



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10855.723824/2018-91  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1302-005.547 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 20 de julho de 2021  
**Recorrente** POLI SPORTS COMERCIO E INDUSTRIA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Data do fato gerador: 31/12/2014

**AUTO DE INFRAÇÃO. OMISSÃO DE RECEITA. AUDITORIA DE ESTOQUE. AUSÊNCIA DE PROVAS DA REGULARIDADE DA OPERAÇÃO ALEGADA PELO CONTRIBUINTE**

Tratando-se de auditoria de estoque realizada pela fiscalização do IPI, verificado na escrituração contábil e fiscal do contribuinte, que foram realizadas aquisições de mercadorias para revenda sem a devida escrituração contábil e fiscal, fica caracterizada a omissão de receita.

**MERCADORIA REMETIDA PARA BENEFICIAMENTO E CONSEQUENTE RETORNO AO INDUSTRIAL PARA ACABAMENTO E REVENDA. DESCARACTERIZAÇÃO**

Fica descaracterizada a aquisição de produto remetido para beneficiamento por terceiros e consequente retorno para acabamento e revenda, se o terceiro beneficiador utiliza os mesmos códigos e descrição dos produtos acabados. Na escrituração fiscal das notas fiscais, não basta a menção do CFOP de Industrialização efetuada para outra empresa. Para escrituração correta desse tipo de operação, os códigos e descrição dos produtos devem ser diferentes dos produtos acabados destinados à revenda, o que dá autenticidade à operação.

**AUTUAÇÃO FISCAL. AMOSTRAGEM. DESCARACTERIZAÇÃO**

Se a autuação se fundou em farta documentação contábil e fiscal exigida do contribuinte durante o procedimento, inclusive sobre todo o estoque da empresa, não cabe a alegação de que teria se fundado em amostragem.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, quanto ao mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator. Vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Fabiana Okchstein Kelbert, que davam provimento ao Recurso Voluntário. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 1302-005.546, de 20 de julho de 2021,

prolatado no julgamento do processo 10855.720124/2019-26, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Andréia Lúcia Machado Mourão, Cleucio Santos Nunes, Marcelo Cuba Netto, Fabiana Okchstein Kelbert e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

## **Relatório**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adoto neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de DRJ sobre processo de autuação fiscal.

Em resumo, a recorrente foi autuada por não recolhimento de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins como tributação reflexa. Isso porque, em auditoria realizada sobre o estoque da empresa foram encontradas diferenças positivas e negativas entre o estoque calculado pela fiscalização e o registrado na contabilidade. Tais diferenças caracterizaram omissão de receitas, o que ensejou a lavratura do auto de infração que constituiu crédito tributário referente aos tributos mencionados.

A empresa impugnou o auto de infração não tendo obtido êxito perante a DRJ que manteve integralmente a autuação.

Interpôs recurso voluntário, por meio do qual rebate os argumentos da decisão de primeira instância.

É o relatório.

## **Voto**

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Deixa-se de transcrever a declaração de voto apresentada, que pode ser consultada no acórdão paradigma desta decisão

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos, razão pela qual deve ser admitido.

**PRELIMINAR: inaplicabilidade da amostragem**

A recorrente alega que o auto de infração é nulo, pois a fiscalização teria se valido de amostragem para realizar os lançamentos. Entendo que a empresa não tem razão. Toda a autuação se baseou em demonstrações contábeis e fiscais da empresa de forma exauriente. Note-se que se pode contar mais de vinte Termos de Intimação em que foram solicitadas informações e documentos da empresa, todos voltados para comprovar as conclusões a que a autoridade fiscal chegou. Portanto, não se trata de um procedimento fiscal fundado em simples amostragem de dados, mas de trabalho exaustivo e fundamentado em documentação robusta.

Dito isto, a DRJ enfrentou a alegação de nulidade com argumentos muito bem articulados. Considerando que no recurso voluntário o contribuinte não traz nenhuma inovação que possa desabonar a decisão recorrida sobre o tema em questão, valho-me do disposto no art. 57, §3º do RICARF, para adotar como razões de decidir os fundamentos da decisão de primeira instância, conforme segue:

Finalmente, não merece prosperar o argumento de que a Fiscalização se utilizou de amostragem o que acarretaria a nulidade do Auto de Infração. Ao contrário: a Fiscalização, a partir de elementos colhidos inicialmente por amostragem, determinou com exatidão as operações que seriam examinadas e, a partir das informações extraídas do documentário fiscal, chegou ao resultado atacado pela autuada, tudo em relação ao ano-calendário de 2015.

Cabe ainda esclarecer que a Amostragem de auditoria é a aplicação de procedimentos de auditoria sobre uma parte da totalidade dos itens que compõem o saldo de uma conta, ou classe de transações, para permitir que o auditor obtenha e avalie a evidência de auditoria sobre algumas características dos itens selecionados, para formar, ou ajudar a formar uma conclusão sobre a população.

Assim, o profissional escolhe uma amostra segura do universo a ser analisado, analisa e estende o resultado aos demais, no caso em tela a amostra representou itens responsáveis por mais de 90% do faturamento da empresa, como bem disse o auditor:

Estratificamos desta planilha os códigos dos 312 primeiros itens de maior representatividade do faturamento total, o que equivale dizer que a auditoria permeará os produtos que carrearam 92,48% da receita bruta dos anos de 2014 e 2015.

Além dos 312 selecionados, foi necessário adicionarmos os códigos a serem aglutinados, conforme as respostas dos TIFs nº 13 e 14, que ainda não tinham sido selecionados. Os códigos e as descrições destes produtos estão listados na planilha “Códigos de Produtos a serem aglutinados”.

Ainda que a autuação em questão tivesse se valido de amostragem – o que não é caso conforme alegado – a jurisprudência do CARF tem admitido essa metodologia em casos semelhantes. Vejam-se os seguintes precedentes:

**Numero do processo:** 10580.721225/2007-58 **Turma:** Primeira Turma Especial da Primeira Seção **Seção:** Primeira Seção de Julgamento **Data da sessão:** Tue Dec 14 00:00:00 BRST 2010

**Ementa:** IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Exercício: 2004, 2006, 2007 NULIDADE. AUSÊNCIA/RASURA DATA E HORA NO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. Não há

que se considerar cerceamento de defesa o fato de o Auto de Infração conter rasura ou ainda ausência na data e hora de sua emissão, visto que a data da ciência do ato administrativo é que importa para a contagem dos prazos decadenciais e prescricionais. NULIDADE. PROCEDIMENTO FISCAL. AMOSTRAGEM. ARBITRAMENTO DO LUCRO. A fiscalização pode no exercício de suas funções checar as operações da empresa por amostragem, o que não se confunde com a apuração dos valores da receita bruta conhecida considerados no arbitramento do lucro efetuado para os efeitos da exigência fiscal.

**Numero da decisão:** 1801-000.413

**Numero do processo:** 13839.003607/2003-91 **Turma:** Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção **Câmara:** Quarta Câmara **Seção:** Primeira Seção de Julgamento **Data da sessão:** Fri Feb 25 00:00:00 BRT 2011 **Data da publicação:** Fri Feb 25 00:00:00 BRT 2011

**Ementa:** Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL Data do fato gerador: 31/03/2001, 30/06/2001 NULIDADE. AÇÃO FISCAL POR AMOSTRAGEM. IMPROCEDÊNCIA A indicação constante do Termo de Encerramento de que a ação fiscal foi empreendida por amostragem, significa dizer que a fiscalização foi promovida em relação aos fatos ali indicados, possibilitando que, em razão de análises supervenientes possam ser empreendidas outras ações fiscais, resguardando o direito de a Fazenda Nacional constituir, se for o caso, os créditos tributários daí decorrentes. OMISSÃO DE RECEITAS. DIPJ E LIVROS FISCAIS. DIVERGÊNCIA APURADA E NÃO ESCLARECIDA. Costada diferenças entre as receitas escrituradas pelo contribuinte, regularmente declaradas ao fisco estadual, e os valores grafados na DIPJ apresentada à Recita Federal, não tendo o contribuinte apresentado provas da alegação de erro na escrituração contábil e fiscal, correto a lavratura de autos de infração para exigência dos tributos devidos. Recurso Voluntário Negado.

**Numero da decisão:** 1402-000.462

Assim, rejeito a preliminar arguida.

## MÉRITO

A empresa se insurge apenas contra dois pontos da decisão, quais sejam: i) da ausência de materialidade da infração; ii) da inaplicabilidade da amostragem.

Para o enfrentamento da matéria, e considerando o fato de se tratar de caso paradigma, em que o relatório deve omitir detalhes do caso concreto, entendo ser necessário, antes da análise de cada argumento do recurso, resumir-se os fatos, os quais, diga-se de passagem, não são simples.

O caso trata de autuação referente ao ano calendário 2015, tendo como objeto auditoria de estoque da empresa. De acordo com o relatório fiscal de fls. 366/419, em resumo, foram constadas diferenças no estoque da recorrente, as quais caracterizaram omissão de receita a ensejar a incidência de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

No ponto, assim se expressou o relatório:

Conforme apontado na consolidação do estoque, capítulo 7.13, podem existir duas situações que são necessárias a constituição do crédito tributário de IPI, a primeira seria quando o Estoque Final Calculado for maior que o Estoque Final Registrado e a segunda quando ocorre o inverso, o Estoque Final Calculado é menor que Estoque Final Registrado. Se o Estoque Final Calculado for maior que o Estoque Final Registrado = Diferença Negativa: o que caracteriza omissão

de vendas, saídas de mercadorias sem Nota Fiscal e, conseqüentemente, sem o lançamento do IPI.

Se o Estoque Final Calculado é menor que Estoque Final Registrado = Diferença Positiva: o que caracteriza omissão de compras, entradas de insumos sem documentos fiscais e sem registro no Livro de Registro de Entradas, e conseqüentemente, pagamento de insumos com recursos não registrados na contabilidade, isto é, provenientes de receitas omitidas, conforme § 2º do Art. 522 do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.

E a Valoração dos Estoques não registrados corresponde ao valor unitário máximo de venda de cada produto multiplicado pela quantidade de Estoque não registrado, conforme § 1º do Art. 522 do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010:

Art. 522. Constituem elementos subsidiários para o cálculo da produção e correspondente pagamento do imposto dos estabelecimentos industriais, o valor e a quantidade das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem adquiridos e empregados na industrialização e acondicionamento dos produtos, o valor das despesas gerais efetivamente feitas, o da mão de obra empregada e o dos demais componentes do custo de produção, assim como as variações dos estoques de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem (Lei nº 4.502, de 1964, art. 108).

§ 1º Apurada qualquer falta no confronto da produção resultante do cálculo dos elementos constantes desse artigo com a registrada pelo estabelecimento, exigirse-á o imposto correspondente, o qual, no caso de fabricante de produtos sujeitos a alíquotas e preços diversos, será calculado com base nas alíquotas e preços mais elevados, quando não for possível fazer a separação pelos elementos da escrita do estabelecimento.

§ 2º Apuradas, também, receitas cuja origem não seja comprovada, considerar-se-ão provenientes de vendas não registradas e sobre elas será exigido o imposto, mediante adoção do critério estabelecido no § 1º.

A soma de todas as valorações dos estoques não registrados negativos corresponde à soma das omissões de vendas.

A soma de todas as valorações dos estoques não registrados positivos corresponde à soma das omissões de compras, ou seja, entradas de insumos sem documentos fiscais e sem registro no Livro de Registro de Entradas, e conseqüentemente, pagamento de insumos com recursos não registrados na contabilidade, isto é, provenientes de receitas omitidas, conforme § 2º do Art. 522 do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.

A data base para a constituição do crédito tributário é 31/12/2015 por ser o último dia do exercício da apuração do estoque.

Por se tratar de constituição de IPI, na planilha “Consolidação com aglutinação ordenada –fator gerador do IPI” constam apenas os produtos que devem incidir IPI por serem produtos acabados ou produtos industrializados por encomenda com o fornecimento de matéria prima.

Na planilha mencionada acima, verificamos que a somatória das omissões de venda resultou em R\$ 63.332.857,31 (sessenta e três milhões e trezentos e trinta e dois mil e oitocentos e cinquenta e sete reais e trinta e um centavos) e a somatória das omissões de compras resultou em R\$ 430.963,70 (quatrocentos e trinta mil e novecentos e sessenta e três reais e setenta centavos)

A empresa se defende alegando que a fiscalização se equivocou na sistemática de verificação da diferença de estoque. Isso porque, além da fabricação própria e revenda de alguns produtos, a empresa também adquiria matéria prima e submetia a beneficiamento por conta de terceiros contratados, especialmente as empresas Tecfit e Polimet que, depois do beneficiamento, restituía os produtos beneficiados à autuada, que eventualmente montava os produtos finais ou os embalava, e os revendia.

De acordo com as defesas da recorrente, a fiscalização considerou o estoque dos produtos beneficiados como produto acabado destinado à revenda, o que teria dado a diferença de estoque apontada.

Com base nos valores apontados acima, a fiscalização apurou os seguintes créditos tributários, calculados na forma do lucro presumido, com acréscimo de multa de ofício:

<b>2015</b>	<b>IRPJ</b>	<b>COFINS</b>	<b>CSLL</b>	<b>PIS/PASEP</b>
<b>Principal</b>	1.408.430,60	2.121.645,91	763.792,52	459.689,94
<b>Juros</b>	414.782,81	624.824,72	224.936,89	135.378,68
<b>Multa</b>	1.056.322,95	1.591.234,43	572.844,39	344.767,45
<b>Total</b>	2.879.536,36	4.337.705,06	1.561.573,80	939.836,07

O processo é instruído com diversos documentos juntados eletronicamente, em especial diversas planilhas e notas fiscais em arquivos não pagináveis.

Para dirimir a controvérsia, penso ser necessário fixar, primeiramente, o cabimento da incidência dos tributos lançados sobre o caso concreto.

Conforme foi possível observar, em auditoria levada a efeito pela fiscalização referente a IPI, detectou-se diferenças nos estoques calculados pela fiscalização com o registrado na contabilidade da empresa. Tais diferenças deram margem a presunção de omissão de receitas consistente em vendas sem registro na contabilidade e compras sem notas fiscais. Isso faz presumir que a empresa vendeu mercadorias sem lançamento na contabilidade e comprou produtos para revenda sem igualmente realizar tais registros. Essa conduta caracteriza omissão de receitas na forma da legislação do IRPJ, pois, caso as vendas e compras correspondessem aos registros contábeis não haveria diferenças no estoque, indicando que as receitas foram submetidas à tributação.

Quando detectada a omissão de receitas, deve a autoridade tributária calcular os tributos incidentes sobre os valores omitidos, conforme prevê o art. 24 da Lei nº 9.249, de 1995:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

§ 1º No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

§ 2º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep e das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Assim, em tese, a situação descrita no relatório fiscal enseja a incidência dos tributos lançados de ofício sobre as diferenças de estoque apuradas. Nesse sentido, tem sido a jurisprudência do CARF, por todos, veja-se o seguinte precedente, Acórdão nº 1401-00.468 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, julgado em 24/2/2011:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ** Ano-calendário: 2000 **OMISSÃO DE RECEITAS. DIFERENÇAS DE ESTOQUES.** Constatadas diferenças a maior ou a menos no estoque de mercadorias em relação ao estoque inventariado, presume-se ter a pessoa jurídica, respectivamente, comprado ou vendido mercadorias sem a correspondente contabilização, afigurando-se correta a imputação fiscal de omissão de receitas, não infirmada por prova cabal produzida em sentido contrário. **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL** Ano-calendário:2000 **PEDIDO DE PERÍCIA. REQUISITOS.** Considera-se não formulado o pedido de perícia nos casos em que o Recorrente não expõe os motivos que a justifiquem, não formula quesitos nem indica seu perito. **TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.** Aplica-se às exigências reflexas o que foi decidido em relação à exigência matriz ,tendo em vista a íntima relação de causa e efeitos existente entre elas.

Fixada essa premissa, vê-se que se trata de autuação por omissão de receita, o que enseja a incidência de IRPJ, CSLL e contribuições reflexas (PIS/COFINS), atraindo a competência da Primeira Seção do CARF. No mais, conforme alertado, a recorrente se insurge contra dois pontos da autuação. O primeiro foi a preliminar de nulidade enfrentada acima; o segundo é a falta de materialidade da infração.

Sobre este segundo ponto, a empresa afirma que as diferenças encontradas pela fiscalização se devem ao fato de erro na metodologia de aferição dos estoques. De acordo com a recorrente, uma parte considerável das mercadorias comercializadas era submetida a processo de beneficiamento por terceiros. Assim, a empresa adquiria matéria prima que era transferida para outras empresas que as beneficiavam e depois restituíam tais produtos beneficiados. A recorrente, por sua vez, montava as partes beneficiadas e vendia para seus clientes. A fiscalização, analisando as notas fiscais de saída desses fornecedores que realizavam o alegado beneficiamento, concluiu que os produtos fornecidos não eram partes de produtos que seriam montados pela recorrente, mas produtos acabados destinados a revenda. Isso ensejou as diferenças de estoque apontadas no relatório.

Para dirimir a controvérsia, é essencial ter-se certeza de que os produtos beneficiados por terceiros eram partes de outros produtos que seriam futuramente vendidos, portanto, não eram produtos acabados destinados à revenda.

Com base na prova dos autos, vê-se que as notas fiscais emitidas pelas empresas Tecfit e Polimet, que a recorrente alega serem as responsáveis pelo beneficiamento das partes de produtos, descrevem operações de venda de mercadorias com as respectivas quantidades, preços unitários e total. Além disso, os produtos descritos mostram diversos equipamentos de ginástica, os quais indicam tratar-se de produtos acabados até mesmo para um leigo, veja-se como exemplos:

<b>EMISSÃO</b>	<b>NF</b>	<b>DESCRIÇÃO</b>	<b>VALOR UNIT</b>	<b>VALOR TOTAL</b>
<b>14/01/2014</b>	4802	APOIO PARA FLEXÃO	12,46	49,84

<b>15/01/2014</b>	4804	PRANCHA ABDOMINAL	61,00	183,00
<b>16/01/2014</b>	4819	BICICLETA SPINNING PRATA	759,82	2.279,46
<b>17/01/2014</b>	4838	TRAMPOLIM PROFISSIONAL	92,70	4.727,70
<b>21/01/2014</b>	4854	BARRA MACICA 30CM CR	14,28	785,40

Independentemente da questão de se saber se tais ou quais produtos são ou não acabados ou se partes beneficiadas de outros produtos, o ponto é que a própria recorrente alega que os fornecedores das matérias primas beneficiadas utilizavam como código para as mercadorias, os mesmos códigos utilizados pela recorrente para os produtos acabados. Além disso, alega que os mencionados fornecedores da mercadoria beneficiada optaram por descrever nas notas fiscais a mesma descrição utilizada por ela recorrente para os seus produtos. Ora, se os produtos beneficiados eram partes de produtos que seriam montados ou manufaturados pela recorrente para, a partir dessa sua intervenção transformarem-se em produtos acabados, não poderiam as empresas fornecedoras dos produtos beneficiados descrever nas notas fiscais, saídas dos mesmos produtos que seriam futuramente revendidos pela autuada. Não se trata de mera opção desses fornecedores utilizar a mesma descrição dos produtos revendidos pela recorrente, cabia a esses fornecedores descrever nos documentos fiscais que teriam beneficiado as matérias primas utilizando códigos diferentes dos praticados pela recorrente para os produtos acabados e revendidos.

Sobre o ponto, informa o relatório fiscal o seguinte:

Argumenta [a autuada] que a fornecedora OPTOU por discriminar na nota fiscal os serviços executados, de acordo com partes e peças de produtos beneficiados, adotando a mesma descrição dos produtos do contribuinte. Não entendemos que haja OPÇÃO para o fornecedor descrever como sendo um produto enquanto está retornando apenas parte deste. Seria como um industrializador por encomenda descrevesse na nota fiscal o produto “automóvel”, enquanto retornava apenas os seus bancos.

Não existe óbice para que outra pessoa jurídica beneficie por encomenda apenas parte de um produto, entretanto, na nota fiscal do retorno deste material deve ser descrito como parte do produto X, como por exemplo: parte frontal da Esteira EP-1100, base da esteira EP-1600, enchimento do saco de pancadas, suporte móvel do trampolim dobrável.

A argumentação de que a Tecfit e a Polimet Ind. e Com Ltda não produziam produtos completos, mas apenas partes destes, não é o que os próprios registros da Fiscalizada demonstram. A título de exemplo, analisemos o caso das esteiras e dos produtos do grupo “brisk walking” que a Fiscalizada defende que as industrializações por encomenda entregavam duas partes do produto:

código único	DESCRIÇÃO	Un	1. ESTOQUE INICIAL 2014	3.1. TECFIT	3.2. POLIMET IND E COM	4.1. OUTRAS ENTRADAS: S. NF TERCEIROS - OUTRAS	4.2. OUTRAS ENTRADAS: S. NF TERCEIROS - DEVOLUCOES	5. OUTRAS ENTRADAS: S. NF POLI SPORTS	6. FABRICAÇÃO PRÓPRIA	7. VENDAS	8. OUTRAS SAIDAS	9. ESTOQUE FINAL REGISTRADO	ESTOQUE FINAL CALCULADO	ESTOQUE NÃO REGISTRADO
0171	ESTEIRA EP-1100	PC	334,00	0,00	0,00	283,00	34,00	411,00	0,00	10.740,00	640,00	22,00	-10318	10340
0172	ESTEIRA EP-1600	PC	491,00	0,00	0,00	65,00	6,00	269,00	0,00	9.395,00	612,00	24,00	-9176	9200
0173	ESTEIRA MECANICA EMP-880	PC	189,00	0,00	0,00	122,00	17,00	121,00	0,00	1.087,00	366,00	23,00	-1004	1027
0712	ESTEIRA 1600 - LIFE ZONE	PC	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	304,00	0,00	2.888,00	238,00	0,00	-2822	2822
	TOTAL		1014	0	0	470	57	1105	0	24110	1856	69	-23320	23389

código único	DESCRIÇÃO	Un	1. ESTOQUE INICIAL 2014	3.1. TECFIT	3.2. POLIMET IND E COM	4.1. OUTRAS ENTRADAS: S. NF TERCEIROS - OUTRAS	4.2. OUTRAS ENTRADAS: S. NF TERCEIROS - DEVOLUCOES	5. OUTRAS ENTRADAS: S. NF POLI SPORTS	6. FABRICAÇÃO PRÓPRIA	7. VENDAS	8. OUTRAS SAIDAS	9. ESTOQUE FINAL REGISTRADO	ESTOQUE FINAL CALCULADO	ESTOQUE NÃO REGISTRADO
0117	BRISK WALKING	PC	0,00	0,00	0,00	90,00	6,00	32,00	0,00	7.110,00	365,00	269,00	-7267	7576
0127	SOFT WALKING	PC	0,00	0,00	0,00	0,00	1,00	99,00	0,00	1.325,00	33,00	8,00	-1209	1267
0139	IRON WALKING	PC	0,00	0,00	0,00	23,00	0,00	69,00	0,00	1.055,00	27,00	0,00	-1000	1000
0140	BRISK WALKING - MAXI IV	PC	0,00	0,00	0,00	61,00	0,00	879,00	0,00	4.846,00	351,00	12,00	-4263	4275
0143	BRISK WALKING EVOLUTION	PC	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1,00	0,00	72,00	6,00	15,00	-77	92
0144	SOFT WALKING EVOLUTION	PC	0,00	0,00	0,00	3,00	0,00	6,00	0,00	216,00	13,00	3,00	-220	223
0145	BRISK WALKING MAXI IV EVOLUTION	PC	0,00	0,00	0,00	7,00	0,00	0,00	0,00	175,00	10,00	208,00	-178	386
0560	KIT SIMULADOR DE CAMINHADA + RODA ABDOMINAL	CX	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	500,00	0,00	0,00	-500	500
0700	SIMULADOR CAMINHADA C/MONITOR LIFE ZONE	PC	0,00	0,00	0,00	5,00	0,00	0,00	0,00	60,00	0,00	0,00	-50	50
0707	SIMULADOR CAMINHADA EVOLUTION LIFE ZONE	PC	0,00	0,00	0,00	0,00	1,00	44,00	497,00	389,00	29,00	0,00	124	-124
0711	SIMULADOR CAMINHADA C/MONITOR	PC	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	116,00	482,00	1.961,00	42,00	482,00	-1405	1887

Nas tabelas acima, por se tratarem de análise da quantidade de produtos acabados, zeramos as colunas TECFIT e POLIMET IND E COM seguindo a argumentação da Fiscalizada. E verifica-se que a somatória da coluna Fabricação Própria para o caso das esteiras é igual a zero e para o caso dos “brisk walking” é igual a 979. Isto acarreta um estoque não registrado de 23.389 esteiras e de 23.824 “brisk walkings”. A argumentação da Fiscalizada veio a piorar o cenário que era de -16.943 e 6.687, respectivamente.

A argumentação se demonstrou inconsistente devido a dois aspectos básicos:

As descrições contidas nas notas fiscais emitidas pelas outras pessoas jurídicas, TECFIT e POLIMET IND E COM, indicam o retorno de produtos acabados, como poderíamos interpretar o que está escrito como parte de determinado produto? Inclusive os códigos utilizados são os mesmos da POLI SPORTS e são referentes aos seus produtos acabados.

Se os produtos retornados pela TECFIT e pela POLIMET IND E COM eram partes de um produto acabado, a quantidade de produtos de FABRICAÇÃO PRÓPRIA da Poli Sports deveria ser muito maior do que a apresentada em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 11. Não há convergência entre as

quantidades de produtos fabricados pela própria Poli Sports e os seus argumentos apresentados.

Realmente, na resposta ao TIF nº 18 de fls. 262/271, a empresa explica que os fornecedores Tecfit e Polimet, em verdade, recebiam a matéria prima adquirida pela atuada para beneficiamento e futura remessa como parte de produto industrializado, a qual seria outra vez modificada (montada ou embalada) para futura revenda de produto acabado. Portanto, as remessas feitas pelos fornecedores citados não eram venda de produto acabado para revenda, mas partes de produtos que seriam ainda industrializados pela recorrente.

Desde logo, registre-se, que este relator não teve acesso aos arquivos não pagináveis para exame integral das NFs emitidas pelos fornecedores Tecfit e Polimet, de modo que a análise a seguir se baseia no *print* da NF constante da fl. 395 do relatório fiscal e das planilhas anexadas aos autos como arquivos não pagináveis.

Na página 395 do relatório fiscal há imagem integral de uma das NF emitidas pela empresa Tecfit, utilizada pela recorrente como exemplo da operação de beneficiamento de matéria prima e retorno ao processo industrial da recorrente. Para melhor compreensão, reproduzo a mencionada imagem:

Chave de Acesso		Número NF-e	Versão
35-1401-71.682.264/0001-10-65-001-000.000.219-100.020.141-7		219	2.00

**Dados dos Produtos e Serviços**

Num.	Descrição	Qtd.	Unidade Comercial	Valor (R\$)
1	BRISK WALKING	669,0000	PC	7.894,20

Código do Produto	Código NCM	Código CEST
0117	96099100	
Indicador de Escala Relevante	CPF de Fabricante da Mercadoria	Código de Benefício Fiscal na UF
Código EX da TIPI	CFOP	Outras Despesas Acessórias
	5124	
Valor do Desconto	Valor Total do Frete	Valor do Seguro

Indicador de Composição do Valor Total da NF-e

1 - O valor do Item (vProd) compõe o valor total da NF-e (vProd)

Código EAN Comercial	Unidade Comercial	Quantidade Comercial
	PC	669,0000
Código EAN Tributável	Unidade Tributável	Quantidade Tributável
	PC	669,0000
Valor unitário de comercialização	Valor unitário de tributação	
11,8000000000	11,8000000000	
Número do pedido de compra	Item do pedido de compra	Valor Aproximado dos Tributos
Número da FCI		

É possível depreender que a empresa Tecfit emitiu uma NF em que se descreve o produto *brisk walking* com o Código Fiscal de Operações e de Prestações – CFOP nº 5124. Em consulta ao Convênio s/nº, de 15 de dezembro de 1970, o CFOP 5124, corresponde ao seguinte:

#### 5.124 - Industrialização efetuada para outra empresa

Classificam-se neste código as saídas de mercadorias industrializadas para terceiros, compreendendo os valores referentes aos serviços prestados e os das mercadorias de propriedade do industrializador empregadas no processo industrial.

A mencionada NF informa também que teriam saída a esse título (CFOP 5124), 669 unidades, com valor unitário de R\$ 11,80, no valor total de R\$ 7.894,20. A descrição da NF em questão corresponde à versão narrada pela empresa, ou seja, de que os produtos considerados como diferença de estoque não eram produtos acabados adquiridos para

revenda, mas partes de matéria prima beneficiada que retornava ao processo industrial da recorrente para futura revenda.

Apesar de não ter sido possível abrir todas as NFs constantes dos arquivos não pagináveis, conforme informado acima, isso não será um óbice intransponível para análise do caso. Isso porque, o relatório fiscal de fls. 366/419 é bastante consistente, faz alusão a todas as notas fiscais e ainda inseriu imagem de uma das notas fiscais usadas como referência pelo próprio contribuinte. Além disso, o relatório declara que a situação retratada na nota fiscal utilizada como exemplo se repete nas demais, sendo, pois, despicienda a abertura de todas as notas para checar o que já se sabe a partir de uma delas. Acresça-se que o próprio contribuinte não refuta os fatos declarados no relatório referente às informações das notas fiscais, especialmente sobre a utilização dos códigos dos produtos que são os mesmos entre as empresas beneficiadoras das matérias primas e os da empresa recorrente.

Assim, fundado na presunção de veracidade das informações coletadas pela auditoria fiscal e na fé pública que se deve carrear à atuação dos agentes públicos, somado ao fato de que a recorrente não refuta as informações constantes nas notas fiscais analisadas pela fiscalização, tomarei como verdadeiras as declarações do relatório fiscal e com base nelas centralizarei meus argumentos para o desfecho do caso.

Como se observa, em suma, o cerne da controvérsia consiste no fato de que a fiscalização concluiu que a recorrente teria adquirido mercadoria para revenda e não as escriturou devidamente como tais, o que teria gerado uma diferença de estoque, pois a quantidade mercadoria que entrou em seu fluxo de vendas era superior ao que saiu com essa finalidade. Diante disso, restou configurada a omissão de receita por parte do contribuinte. A empresa se defende afirmando que a diferença em questão se refere a matéria prima por ela adquirida e enviada para terceiros beneficiarem e que retornaram como produto beneficiado. Com esse retorno, a recorrente realizou a montagem ou embalagem dos produtos e depois os revendeu. Assim, a diferença encontrada não se refere a revenda de produtos acabados, mas de retorno de produtos beneficiados por terceiros, cuja finalização foi operada pela recorrente. Daí porque o excedente de produtos encontrados em estoque não era mercadoria para revenda, mas produtos retornados de beneficiamento.

Em abono às suas explicações – de fato sustentadas desde as primeiras intimações do procedimento fiscal – tem-se a resposta ao TIF n.º 18, conforme documento de fls. 262 e anexos de fls. 263/271, em que se verifica a descrição didática de como seria o processo de industrialização e montagem de certos produtos vendidos pela empresa. Dessa documentação é possível observar-se que uma grande quantidade de itens é remetida para a recorrente como suposto retorno de produtos beneficiados, os quais são posteriormente utilizados no processo de montagem do produto que será acabado. A documentação que explica passo a passo o processo de industrialização e quantitativos de peças e seus respectivos preços é muito bem elaborada e concede certa credibilidade ao argumento da recorrente, o que não se coloca em dúvida por si só.

No entanto, no processo administrativo tributário, como de resto em qualquer outro processo, inclusive o judicial, a prova das alegações é elemento fundamental para aproximar fatos ocorridos no passado ao momento presente; e assim ser possível ter um retrato, senão fiel, ao menos muito aproximado da realidade.

No caso dos autos, entendo que a fiscalização reuniu documentos que me convenceram de que, no mínimo, houve uma escrituração fiscal equivocada das operações narradas pela empresa, a qual desdiz a versão que ela sustenta desde o início.

Primeiramente, note-se o seguinte. No TIF n.º 15, de fls. 240/241, a empresa foi intimada para esclarecer o seguinte:

Nas notas fiscais emitidas pela Tecfit Ind. e Com. Ltda – ME, CNPJ 71.682.264/0001-10, e pela Polimet Ind e Com Ltda-EPP, CNPJ nº 48.127.658/0001-95, para a Poli Sports constam produtos classificados com CFOP de “Venda de produção do estabelecimento” e “Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros”.

Entretanto, verificamos que as matérias-primas e mercadorias adquiridas por estas duas pessoas jurídicas parecem não ser suficientes para a produção ou revenda de diversos produtos.

#### TECFIT IND E COM LTDA – ME

Ano da Emissão	Descrição CFOP	Valor
2014	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	R\$ 13.903,95
	Venda de produção do estabelecimento	R\$ 96.559,52

#### POLIMET IND E COM LTDA – EPP

Ano da Emissão	Descrição CFOP	Valor
2014	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	R\$ 98.247,14
	Venda de produção do estabelecimento	R\$ 2.013.744,65
2015	Venda de produção do estabelecimento	R\$ 1.271.912,49

Solicitamos que o contribuinte classifique na planilha anexa a este Termo quais os produtos e quantidades que, de fato, foram industrializados ou adquiridos para revenda por estas duas pessoas jurídicas.

Em resposta a essa intimação (resposta ao TIF nº 15 do e-processo), a recorrente apresentou planilha em arquivo não paginável, em que se verificam informações referentes às empresas Tecfit e Polimet referente ao fornecimento de mercadoria para revenda e o que seriam produtos beneficiados remetidos para acabamento por parte da recorrente. A título de exemplo, pode-se pinçar a mercadoria “corda de sisal torcida”. Na tabela abaixo, juntada pelo próprio contribuinte, vê-se a descrição do CFOP 5101, referente “venda de produção do estabelecimento”, com “código de mercadoria 0030”. No caso em questão, trata-se de corda de sisal, cujo código do produto e sua descrição coincidem com os dados de quando a mercadoria é “venda de mercadoria e adquirida de terceiro”, CFOP 5102. Veja-se excerto da tabela anexa:

#### Modelo Analítico Dinâmico dos Mestres e Itens de Notas Fiscais (Todas)

TECFIT venda de produção e revenda

Ano da Emissão	Entrada/Saída	Código CFOP	Descrição CFOP	Código da Mercadoria	Descrição da Mercadoria	Quantidade na Unidade e Estatíst	Valor dos Itens (Trib+Isento s+Outros)
----------------	---------------	-------------	----------------	----------------------	-------------------------	----------------------------------	--

						ica	
2014	Saída	5101	Venda de produção do estabelecimento	0030	CORDA DE SISAL TORCIDA	627,00	R\$ 1.322,97
2014	Saída	5101	Venda de produção do estabelecimento	0031	CORDA DE NYLON TORCIDA	525,00	R\$ 1.359,75
2014	Saída	5101	Venda de produção do estabelecimento	0034	BASTAO O KG 100 X 03 CM	1.037,00	R\$ 2.965,82
2014	Saída	5101	Venda de produção do estabelecimento	0039	CORDA DE COURO C/ROLAM.	162,00	R\$ 1.660,50
2014	Saída	5101	Venda de produção do estabelecimento	0045	CORDA DE NYLON 2,80 M	2.928,00	R\$ 7.583,52

Conforme mencionado, o fragmento abaixo da mesma tabela, demonstra o mesmo código e descrição do produto (corda de sisal torcida), quando é o caso de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros. Assim, um produto não pode ser parte de outro e ao mesmo tempo produto acabado. Conforme alertado, trata-se de, no mínimo, uma escrituração fiscal equivocada que não reflete as explicações dadas pela empresa em resposta ao TIF nº 18.

2014	Saída	5102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	0030	CORDA DE SISAL TORCIDA	68,00	R\$ 143,48
2014	Saída	5102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	0031	CORDA DE NYLON TORCIDA	87,00	R\$ 225,33
2014	Saída	5102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	0034	BASTAO O KG 100 X 03 CM	109,00	R\$ 311,74
2014	Saída	5102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	0039	CORDA DE COURO C/ROLAM.	21,00	R\$ 215,25
2014	Saída	5102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	0045	CORDA DE NYLON 2,80 M	481,00	R\$ 1.245,79
2014	Saída	5102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	0055	CORDA DE PVC C/ROLAMENTO	63,00	R\$ 413,91
2014	Saída	5102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	0063	COLCHONETE AG100 950X440 PRETO	61,00	R\$ 566,69
2014	Saída	5102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	0073	COLCHONETE AG100 950X440 AZUL	526,00	R\$ 4.886,54

A tabela acima, vem ao encontro do que foi consistentemente relatado pela fiscalização e comprovado com a nota fiscal impressa no Relatório Fiscal (imagem transcrita acima). Na nota em questão, comprova-se com documento fiscal a sistemática operada pela recorrente e suas fornecedoras Tecfit e Polimet. Nesse sentido, logo abaixo da estampa da nota fiscal, na página 395 do Relatório, lê-se excerto que ilustra bem a confusão entre os supostos produtos beneficiados, remetidos para acabamento e revenda pela

recorrente, com a aquisição dos mesmos produtos, porém já acabados e destinados a revenda.

Argumenta que a fornecedora OPTOU por discriminar na nota fiscal os serviços executados, de acordo com partes e peças de produtos beneficiados, adotando a mesma descrição dos produtos do contribuinte. Não entendemos que haja OPÇÃO para o fornecedor descrever como sendo um produto enquanto está retornando apenas parte deste. Seria como um industrializador por encomenda descrevesse na nota fiscal o produto “automóvel”, enquanto retornava apenas os seus bancos.

Não existe óbice para que outra pessoa jurídica beneficie por encomenda apenas parte de um produto, entretanto, na nota fiscal do retorno deste material deve ser descrito como parte do produto X, como por exemplo: parte frontal da Esteira EP-1100, base da esteira EP-1600, enchimento do saco de pancadas, suporte móvel do trampolim dobrável.

Assim, em que pese a empresa insistir no argumento de que a diferença de estoque apurada pela fiscalização se deve a um erro metodológico, pois não se tratava de revenda de produtos acabados fornecidos pelas empresas em questão, mas de produtos por elas beneficiados e destinados a montagem ou embalagem final, isso não se confirma com a prova dos autos. As tabelas e notas fiscais entregues pela fiscalizada dão conta de que ocorreu saída de mercadoria daqueles fornecedores para revenda pela fiscalizada.

Desta forma, sua escrituração fiscal deveria refletir essa realidade, qual seja, notas fiscais de entrada de mercadoria para revenda pela recorrente. O fato de nas notas fiscais constar o CFOP 5.124 (industrialização efetuada para outra empresa), não altera a realidade dos fatos, se a descrição das mercadorias saídas e seus respectivos códigos refletem outra operação. Dito de outro modo, não basta lançar-se nas notas fiscais o CFOP de uma operação se os demais elementos da nota fiscal indicam operação diversa.

Entendo que, sobre este ponto, não há o que prover do recurso.

Diante do exposto, conheço do recurso e rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, voto em negar provimento, mantendo-se a decisão recorrida integralmente.

## **Conclusão**

Importa registrar que nos autos em exame a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que, as razões de decidir nela consignadas, são aqui adotadas não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade e, quanto ao mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente Redator

Fl. 15 do Acórdão n.º 1302-005.547 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10855.723824/2018-91