Se essa classificação estava equivocada, caberia à Recorrente demonstrá-lo com documentação que evidenciasse a verdadeira destinação de cada operação glosada, o que não foi feito.

A ausência de análise operação a operação pela fiscalização se explica justamente porque o universo dos créditos glosados foi delimitado pelo próprio contribuinte no seu demonstrativo. Não era necessária uma investigação operação a operação quando foi o próprio declarante quem os identificou como transporte.

III.4. Do Acondicionamento como Industrialização: Indispensabilidade das Embalagens para os Adesivos

A Recorrente sustenta que o acondicionamento e modalidade de industrialização (art. 4º, IV, do RIPI), e que os adesivos industriais não podem ser comercializados sem as respectivas embalagens, as quais seriam, portanto, parte integrante dos produtos. Logo, o acondicionamento realizado caracterizaria sempre industrialização de apresentação.

O argumento não procede por duas razões.

A primeira é jurídica, eis que a legislação do IPI não condiciona a natureza do acondicionamento (apresentação x transporte) à indispensabilidade das embalagens para a comercialização do produto. Quase todos os produtos industriais necessitam de algum tipo de embalagem para serem comercializados, desde commodities até produtos de alto valor agregado.

A indispensabilidade da embalagem é, portanto, um critério indistinto que se aplica a praticamente todos os produtos, e não pode, por isso, ser o critério jurídico determinante para definir se o acondicionamento é de apresentação (gerando crédito) ou de transporte (não gerando crédito). O critério legal pertinente consiste na destinação precípua do acondicionamento, ao acondicionar o produto para apresentação ao consumidor, ou apenas para sua remessa logística.

A segunda razão é fática, pois mesmo que se admitisse a indispensabilidade como critério relevante, a Recorrente não demonstrou que as embalagens especificamente glosadas, identificadas por ela própria como utilizadas no transporte de produtos acabados, eram embalagens de apresentação.

A classificação feita pela Recorrente no seu próprio demonstrativo contradiz essa tese. Se as embalagens fossem de apresentação, não teria sido a Recorrente a classificá-las, no seu próprio demonstrativo, como "materiais de embalagem utilizados no transporte de produtos acabados."

III.5. Da Solução de Consulta COSIT No 220/2019 e do Parecer Normativo CST No 217/1972

A Recorrente invoca a SC COSIT n. 220/2019 e o PN CST n. 217/1972 para sustentar que os materiais glosados, colas e adesivos (NCM 3506), constituem "material de embalagem" para fins de creditamento de IPI.

Nenhum dos dois argumentos é suficiente para afastar a glosa.

A SC COSIT no 220/2019 esclarece que, para efeitos do crédito de IPI previsto no art. 226, inciso I, do RIPI/2010, "constitui material de embalagem qualquer produto que deva ser empregado na embalagem ou acondicionamento de produtos tributados."

Esclarece, ainda, que "os conceitos dispostos no art. 6º do RIPI/2010 não dizem respeito as normas que regem o direito do contribuinte do IPI de registrar, na escrita fiscal, o crédito do IPI relativo as aquisições de materiais de embalagem, quando da entrada destes no seu estabelecimento, mas, sim, dizem respeito a incidência ou não do IPI sobre os produtos que forem acondicionados pelo estabelecimento."

Esse entendimento merece análise cuidadosa, pois pode, à primeira vista, parecer que a distinção entre embalagem de transporte e de apresentação (arts. 4º, IV, e 6º do RIPI) seria irrelevante para o creditamento. Entretanto, essa interpretação seria excessivamente ampla e contrária ao texto expresso do art. 164, inciso I, do RIPI/2002 e do art. 226, inciso I, do RIPI/2010, que condicionam o crédito ao emprego do material "na industrialização."

A ressalva do art. 4º, IV, que exclui do conceito de industrialização o acondicionamento destinado apenas ao transporte, é inerente ao próprio conceito legal de industrialização, que é o pressuposto do crédito. Portanto, o material empregado no acondicionamento que não caracteriza industrialização (por ser apenas de transporte) não pode gerar crédito, independentemente de ser "material de embalagem" em sentido amplo.

Ademais, a própria SC COSIT no 220/2019 ressalva que "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."

Essa identificação, que a SC atribui ao contribuinte, foi exatamente o que a Recorrente não realizou no caso concreto, ao classificar os materiais como utilizados no transporte

(no seu próprio demonstrativo) e não produzir a prova da sua destinação ao acondicionamento de apresentação.

Por sua vez, o PN CST no 217/1972, ao listar exemplos de materiais que constituem "material de embalagem" para fins de creditamento de IPI, menciona expressamente colas, arames, fitas gomadas e barbantes. A Recorrente extrai dessa listagem a conclusão de que os adesivos glosados, que são, em sua natureza, colas e substâncias adesivas, necessariamente geram crédito de IPI.

O argumento, porém, confunde a natureza genérica do produto (cola enquanto material de embalagem) com a sua destinação no caso concreto (distinguir se essa cola específica foi empregada no acondicionamento de apresentação ou no acondicionamento de transporte).

O PN não suprime a necessidade de verificar a destinação concreta do material. Ao contrário, o próprio PN afirma que "a qualificação de um produto como material de embalagem só pode ser determinada pela destinação." A destinação é, portanto, o critério primordial, e foi exatamente sobre a destinação que a prova dos autos se revelou deficiente.

Acrescente-se que o PN CST no 217/1972 foi editado em contexto normativo anterior ao atual regramento do RIPI e deve ser lido em harmonia com as arts. 4º, IV, e 6º do Regulamento vigente à época dos fatos (Decreto no 4.544/2002), que estabelecem a ressalva do acondicionamento de transporte.

A referência do PN a "inclusive embalagem externa, para transporte, contendo produtos por outro modo acondicionados" deve ser entendida em seu contexto específico, tratando-se de embalagem externa adicional que contém produtos que já estão acondicionados em embalagem de apresentação. Tal situação não equivale a dizer que toda embalagem de transporte, indistintamente, gera crédito de IPI.

III.6. Da Suposta Contradição da Receita Federal: Admissão de Créditos em Outros Períodos

A Recorrente afirma que a Receita Federal teria admitido créditos dos mesmos produtos em outros pedidos de ressarcimento por ela formulados, o que demonstraria a procedência do seu pleito no presente caso.

O argumento não pode ser acolhido.

Em primeiro lugar, a alegação não está instruída nos autos com qualquer documentação que comprove concretamente a admissão de créditos dos mesmos produtos em outros períodos.

Não foram juntados cópias dos despachos decisórios de outros PER/DCOMPs que teriam admitido tais créditos, demonstrativos comparativos entre as operações admitidas e as glosadas no presente caso, qualquer elemento que permita aferir se os créditos supostamente admitidos diziam respeito aos mesmos CFOPs, as mesmas operações e as mesmas circunstâncias fáticas ora examinadas.

Em segundo lugar, mesmo que tal admissão houvesse ocorrido, isso não vincularia automaticamente a autoridade no presente caso. A homologação de compensações é procedimento de análise individual de cada PER/DCOMP, condicionado as circunstâncias específicas declaradas pelo contribuinte.

A inconsistência ou variação entre períodos pode refletir, entre outras razões, diferença nas classificações CFOP declaradas, diferença nos demonstrativos juntados, ou simples ausência de análise mais rigorosa em períodos anteriores.

A admissão prévia não constitui preclusão nem vincula o Fisco a adotar o mesmo entendimento em períodos posteriores, especialmente quando o critério jurídico aplicável não foi alterado.

O argumento, portanto, há de ser rejeitado.

III.7. Do Erro no Código CFOP e da Materialidade do Crédito

A Recorrente sustenta que o eventual erro no código CFOP das operações não tem o condão de afastar a materialidade do crédito, que deve ser auferida com base na efetiva natureza, destinação e utilidade dos produtos dentro do ciclo produtivo. O argumento está parcialmente correto em sua premissa jurídica, mas não beneficia a Recorrente no caso concreto.

É verdade que o erro de classificação no CFOP, por si só, não é motivo automático e suficiente para a glosa do crédito. A materialidade do crédito, isto é, a efetiva ocorrência das operações de entrada dos insumos, não pode ser negada apenas porque o contribuinte utilizou um código CFOP incorreto. Até aqui, a premissa da Recorrente está correta.

Ocorre que o presente caso tem uma peculiaridade determinante, o critério da glosa não foi o CFOP em si, mas o próprio demonstrativo elaborado pelo contribuinte, que classificou os materiais como utilizados no transporte de produtos acabados.

O CFOP foi utilizado como elemento de identificação das operações no universo declarado pelo contribuinte, mas o fundamento jurídico da glosa foi a constatação de que tais materiais não se enquadrariam no conceito de material de embalagem empregado na industrialização, por serem destinados ao transporte, classificação esta derivada do próprio demonstrativo do contribuinte.

Portanto, para que o argumento da "materialidade sobre a formalidade" prosperasse, seria necessário que a Recorrente demonstrasse, com prova concreta, que a classificação constante de seu próprio demonstrativo estava equivocada e que os materiais, na realidade, eram empregados no acondicionamento de apresentação.

Todavia, essa prova não foi produzida em nenhuma fase do processo.

III.8. Da Documentação Adicional (Doc. 01)

A Recorrente juntou ao Recurso Voluntário documentação adicional (Doc. 01), consistente em tabela com as classificações NCM e as alíquotas de IPI dos produtos cujos créditos

foram glosados. Sustenta que essa documentação demonstra, de forma imediata, tratar-se de materiais de embalagem aptos a gerar crédito de IPI.

A documentação, porém, se revela insuficiente para o fim almejado. A tabela de NCM e alíquotas informa dados sobre os próprios produtos comercializados pela Recorrente (adesivos industriais, classificados principalmente na NCM 3506), mas não demonstra a destinação concreta desses produtos no processo produtivo. A questão não é se os adesivos (NCM 3506) são ou não material de embalagem em abstrato, isso pode até ser admitido. A questão é se esses adesivos específicos foram empregados no acondicionamento de apresentação dos produtos da Recorrente ou no acondicionamento de transporte.

Para responder a essa questão, seriam necessários documentos que evidenciassem como, em quais etapas do processo produtivo, e com que finalidade esses adesivos foram utilizados, por exemplo, laudos técnicos descrevendo o processo de acondicionamento, especificações dos recipientes selados pelos adesivos, demonstração de que os recipientes assim selados são as embalagens primárias nas quais os adesivos da Recorrente são comercializados, e não apenas containers de transporte. Nenhum desses elementos foi juntado.

A apresentação de classificações NCM e alíquotas, por si só, não preenche essa lacuna probatória.

III.9. Do Princípio da Verdade Material e do Formalismo Moderado

A Recorrente invoca o princípio da verdade material e o formalismo moderado para sustentar que o reconhecimento do crédito deve prevalecer, destacando diversos precedentes deste Conselho que valorizam a busca pela realidade dos fatos sobre excessos formais. Os princípios invocados são relevantes e orientam o processo administrativo fiscal, mas sua aplicação ao caso concreto não conduz ao resultado pretendido pela Recorrente.

O princípio da verdade material norteia a atuação do julgador e das partes no sentido de buscar a realidade dos fatos, mas não implica a inversão do ônus da prova. Em processos de ressarcimento de crédito tributário, o ônus de demonstrar a legitimidade e a materialidade do crédito é do contribuinte, quem postula o benefício. O julgador pode e deve buscar a verdade material, mas não pode substituir-se ao contribuinte na produção de prova que este deveria ter apresentado.

Os precedentes invocados pela Recorrente tratam de situações em que havia prova relevante a ser avaliada, erro de fato comprovado em diligência, documentação contábil suficiente para demonstrar o crédito, etc.

No presente caso, a situação se mostra diversa, pois não há prova concreta que o julgador possa valorizar para reconhecer a destinação dos materiais ao acondicionamento de apresentação.

A Recorrente não juntou laudos técnicos, não demonstrou o processo produtivo, não apresentou documentos que identifiquem as embalagens de apresentação confeccionadas

com os adesivos glosados. O princípio da verdade material pressupõe que exista alguma verdade material a ser aferida nos autos, porém, quando há lacuna probatória, o referido princípio não supre a ausência de evidências.

O formalismo moderado, por sua vez, favorece o administrado em relação a excessos burocráticos de forma que não prejudiquem o direito material. Não é aplicável para dispensar o contribuinte de demonstrar o requisito substantivo do crédito que pleiteia.

Desse modo, o argumento deve ser rejeitado.

III.10. Do Pedido de Diligência

Subsidiariamente, a Recorrente requer que o julgamento seja convertido em diligência para que a autoridade fiscal competente apure a materialidade do crédito pleiteado, à luz da documentação nova juntada ao recurso.

O pedido deve ser indeferido.

A diligência no processo administrativo fiscal (art. 29 do Decreto no 70.235/1972) é instrumento destinado a esclarecer fatos necessários ao julgamento que a própria autoridade julgadora considere obscuros ou insuficientemente esclarecidos pelos elementos dos autos. Não é instrumento de suprir deficiência probatória imputável ao contribuinte que deixou de produzir a prova que lhe competia.

No presente caso, o processo tramita há mais de 8 anos na esfera administrativa. A Recorrente teve plena oportunidade de produzir prova da destinação dos materiais glosados, na fase de fiscalização, quando poderia ter questionado a classificação e apresentado documentação técnica; na Manifestação de Inconformidade, quando deveria ter instruído sua defesa com documentação específica; e no presente Recurso Voluntário, ocasião em que juntou apenas tabela de NCM insuficiente para o fim pretendido.

A questão não é fática e obscura, mas juridicamente definida (qual o conceito de material de embalagem ressarcível) e categoricamente estabelecida (o próprio contribuinte classificou os materiais como transporte em seu demonstrativo).

O que resta é a ausência de contraprova suficiente, imputável exclusivamente à Recorrente. Converter o julgamento em diligência nessa situação seria, na prática, conceder uma oportunidade adicional de produção probatória que a parte não aproveitou nas oportunidades anteriores, o que não é o escopo do instituto da diligência no processo administrativo fiscal.

Indefere-se, pois, o pedido de diligência.

IV - Da Conclusão

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar e, no mérito, por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo integralmente o Acórdão no 11-66.041 da DRJ/REC e o crédito tributário constituído no valor de R\$ 45.179,91, acrescido dos encargos legais.

ACÓRDÃO 3002-004.353 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 10882.907062/2011-81

Assinado Digitalmente

ADRIANO MONTE PESSOA

DOCUMENTO VALIDADO