

**PROCESSO** - A. I. Nº 206898.0239/13-3  
**RECORRENTE** - ITEAL IRECÊ TRATORES EQUIPAMENTOS AGRÍCOLAS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0085-05/14  
**ORIGEM** - INFAZ IRECÊ  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 04/10/2016

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0098-12/16**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. Na apuração, num mesmo exercício, de diferenças tanto de saídas como de entradas, através de auditoria de estoque, deve-se exigir o imposto relativo à base de cálculo de maior expressão monetária. Razões recursais não elidem a infração. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão proferida pela 5ª JJF - através do Acórdão JJF nº 0085-05/14 - após julgamento pela Procedência Parcial do Auto de Infração acima epigrafo, lavrado em 11/09/2013 para exigir o débito no montante de R\$143.745,95, apurado em razão da constatação de cinco infrações, sendo objeto deste Recurso Voluntário apenas as infrações 4 e 5, a seguir transcritas:

INFRAÇÃO 4- Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$20.474,85, constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas operações com recursos provenientes da venda de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas no mesmo exercício (2008).

INFRAÇÃO 5 – Falta de recolhimento do imposto, no valor de R\$93.315,97, relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração decorrente da falta de registro de entrada de mercadoria em valor inferior aos das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios de 2009 e 2010.

A Decisão recorrida foi pela procedência parcial do Auto de Infração, após salientar que as infrações 1 a 3 não foram impugnadas, sendo consideradas procedentes pelo órgão julgador, uma vez que o sujeito passivo limita-se a contestar apenas as exações 4 e 5, apontando erros, os quais foram acolhidos parcialmente pelo autuante ou justificado quando não aceitos, a exemplo do Trator A850 4x4, que segundo o impugnante, se lançou em duplicidade a Nota Fiscal nº 78, e assim seriam 49 tratores de entrada e 42 de venda que, segundo o autuante, no levantamento não consta nenhuma Nota Fiscal nº 78, e que houve erro por parte da defesa, conforme documentos nº 122 a 125.

Ao final, o autuante apresenta novos cálculos reduzindo as duas infrações, não tendo o defendente, se reportado a nenhuma das negativas de correções do autuante, limitando-se apenas a alegar cerceamento de defesa por não dispor do prazo de 30 dias para reavaliar a informação fiscal e a repetir os mesmos argumentos quanto à inconstitucionalidade da aplicação da taxa SELIC, cujas alegações foram rechaçadas pela Decisão de piso.

Assim, a JJF aduziu que a falta de contestação do impugnante acerca dos novos demonstrativos apresentados pelo autuante, recai sobre os termos dos arts. 140 e 142 do RPAF, presumindo-se ver-

dadeiros os fatos expostos pelo autuante nos demonstrativos e, em consequência, acolheu os lançamentos refeitos na informação fiscal, passando a infração 4 para o valor de R\$16.554,99 e a infração 5 para os valores de R\$ 29.826,75 e R\$ 52.092,55 nos exercícios de 2009 e 2010, respectivamente.

Inconformado com a Decisão proferida pela 5ª JJF, o sujeito passivo interpõe Recurso Voluntário, às fls. 314 a 343 dos autos, onde arguiu preliminarmente cerceamento do direito de defesa, em razão da correção dos demonstrativos originais das infrações 4 e 5, por entender que, nos termos do art. 41 do RPAF, o Auto de Infração deveria compor de todos os elementos necessários e provas, logo, os novos demonstrativos que foram juntados já deveriam constar da ação fiscal para que buscasse a tomada de providências e documentos para exercer o direito de defesa no prazo de 30 dias, visto que lhe foi concedido o prazo de 10 dias, o qual não foi possível efetivar nova análise, em razão de, na verdade, se proceder uma nova defesa diante da apresentação de novos demonstrativos.

Em seguida, aduz que em atenção ao princípio da fungibilidade a ação não merece prosperar, pois cada trator é um bem infungível por força de contrato de financiamento rural, ou seja, insusceptível de substituição por outro do mesmo gênero e espécie, cujo maquinário sai da fábrica individualizado com número de série.

Assim, diante de tal consideração, o recorrente aduz que a principal alegação para a suposta omissão de entrada seria o fato de ingresso posterior das máquinas, “algumas até vendidas num ano e ingressadas no ano posterior”, dado a procura e a própria demora do financiamento, cujo ramo de atividade não há grandes estoques devido aos custos elevados.

Salienta recorrente que o lançamento fiscal não verificou que todo o maquinário alienado tinha o correspondente contrato de financiamento, bem como a posterior entrega, e que bastaria o esforço mínimo para se constatar o número de série e modelo, pois, tratores não são sacas de feijão.

Quanto à venda de tratores sem notas fiscais, diz o apelante que tal fato não existe, pois ninguém aceitaria adquirir um maquinário agrícola de alto valor sem a documentação fiscal.

Explica que, a partir da informação do fabricante de que determinado trator será enviado à concessionária, emite-se nota fiscal com a entrega futura, para que se possa financiar o bem.

Reitera que não houve prazo razoável para que pudesse constatar se todos os equívocos do lançamento foram sanados e repete todas suas alegações itemizadas na sua peça de defesa.

Repisa a impropriedade de aplicação da Taxa SELIC como índice para acréscimo moratório nas infrações, do que cita doutrina, jurisprudência e legislação, como também da necessidade de diligência fiscal por preposto estranho ao feito, a fim de que sejam verificados e refeitos os levantamentos quantitativos para correção dos equívocos mencionados e suas demais alegações para, por fim, pedir a improcedência da ação fiscal.

O Parecer PGE/PROFIS, às fls. 355 a 357 dos autos, da lavra da Dr.<sup>a</sup> Maria Dulce Baleeiro Costa, é pelo não provimento do Recurso Voluntário, pois, da análise dos autos, vislumbra que a autuação não padece de nulidade, uma vez que os demonstrativos e cálculos apresentados inicialmente eram os que consubstanciaram as infrações imputadas e, no mérito, o recorrente reapresenta os mesmos argumentos já expendidos na defesa, dos quais o autuante acatou algumas provas e refez os demonstrativos do levantamento quantitativo, apresentando novo demonstrativo de débito.

O opinativo salienta que as modificações foram oriundas do acatamento pelo autuante das provas trazidas pela defesa e que o contribuinte teve oportunidade de se manifestar, no prazo previsto na legislação de 10 dias, já que se tratava de elemento modificativo do direito do Fisco, apresentado por ocasião da Informação Fiscal, no entanto, o apelante limitou-se apenas a repetir os mesmos argumentos, já analisados pelo autuante e não acatados (em parte) de forma objetiva.

Quanto à taxa SELIC, diz a PGE/PROFIS que a matéria já está pacificada, tanto do ponto de vista legislativo, como jurisprudencial. Cita o art. 102, § 2º, da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e Súmula 284/STF.

Assim, o opinativo da PGE/PROFIS é pelo não provimento do Recurso Voluntário.

Na sessão de julgamento de 10/11/2014, os membros desta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, em respeito ao princípio da verdade material, acordaram encaminhar o processo à ASTEC para:

1. Intimar o sujeito passivo para, no prazo de vinte dias, através do *número de série* dos equipamentos agrícolas, apresentar comprovação ou justificativas das diferenças apuradas, tanto de entradas quanto de saídas, nos exercícios fiscalizados, levando-se em consideração apenas as efetivas operações comerciais dos bens em que ocorreram circulação dos bens;
2. Satisfeita a etapa anterior por parte do recorrente, deverá o diligente analisar os documentos probatórios e apresentar novos demonstrativos, caso necessários, de forma a trazer substratos para se elucidar a lide existente.

Através do Parecer ASTEC nº 88/2015 foi consignado que o autuado apresentou os documentos de fls. 369 a 430 dos autos, de cuja análise o diligente constatou serem os mesmos apresentados quando da defesa (fls. 154 a 188), os quais, quando da informação fiscal às fls. 253 a 258 dos autos, o autuante já havia procedido aos ajustes necessários, implicando na redução nos seguintes valores: R\$16.554,99 referente ao exercício de 2008 (fls. 259 a 261); R\$29.826,75 referente ao exercício de 2009 (fls. 262 a 267) e R\$52.092,55 referente ao exercício 2010 (fls. 268 a 275), nada tendo a alterar.

Instado a se manifestar sobre a diligência, o recorrente, às fls. 437 e 438 dos autos, aduz que o diligente apenas afirmou que analisou os mesmos documentos do autuante, quando a diligência solicitada se trata de verificar a questão dos tratores financiados. Assim, reitera que emitia a nota diante da confirmação de que o implemento agrícola estaria destinado à revendedora, a fim de que o cliente obtivesse financiamento, numa venda para entrega futura do bem, vinculando o trator (bem infungível) ao contrato. Posteriormente, ingressava a máquina no acervo do defendente com o registro no livro próprio. Por fim, concluiu que a diligência não se prestou a atender o quanto solicitado na defesa do contribuinte e diz que espera que seja afastado o cerceamento do direito de defesa, realizando efetivamente a diligência para averiguar as suas solicitações.

Às fls. 442 a 444 dos autos, a PGE/PROFIS salienta que, da análise das conclusões da ASTEC, considera ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do Acórdão, ora recorrido, visto que o contribuinte não logra comprovar a alegação de venda de bens identificáveis por número de série, com emissão regular da documentação fiscal respectiva. Assim, ratifica o Parecer da PGE/PROFIS anterior, opinando pelo conhecimento e Não Provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª instância, no que tange às infrações 4 e 5 do lançamento de ofício.

Inicialmente, corroboro o entendimento da Decisão recorrida de que não ocorreu o alegado cerceamento ao direito de defesa do sujeito passivo o fato de lhe ser concedido o prazo de dez dias, prevista no art. 18, § 1º, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, quando da *modificação* dos demonstrativos que fundamentaram as infrações, decorrentes do acolhimento parcial pela autoridade fiscal das alegações de defesa, pois, os demonstrativos de estoques originais, que fundamentaram as exações da lide, foram juntados aos autos quando da lavratura do Auto de Infração e o sujeito passivo, dentro do prazo de trinta dias, conforme se pode comprovar de suas razões de defesa, às fls. 156 a 158 dos autos, apresentou alegações *específicas* a cada item da auditoria de estoque, o que demonstra inexistência de prejuízo ao seu direito de defesa, em que pese não comprovada a entrega inicial dos referidos demonstrativos. Fato inquestionável pelo próprio contribuinte. Logo não se pode atribuir cerceamento de direito de defesa quando o autuado vem aos autos e demonstra pleno conhecimento de toda a acusação fiscal, inclusive com alegações pormenorizadas e analíticas.

Já em relação ao prazo de 10 dias, após a modificação dos demonstrativos originais decorrente do

acolhimento parcial das alegações de defesa devidamente comprovadas, corroboro o entendimento da PGE/PROFIS de que *“A autuada teve oportunidade de se manifestar, no prazo previsto na legislação, qual seja - 10 dias, já que se tratava de elemento modificativo do direito do Fisco, apresentado por ocasião da Informação Fiscal”*.

Logo, rejeito a preliminar de nulidade do Auto de Infração por cerceamento ao direito de defesa, já que, nos termos do art. 18, § 2º, do RPAF, não se declarará a nulidade sem prejuízo ou em favor de quem lhe houver dado causa ou se o ato praticado de forma diversa houver atingido a sua finalidade.

Inerente ao pedido do recorrente para a realização de diligência fiscal, a fim de que sejam verificados e refeitos os levantamentos quantitativos para correção dos equívocos mencionados e suas demais alegações, inicialmente, o indeferir, tendo em vista que, nos termos do art. 147, I, do RPAF, considereei suficientes para a formação e convicção dos membros deste Colegiado os elementos contidos nos autos, como também por se destinar a verificar fatos vinculados à escrituração fiscal ou a documentos que estão na posse do requerente e cuja prova poderia ter sido por ele juntada aos autos, pois, na verdade, cabe ao contribuinte desconstituir a acusação fiscal e não ao Fisco realizar tal tarefa. Entretanto, conforme já relatado, na assentada de julgamento este colegiado resolveu converter o processo administrativo fiscal em diligência, nos termos anteriormente descritos.

Quanto ao mérito, verifica-se que os números apurados constataam a existência de diferenças quantitativas tanto de entradas como de saídas de diversos tipos de tratores agrícolas, cuja apuração decorreu dos dados apresentados pelo próprio contribuinte através de sua escrita fiscal, tendo a auditoria de estoque sido fundamentada em levantamentos de estoques iniciais e finais, entradas e saídas por espécie de mercadorias, não logrando êxito ao sujeito passivo elidir totalmente as diferenças apuradas com provas documentais.

Ressalte-se que, quando devidamente comprovadas as alegações do defendente, reiteradas no Recurso Voluntário, foram acolhidas pelo autuante na sua Informação Fiscal, resultando na modificação para redução do débito originalmente exigido, a exemplo do *“Trator 685 4x4”*, cujo lançamento original era de omissão de saídas de duas unidades (fl. 104), tendo o autuante acatado a alegação de que a NF 3477 não havia sido considerada no levantamento fiscal de saída (fl. 106), o que fez na Informação Fiscal (fl. 254), reduzindo a diferença para uma unidade (fl. 259), cuja alegação permanece no Recurso Voluntário (fl. 322) e mantém-se quando da realização da diligência fiscal (fl. 369).

Porém, mesmo já acolhidas pelo autuante, ainda assim permanecem como alegações recursais, razão da conversão dos autos em diligência para prepostos fiscal estranho ao feito da Assessoria Técnica do CONSEF, com orientação expressa de *“Intimar o sujeito passivo para, no prazo de vinte dias, através do número de série dos equipamentos agrícolas, apresentar comprovação ou justificativas das diferenças apuradas, tanto de entradas quanto de saídas, nos exercícios fiscalizados, levando-se em consideração apenas as efetivas operações comerciais dos bens em que ocorreram circulação dos bens”*.

Contudo, conforme consignado no Parecer ASTEC, o recorrente apresentou os mesmos documentos fiscais da defesa, já acolhidos pelo autuante quando da informação fiscal, nada tendo a alterar.

Tal fato, ensejou a PGE/PROFIS ratificar o Parecer anterior, de fls. 355 a 357 dos autos, opinando pelo conhecimento e não provimento do Recurso Voluntário.

Assim, o fato de se tratar de um bem infungível, como alega o recorrente, em nada altera o resultado aritmético da apuração do estoque. Ao contrário, só o beneficia para melhor comprovar o destino de um determinado bem, facilmente identificável pelo seu número de série, e justificar a razão da diferença apurada, cujos argumentos mantêm-se na área das hipóteses ou conjecturas a exemplo de: ingresso posterior das máquinas, *“algumas até vendidas num ano e ingressadas no*

ano posterior” ou que “ninguém aceitaria adquirir um maquinário agrícola de alto valor sem a documentação fiscal”.

Registre-se que, quando da realização da diligência, o contribuinte foi intimado para apresentar documento fiscal vinculado ao número de série da máquina e, por diversas vezes, indicou “*Omissão provocada pela troca de plaquetas*”, o que, inviabiliza qualquer de suas justificativas acima, agravada ainda pelas repetidas alegações, as quais, quando comprovadas, foram já consideradas.

Ademais, ressalte-se que, por se tratar a quarta infração de exigência do imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, ou seja, a das operações de entrada, com base na presunção prevista no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações anteriores de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, o que implica dizer que, neste caso específico, não se exige o imposto dos tratores, objeto da auditoria de estoque no exercício de 2008, mas, sim, das mercadorias anteriormente vendidas e que serviram de suporte de receita para as aquisições destes tratores, tendo em vista que o contribuinte tem como objeto social o comércio de tratores, peças, equipamentos agrícolas, bombas, motores, canos, adubos, defensivos e sementes.

Assim, como as alegações devidamente comprovadas já foram acolhidas pelo autuante e ratificadas pelo diligente, preposto fiscal estranho ao feito, não tendo o recorrente demonstrado a existência de qualquer equívoco ou apresentado fato novo que venha elidir o valor remanescente, entendendo insuficientes às razões recursais para elidir a acusação fiscal, a qual está devidamente fundamentada em demonstrativos onde constam números apurados na própria escrita do contribuinte.

No que tange à alegação sobre a Taxa SELIC, conforme frisou o opinativo da PGE/PROFIS, a matéria já está pacificada, tanto do ponto de vista legislativo, como jurisprudencial, como se pode comprovar através do art. 102, § 2º, da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e da Súmula 284/STF.

Logo, concluo como verdadeiros os números apurados no levantamento fiscal de fls. 259, 262 e 268 dos autos, ratificados em diligência, nos valores de R\$16.554,99, para a infração 4, e de R\$81.919,30 para a infração 5, sendo: R\$29.826,75 para o exercício de 2009 e R\$52.092,55 para o exercício de 2010.

Do exposto, somos pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206898.0239/13-3**, lavrado contra **ITEAL IRECÊ TRATORES E EQUIPAMENTOS AGRÍCOLAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$128.429,42**, acrescido das multas de 60% sobre R\$20.964,94, 70% sobre R\$53.247,77 e 100% sobre R\$54.216,71, previstas no art. 42, incisos II, “d”; VII, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 01 de setembro de 2016.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR/ PRESIDENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS