



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.725039/2011-61
RESOLUÇÃO	3402-004.340 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	K/E LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência para que a unidade de origem: **(i)** identifique e discrimine as operações de saída incluídas na base de cálculo do lançamento, segregando-as entre: **a)** saídas de mercadorias de procedência estrangeira; **b)** saídas de mercadorias adquiridas no mercado interno; **c)** remessas e demais saídas não definitivas, com indicação das que tiveram retorno comprovado; **(ii)** proceda à conferência da correção aritmética das bases mensais utilizadas, esclarecendo eventuais divergências entre os valores considerados no lançamento e os valores constantes dos documentos fiscais oficiais, inclusive nos períodos em que a base apurada supera o total das saídas declaradas; **(iii)** verifique, com base nos documentos fiscais e contábeis disponíveis, a existência de mercadorias adquiridas no mercado interno nos períodos fiscalizados, indicando os valores correspondentes e sua eventual inclusão na base de cálculo do IPI-revenda; **(iv)** informe quais notas fiscais ao consumidor foram submetidas ao arbitramento da base de cálculo, os valores mensais envolvidos e a inexistência ou existência de elementos que permitam a identificação da natureza das mercadorias nelas constantes; **(v)** avalie a viabilidade técnica de apuração proporcional para a segregação entre mercadorias importadas e mercadorias adquiridas no mercado interno, indicando a metodologia adotável e os impactos na base de cálculo; **(vi)** apresente, se for o caso, nova apuração do crédito tributário, com a exclusão das operações não sujeitas à incidência do IPI-revenda e com os reflexos correspondentes no imposto, na multa e nos juros; e **(vii)** intime a Recorrente para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias. Concluída a diligência, com ou sem resposta da parte, retornem os autos a este colegiado para julgamento.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros Anselmo Messias Ferraz Alves, Cynthia Elena de Campos, José de Assis Ferraz Neto, Laércio Cruz Uliana Junior (substituto integral), Mariel Orsi Gameiro e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o **Acórdão nº 01-37.048**, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém (PA), que por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 2006, 2007

Ementa:

IPI NA SAÍDA DE ESTABELECIMENTO EQUIPARADO A INDUSTRIAL. INCIDÊNCIA DO IPI. É suficiente a ocorrência de qualquer dos fatos previstos no art. 46 do CTN com produtos industrializados para atrair a incidência do IPI, sendo desnecessário, para efeito de incidência do imposto na SAÍDA do importador, que tenha havido operação de industrialização posteriormente ao desembaraço aduaneiro do produto.

MULTA DE OFÍCIO SOBRE IPI NÃO LANÇADO COM COBERTURA DE CRÉDITO. A simples falta de lançamento do imposto na nota fiscal, independentemente de o imposto não lançado estar ou não coberto por eventuais créditos, é circunstância fática suficiente para a aplicação da multa de ofício prevista na legislação de regência.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem descrever os fatos ocorridos até aquele momento, reproduzo o relatório da decisão de primeira instância:

1. Versa o presente processo sobre auto de infração de IPI, referente aos anoscalendário 2006 e 2007 no seguintes valores originais:

- IMPOSTO: R\$ 473.594,96
- MULTA (75%): R\$ 377.196,16
- JUROS DE MORA (calculado até 31/08/2011): R\$220.357,08
- MULTA IPI NÃO LANÇ C/ COBERT.CRÉD.: R\$50.150,12

2. O motivo da autuação foi a saída de produto de estabelecimento industrial ou equiparado a industrial com emissão de nota fiscal sem o lançamento do IPI, fl.1697.

3. De acordo com o Relatório Fiscal (fls.21/22):

No período fiscalizado o contribuinte comercializou entre outras mercadorias, bolsas, carteiras e cintos importados do exterior, deixando de lançar o IPI devido sobre as saídas de mercadorias tributáveis.

A aquisição das mercadorias, objeto do auto de infração, era realizada através de importação, diretamente ou por conta e ordem de terceiros, conforme ficou demonstrado nas Declarações de Importação em anexo.

De acordo com o artigo 9º, incisos I e IX do Decreto nº 4.544/2002, equiparam-se a industriais tanto os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira que derem saída a esses produtos quanto os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Uma vez equiparados, estes estabelecimentos são obrigados ao pagamento do imposto sobre produtos industrializados quanto ao fato gerador relativo à saída destes produtos.

O contribuinte informou que "... a empresa não escriturou os créditos de IPI oriundos destas importações, tampouco recolheu o imposto que supostamente seria devido na saída das mercadorias, pois acreditava não ser obrigada ao recolhimento...".

Em vista deste fato, a empresa requereu, no item 2.14 de sua resposta, a aplicação do arbitramento previsto no Decreto que regulamenta o IPI e solicitou que fossem aceitos os créditos apurados em virtude dos recolhimentos de IPI nas importações (item 2.22).

Assim, a empresa não destacou o IPI nas notas fiscais de saída, não recolheu o imposto devido por estas operações e também não se creditou do IPI recolhido nas importações.

Todavia, o arbitramento da base de cálculo não foi necessário uma vez que este foi identificada através dos documentos fiscais e planilhas apresentadas (posteriormente à primeira resposta) pelo contribuinte. A empresa, apesar de não ter destacado o IPI nas notas fiscais de saída, na planilha excel apresentada, discriminou os itens nas notas fiscais, inclusive informando o código NCM das mercadorias tributáveis.

Do confronto do arquivo com o Livro de Registro de Saída foram levantadas as notas fiscais ausentes. O contribuinte foi intimado a apresentar estas notas, as quais foram, então, incluídas no arquivo.

Além das vendas de mercadorias, o arquivo trazia informações de notas fiscais de saídas referentes a remessa de mercadorias para demonstração, remessas em consignação e outras saídas. Conforme dito no capítulo 3 deste Termo, em relação a estas operações, somente permaneceram na planilha de produtos a tributar aquelas que não tiveram o retornº comprovado.

Assim foram apuradas as bases de cálculo resultando na "Planilha 2006/2007 - Produtos Tributáveis". Neste demonstrativo constam as saídas em que a empresa deixou de lançar e recolher o imposto sobre produtos industrializados - IPI. Cabe informar que não foi efetuada a conferência física das mercadorias e que a alíquota do IPI referente às subposições do capítulo 42 da Tabela TIPI, aprovada pelo Decreto nº 6.006/2006, salvo duas exceções que não vem ao caso, são todas tributadas à alíquota de 10%.

O contribuinte, de maneira geral, quando apresentou a planilha digitada separou os produtos com as seguintes classificações: 4202.1900(carreira), 4202.22.10 (bolsa), 4202.22.20 (carteira / bolsas), 4203.30.00(cinto). A tabela TIPI separa as subposições 4202.22 segundo o material empregado na composição. Optamos por separar as mercadorias pela discriminação dada pelo contribuinte. Assim os totais por mercadoria foram apurados levando-se em conta as discriminações: "bolsas", "carteiras" e "cintos" conforme informados. Para cada uma foram atribuídos os códigos NCM 4202.22.10, 4202.22.20 e 4203.30.00 respectivamente, o que de modo geral respeita a mesma classificação atribuída pelo contribuinte.

O contribuinte também deu saída através de notas fiscais ao consumidor, de mercadorias não identificadas, descritas nestas notas apenas como "vendas" ou, outras vezes, sem descrição alguma, conforme "Planilha -Mercadorias não identificadas - NF ao consumidor.

O contribuinte foi intimado no Termo de Início de Ação Fiscal, item 4, a identificar estas mercadorias e comprovar as informações prestadas com documentos hábeis e idôneos, mas informou que não foi possível comprovar a quais mercadorias se referiam uma vez que estas não estavam discriminadas nas Notas Fiscais.

Assim, na impossibilidade de se identificar qual mercadoria saiu, podendo ser esta tributável ou não e em vista da omissão do contribuinte, o total destas notas foi tributado com base no arbitramento previsto no artigo 138 do Decreto nº 4.544/2002:

Art. 138. Ressalvada a avaliação contraditória, decorrente de perícia, o Fisco poderá arbitrar o valor tributável ou qualquer dos seus elementos, quando forem omissos ou não merecerem fé os documentos expedidos pelas partes ou, tratando-se de operação a título gratuito, quando inexistir ou for de difícil apuração o valor previsto no art. 133 (Lei nº 4.502, de 1964, art. 17, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 148).

Neste caso, foi utilizada a mesma alíquota dos produtos identificados, 10% (dez por cento). Pela necessidade de se utilizar uma classificação nº lançamento do Auto de Infração foi escolhida e utilizada a NCM 4202.19.00.

Na "Planilha Totais Mensais" estão discriminados os valores apurados mensalmente das saídas mencionadas neste capítulo e no capítulo anterior

(4).

Atendendo ao princípio da não-cumulatividade, a sistemática de apuração do imposto atribui ao contribuinte o direito de creditar-se do IPI pago nº desembaraço aduaneiro para ser abatido dos débitos gerados pelas saídas de produtos.

Como o contribuinte não havia escriturado e tampouco utilizado os créditos a que tem direito, este foi intimado a relacionar e apresentar a documentação relativa aos mesmos (vide resposta ao Termo de Intimação n° 01).

Relacionamos os valores dos créditos que o contribuinte comprovou ter direito, totalizados por mês, e que foram deduzidos dos débitos apurados no Auto de Infração, fl.1679.

Anexamos também cópias de notas fiscais por amostragem com o intuito de exemplificar o procedimento adotado pelo contribuinte.

A Contribuinte foi intimada da decisão em data de 19/09/2019 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 1894), protocolando Recurso Voluntário em 21/10/2019 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 1897), e com os mesmos argumentos da impugnação, apresentou os seguintes pedidos:

9.1 Diante do exposto e pelo muito que certamente será suprido por Vossa Senhoria, a ora Recorrente requer seja recebido e provido integralmente o presente RECURSO VOLUNTÁRIO, com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, inciso III do CTN.

9.2 Quando menos, requer seja determinada a realização de diligências, para a verificação da incorreção das bases de cálculo utilizadas, que incluíram operações sobre as quais sequer em tese incidiria o IPI Revenda Produto Importado, nos termos demonstrados, sob pena de caracterização NULIDADE, por violação ao devido processo legal, ampla defesa, contraditório e ao princípio da verdade real.

9.3 Por fim, ainda em caráter alternativo, requer-se o reconhecimento da prescrição intercorrente e/ou a exclusão das penalidades impostas, com base nas normas da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Cynthia Elena de Campos**, Relatora

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Da necessária conversão do julgamento do recurso em diligência

Versa o presente litígio sobre auto de infração lavrado para exigência de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), acrescido de multa de ofício e juros, relativo ao período de agosto de 2006 a dezembro de 2007.

O lançamento de ofício decorre da conclusão de saída de mercadorias de procedência estrangeira, revendidas no mercado interno por estabelecimento equiparado a industrial, sem incidência do IPI, bem como do arbitramento da base de cálculo em relação a determinadas operações.

No curso da fiscalização, a autoridade fiscal analisou arquivos SINTEGRA, livros fiscais, Declarações de Importação e planilhas de notas fiscais de saída apresentadas pela contribuinte, confrontando tais informações com as notas fiscais e o Livro Registro de Saídas, ocasião em que identificou inconsistências, ausência de documentos e diferentes naturezas de operações. Constatou-se que a contribuinte comercializou bolsas, carteiras e cintos de procedência estrangeira, adquiridos por importação direta ou por conta e ordem de terceiros, sem destaque e recolhimento do IPI na saída, sob o enquadramento como estabelecimento equiparado a industrial, mantendo-se como tributáveis as saídas definitivas e aquelas sem comprovação de retorno. Apurou-se, ainda, a existência de notas fiscais ao consumidor sem discriminação das mercadorias, hipótese em que foi adotado o arbitramento da base de cálculo, com aplicação da alíquota de 10%. Reconheceu-se a não cumulatividade do IPI, tendo sido admitidos apenas os créditos comprovadamente recolhidos no desembaraço aduaneiro, os quais foram deduzidos do lançamento.

A DRJ manteve o lançamento de ofício, entendendo que a contribuinte adquiriu mercadorias no exterior, enquadrando-se como estabelecimento equiparado a industrial, e que deixou de destacar, recolher e se creditar do IPI nas saídas das mercadorias. Para tanto, rejeitou a tese de exclusão das operações com produtos de origem nacional, por considerar não comprovada a segregação entre mercadorias importadas e nacionais, bem como reputou válida a apuração realizada com base em planilhas e confrontos documentais, reservando o arbitramento apenas às notas fiscais ao consumidor sem discriminação.

Em razões recursais, argumenta a defesa que a Fiscalização apurou o tributo sobre o total das saídas, sem distinguir mercadorias importadas das adquiridas no mercado interno. Alega que apenas as operações com produtos de procedência estrangeira poderiam, em tese, sofrer incidência do IPI-revenda, sendo indevida a inclusão de vendas de mercadorias nacionais na base de cálculo. Questiona, ainda, o arbitramento aplicado às notas fiscais ao consumidor sem discriminação, bem como a base de cálculo da multa de ofício, por ter sido calculada sem a dedução dos créditos de IPI reconhecidos. Ao final, requer a revisão da base de cálculo, a realização de diligência para correta segregação das operações e, subsidiariamente, a redução das penalidades.

Da análise dos autos, entendo que o litígio não se limita à discussão abstrata sobre a possibilidade jurídica da incidência do IPI na revenda de produto importado. Para adequada análise por este Colegiado, entendo que devem ser esclarecidos os seguintes pontos:

- (i) Apuração sobre a correção da base de cálculo adotada no lançamento, uma vez que a Fiscalização teria:

- considerado o total das saídas do estabelecimento como base tributável;
 - incluído operações que não sofrem incidência do IPI-revenda, notadamente:
 - vendas de mercadorias adquiridas no mercado interno;
 - remessas com retorno comprovado (demonstração, consignação);
 - apurado valores superiores ao próprio total de saídas declaradas em determinados períodos.
- (ii) A comprovação individualizada da natureza tributável das operações, possibilitando a constatação da legitimidade do arbitramento aplicado às notas fiscais ao consumidor sem discriminação de mercadorias.
- (iii) Considerando os questionamentos anteriores, será igualmente necessário apurar a regularidade da quantificação da multa de ofício, sobretudo quanto à base de cálculo adotada sem a dedução dos créditos de IPI reconhecidos.

Em síntese, o objeto do litígio consiste em definir se o lançamento fiscal observou corretamente os limites da hipótese de incidência do IPI e a correspondente base de cálculo, ou se houve inclusão indevida de operações não tributáveis.

Com relação à base de cálculo utilizada na apuração, verifiquei que a Fiscalização adotou duas bases de cálculo distintas:

1ª) Para as saídas de produtos de procedência estrangeira, consideradas realizadas por estabelecimento equiparado a industrial, a base de cálculo foi constituída pelo somatório dos valores das notas fiscais de saída, organizadas em planilha eletrônica elaborada a partir de informações prestadas pelo próprio contribuinte, confrontadas com as notas fiscais e com o Livro Registro de Saídas. Nessa apuração, foram excluídas as remessas para demonstração, consignação e outras saídas com retorno comprovado, permanecendo tributadas aquelas sem comprovação de retorno, aplicando-se, em regra, a alíquota de 10% do IPI, com classificação fiscal baseada nos códigos NCM informados pelo contribuinte.

2ª) Em relação às notas fiscais ao consumidor sem discriminação das mercadorias, a Fiscalização entendeu inviável identificar a natureza dos bens comercializados e, diante da omissão do contribuinte, arbitrou a base de cálculo, tributando a totalidade do valor dessas notas, com aplicação da alíquota de 10% e utilização da NCM 4202.19.00 para fins de lançamento.

Para fundamentar a acusação, a Fiscalização indicou, entre outros elementos probatórios, as Declarações de Importação, os arquivos SINTEGRA, os livros fiscais, as notas fiscais de saída, as planilhas eletrônicas de apuração, as notas fiscais de entrada utilizadas para a comprovação de retornos, bem como os demonstrativos mensais de cálculo. Foram igualmente considerados os documentos apresentados para o reconhecimento parcial dos créditos de IPI, os quais foram deduzidos do lançamento apenas nos valores devidamente comprovados.

De outro lado, a defesa sustenta que a base de cálculo do IPI deve guardar relação direta com a hipótese de incidência efetivamente verificada, de modo que, partindo-se da equiparação do importador a industrial, o fato gerador estaria vinculado à importação, e não às operações internas de revenda.

Afirma a Recorrente que a Fiscalização utilizou indevidamente como base de cálculo o total das saídas do estabelecimento, sem a necessária segregação entre mercadorias de procedência estrangeira e mercadorias adquiridas no mercado interno, cujas vendas não sofrem incidência do IPI.

Para demonstrar erro material, aponta inconsistência objetiva na apuração, exemplificada pelo mês de setembro de 2006, em que a base considerada superou o próprio total de saídas declaradas.

Alega, ainda, que houve revenda de mercadorias adquiridas no mercado interno, fato comprovado por documentos fiscais oficiais (GIAs de ICMS), indevidamente desconsiderados pela DRJ sob o argumento de ausência de individualização item a item.

Sustenta que, mesmo sem essa individualização, seria possível a apuração proporcional entre mercadorias nacionais e importadas, permitindo a revisão da base de cálculo.

Com fundamento no princípio da verdade material, defende a necessidade de conversão do julgamento em diligência, diante de indícios concretos de erro na apuração, sob pena de nulidade por violação ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa.

A conversão do julgamento em diligência mostra-se necessária porque a controvérsia não se esgota em questão exclusivamente de direito, mas envolve aspectos fáticos e quantitativos relevantes, especialmente quanto à correção da base de cálculo utilizada no lançamento.

A defesa aponta indícios concretos de que a Fiscalização teria considerado o total das saídas do estabelecimento, sem a devida segregação entre operações sujeitas e não sujeitas à incidência do IPI na revenda de produto importado, notadamente aquelas referentes à revenda de mercadorias adquiridas no mercado interno e a saídas não definitivas.

Há, ainda, alegação de inconsistências aritméticas objetivas na apuração, inclusive com bases superiores ao próprio total das saídas declaradas em determinados períodos, circunstâncias que não foram devidamente esclarecidas pela instância de origem.

Diante desses elementos, a elucidação dos fatos controvertidos demanda reanálise técnica e documental, inviável de ser realizada apenas com os elementos atualmente constantes dos autos.

Por tais razões, à luz do princípio da verdade material e do dever do julgador de formar convicção segura sobre os fatos que fundamentam o crédito tributário, impõe-se a realização de diligência para a correta apuração das bases de cálculo e a adequada delimitação das

operações efetivamente alcançadas pela incidência do IPI, sob pena de julgamento prematuro e comprometimento do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

Para tanto, nos termos permitidos pelos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72 cumulados com artigos 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, **proponho a conversão do julgamento em diligência, a fim de que a autoridade fiscal preste os seguintes esclarecimentos e proceda às apurações abaixo indicadas:**

(i) Identificar e discriminar as operações de saída incluídas na base de cálculo do lançamento, segregando-as entre:

- a)** saídas de mercadorias de procedência estrangeira;
- b)** saídas de mercadorias adquiridas no mercado interno;
- c)** remessas e demais saídas não definitivas, com indicação das que tiveram retorno comprovado.

(ii) Proceder à conferência da correção aritmética das bases mensais utilizadas, esclarecendo eventuais divergências entre os valores considerados no lançamento e os valores constantes dos documentos fiscais oficiais, inclusive nos períodos em que a base apurada supera o total das saídas declaradas.

(iii) Verificar, com base nos documentos fiscais e contábeis disponíveis, a existência de mercadorias adquiridas no mercado interno nos períodos fiscalizados, indicando os valores correspondentes e sua eventual inclusão na base de cálculo do IPI-revenda.

(iv) Informar quais notas fiscais ao consumidor foram submetidas ao arbitramento da base de cálculo, os valores mensais envolvidos e a inexistência ou existência de elementos que permitam a identificação da natureza das mercadorias nelas constantes.

(v) Avaliar a viabilidade técnica de apuração proporcional para a segregação entre mercadorias importadas e mercadorias adquiridas no mercado interno, indicando a metodologia adotável e os impactos na base de cálculo.

(vi) Apresentar, se for o caso, nova apuração do crédito tributário, com a exclusão das operações não sujeitas à incidência do IPI-revenda e com os reflexos correspondentes no imposto, na multa e nos juros.

(vii) Intimar a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias.

Concluída a diligência, com ou sem resposta da parte, retornem os autos a este Colegiado para julgamento.

É a proposta de Resolução.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos