

PROCESSO	- A. I. N° 298963.3011/16-9
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e EDCAU COMÉRCIO DE CACAU LTDA.
RECORRIDOS	- EDCAU COMÉRCIO DE CACAU LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1º JJF nº 0207-01/17
ORIGEM	- INFAS SANTO ANTÔNIO DE JESUS
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 21/03/2019

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0022-11/19

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. Comprovado que parte das diferenças de entradas apuradas no levantamento quantitativo está compreendida dentro do índice de quebra de peso, inerente às condições de armazenagem do cacau em amêndoas. Alegações Recursais Parcialmente acolhidas destacando que foi considerado índice de 2,06 e estoque inicial de 2012 zerado. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício e Voluntário interpostos pela autuada, em razão do Acórdão da 1ª JJF Nº 0207-01/17, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 13/12/2016, para exigir créditos tributários no valor histórico de R\$445.429,10, com aplicação de multa de 60%, prevista na alínea “b”, do inciso II, do art. 42, Lei nº 7.014/96, em razão das seguintes irregularidades:

Infração 01 - 02.10.01 Deixou de proceder ao recolhimento do ICMS substituído por diferimento na condição de responsável pelo recolhimento do imposto diferido.

Consta no campo “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração que: Houve desconsideração da Nota Fiscal Eletrônica nº 3374, cuja data de emissão extemporânea foi de 07/12/2015, CFOP 5297, emitida para ajustar diferença de estoque do exercício de 2014, conforme observações no seu campo “informações complementares”. Por se tratar de mercadoria com benefício de diferimento, a omissão de saída caracteriza-se como situação cujo valor deve ser oferecido a tributação. O contribuinte não apresenta nenhuma comprovação a título de perda, roubo ou perecimento ou de qualquer outra natureza.

Da análise dos elementos trazidos aos Autos, a referida Junta de Julgamento Fiscal, decidiu, por unanimidade, pela Procedência em Parte do Auto de Infração com fundamento no voto condutor, abaixo transcrito.

VOTO

De plano, cabe enfrentar a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo aduzindo que a incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da ação fiscal pela não apresentação da Ordem de Serviço OS e do Termo de Início de Fiscalização.

Verifica-se que a exigência fiscal está fundamentada na desconsideração pela Fiscalização da Nota Fiscal Eletrônica nº 3374, emitida pelo autuado em 07/12/2015, com CFOP 5297, para ajustar diferença de estoque do exercício de 2014, conforme consta no campo “Informações Complementares” do referido documento fiscal. Segundo a acusação fiscal o autuado não apresentou nenhuma comprovação a título de perda, roubo ou perecimento de qualquer natureza.

O impugnante apresenta, em síntese, as seguintes alegações:

- a empresa tem como atividade principal a comercialização de cacau in natura;*
- o cacau conforme evidenciado no Laudo Técnico colacionado aos autos é um grão com características de alto grau de umidade, com elevada perda de peso durante sua estocagem;*

- a perda natural de 96.864 kg de cacau na proporção de 2,10% da quantidade de 4.603.499 kg se situa como plenamente aceitável, segundo estudos técnicos apontados no Laudo Técnico;
- o ajuste realizado pela empresa por meio da Nota Fiscal nº. 3374, emitida em 07/12/2015, encontra amparo nos artigos 234 e 312 do RICMS/BA;
- a estrutura tributária vigente no Brasil instituiu o CFOP específico para a operação de perda de estoque;
- o procedimento adotado pela empresa tem previsão legal que legitima o ajuste entre o seu estoque físico real e o estoque físico contábil/fiscal, seja por meio da legislação do RICMS/BA, seja por meio do Regulamento do Imposto de Renda em seu art. 291, assim como em consonância com os princípios universais e aceitáveis da contabilidade;
- a Nota Fiscal objeto da glosa em nenhum momento se aperfeiçoou como documento para dar cobertura à circulação de mercadorias, inexistindo, portanto, fato gerador e base de cálculo para dar azo a tributação.

O autuante contesta a alegação defensiva. Esclarece que glosou a referida Nota Fiscal e considerou o seu quantitativo de 96.864 kg como omissão de saída de mercadoria diferida, no caso cacau, cujo diferimento se encerra pela saída do produto industrializado ou na saída para outro Estado.

Salienta que esta mercadoria não consta no estoque do contribuinte e como primeira conclusão diz que a fase de diferimento foi encerrada e o imposto devido deverá ser pago. Acrescenta que quase 100 toneladas de cacau não podem ser aceitas como quebra de estoque por perdas num único exercício.

Observa que o impugnante alega que a Nota Fiscal 3374 foi emitida para dar cobertura ao percentual correspondente a baixa de estoque de cacau derivada da quebra de peso. Afirma, contudo, que o contribuinte estabeleceu um valor aleatório para perda de peso em vez de usar critérios razoáveis para fazê-lo.

Observa que o autuado vendeu 4.603.499 kg de cacau de 2007 a 2015 e a quebra de peso que seria inicialmente para ajustar o estoque de 2014, conforme consta nas informações complementares, passou na defesa a justificar 08 anos de 2008 a 2015, porquanto 2007 não houve movimento, fato que estabeleceria uma perda de 2,1% no período. Diz que caso considere a verdade da Nota Fiscal 3374, houve em 2014 a compra de 534.696 kg de cacau e a perda de peso de 96.864 kg correspondendo a uma perda de 18,11%.

Ressalta que o Auto de Infração foi lavrado após levantar o estoque do contribuinte conforme demonstrativo que apresenta, sendo que este levantamento foi realizado com base nas DMDs apresentadas que estão de acordo com as DMA's apresentadas para os períodos.

Diz que foi encontrada uma omissão de saídas de 61.835 kg de cacau para o exercício de 2014, entretanto não poderia cobrar esta omissão porque o contribuinte calculou a sua perda em 96.864 kg excedendo em 35.029 kg o total levantado no trabalho fiscal. Acrescenta que imagina que este valor seja para cobrir perdas que ainda nem ocorreram, não lhe restando alternativa a não ser glosar a Nota Fiscal 3374 e considerar toda ela como omissão de saídas determinando assim o encerramento da fase de diferimento.

Sobre as perdas/quebras de peso no caso de cacau em amêndoas este CONSEF já tem jurisprudência firmada a exemplo do Acórdão CJF Nº. 0239-11/14, cujo voto reproduzo abaixo a título ilustrativo:
[...]

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 0065-03/13, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração epigrafado, em razão do cometimento de duas infrações, sendo a primeira referente à falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, em exercício fechado e a segunda relativa à entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal.

No que tange à infração 1, o Recorrente nega a ocorrência de omissão de entrada, justificando a diferença apurada pelo autuante como decorrente da variação natural do peso do produto, em razão da umidade.

No meu sentir é razoável admitir que a mercadoria “cacau em baga” possua em seu estado natural grande teor de substâncias líquidas e que durante o seu transporte e armazenagem, perde parte do seu teor de umidade, ocasionando uma “perda” no seu peso.

O MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, PECUÁRIA E ABASTECIMENTO – MAPA, através da Instrução Normativa nº 38/2008, estabeleceu o Regulamento Técnico da Amêndoa de Cacau, definindo o seu padrão oficial de classificação, com os requisitos de identidade e qualidade, a amostragem, o modo de apresentação e a marcação ou rotulagem.

A referida Instrução Normativa admite um limite que oscila entre 8% e 9% de umidade, conforme dispositivo transscrito abaixo:

Art. 11. A umidade deverá ser obrigatoriamente determinada, mas não será considerada para efeito de enquadramento do produto em Tipo, sendo recomendado para fins de comercialização da amêndoas de cacau o percentual máximo de 8,00% (oito por cento) para os Tipos 1 e 2; e 9,00% (nove por cento) para o Tipo 3 e Fora de Tipo.

Peço vénia para mencionar parte do voto do Conselheiro Fernando Antônio Brito de Araújo, constante no Acórdão CJF N° 0344-11/07, que em situação semelhante, acatou os argumentos defensivos, e considerou admissível que as diferenças de estoque apuradas por meio de levantamento quantitativo, eram decorrentes da quebra do peso e não de omissão:

No mérito, quanto aos exercícios de 2001, 2005 e 2006, cujas exigências decorreram da constatação de omissão de operações de saídas de cacau em bagas, conforme demonstrado à fl. 52 dos autos, acolho a alegação do recorrente de que as quantidades apuradas como omissas correspondem aos percentuais de: 0,87%, 0,71% e 0,26%, respectivamente, os quais são muito inferiores ao percentual de 4% de perdas normais, conforme Parecer da CEPLAC, inerente às condições de armazenagem do cacau em amêndoas, em que o fator da umidade mostra-se relevante, consoante documento às fls. 124 a 127 dos autos, o qual transcrevo parte do texto a seguir:

3) Economicamente falando, esta liberação de água (pelo excesso de umidade) além dos defeitos que aparecerão quando da classificação do cacau provoca o que se aprendeu a chamar de “QUEBRA DE PESO”. Isto para o comprador de cacau é um “desastre”. Isto porque depois de um determinado período o peso do cacau que entrou no “armazém” é sempre abaixo quando ele sai ou é checado o estoque. É simples a explicação. Quanto maior o teor de umidade maior será a “quebra do cacau”.

4) Na região é muito comum “quebra de peso” de 2% e, a dependendo armazém e da quantidade do cacau estocado, 4%. Sem dúvida um enorme prejuízo para o comerciante. Tem-se como “normal” e comum (FORA O PREJUÍZO, CLARO) na região se dizer que a “quebra no peso” faz parte da rotina de quem com cacau trabalha.

Assim, diante de tal consideração, é admissível que as diferenças de saídas apuradas no levantamento quantitativo são decorrentes da quebra de peso e não de omissão de saídas, pois:

- 2.652 kg no exercício de 2001, correspondem a 0,91% de 289.428 kg das saídas com notas fiscais;
- 951 kg no exercício de 2005, correspondem a 0,81% de 116.411 kg das saídas com notas fiscais;
- 50 kg no exercício de 2006, correspondem a 0,26% de 18.986 kg das saídas com notas fiscais.

Logo, concluo pela improcedência da exigência fiscal relativa à primeira infração.

Não há, na legislação tributária estadual, previsão de percentuais aceitáveis para essas “perdas”, todavia, considerando que no exercício de 2008 o recorrente movimentou 6.172.991,53 kg de “cacau em baga”, entendo que é razoável admitir que a diferença que remanesce, no montante de 12.305,47 kg, correspondente à 0,2% da mercadoria movimentada no período, decorreu de variações de peso, decorrente da umidade, que são inerentes às operações com a referida mercadoria e, portanto, não houve omissão de operação de entrada dessa mercadoria no exercício em questão.

Ante ao exposto, julgo Improcedente a infração 1.

No presente caso, conforme o demonstrativo elaborado pelo autuante, verifica-se que o levantamento quantitativo de estoque referente aos exercícios de 2008 a 2015, apresenta os seguintes dados:

EXERCÍCIO	ESTOQUE INICIAL	COMPRAS	VENDAS	ESTOQUE FINAL
2007	0	0	0	0
2008	0	460.578	451.920	8.658
2009	8.658	430.193	427.680	11.171
2010	11.171	951.333	936.620	25.884
2011	25.884	389.064	467.040	-52.092
2012	-52.092	698.356	583.260	63.004
2013	63.004	439.015	440.880	61.139
2014	61.139	534.696	534.000	61.835
2015	61.835	700.264	701.060	61.039
	4.603.499	4.542.460		61.039

A análise do demonstrativo acima reproduzido permite constatar que, no exercício de 2011 consta como

Estoque Final – 52.092, ou seja, a diferença entre o Estoque Inicial + Compras – Vendas apontou um “estoque negativo” que se caracteriza como omissão de entrada, já que o contribuinte vendeu uma quantidade maior do que havia declarado e escriturado. A meu ver, neste caso, deveria ter sido exigido o imposto em face da omissão apurada, o que não foi feito.

Observa-se, também, que no exercício de 2012 consta no demonstrativo no Estoque Inicial os mesmos – 52.092, quantidade esta que foi deduzida da quantidade das Compras de 698.356, o que resultou na quantidade de 646.261, que deduzida da quantidade de Vendas de 583.260 resultou na quantidade de 63.004, conforme apontado no demonstrativo acima referido.

Ora, tendo sido apurado no exercício de 2011 que não houve Estoque Final, isto é, não houve quantidade de mercadoria estocada, mas sim que houve omissão de entrada da mercadoria, por certo que o Estoque Inicial do ano seguinte, no caso 2012, só poderia ser zero.

Dessa forma, considerando que a exigência deve recair exclusivamente sobre os exercícios de 2012, 2013, 2014 e 2015, haja vista que no exercício de 2011 não houve mercadoria em estoque, mas sim omissão de entrada, adotando-se o demonstrativo elaborado pelo autuante acima aludido, as quantidades apuradas passam a ter a seguinte conformação:

EXERCÍCIO	ESTOQUE INICIAL	COMPRAS	VENDAS	ESTOQUE FINAL
	0	0	0	0
	0			
2012	0	698.356	583.260	115.096
2013	115.096	439.015	440.880	113.231
2014	113.231	534.696	534.000	113.927
2015	113.927	700.264	701.060	113.131
	2.372.331	2.259.200		113.131

Partindo-se dessa premissa, a conclusão a que se chega é que, aplicando o mesmo percentual de perda/quebra considerado no Acórdão acima reproduzido, ou seja, 0,2%, por situar dentro do índice de quebra de peso, atinente às condições de armazenagem do cacau em amêndoas, descebe a exigência no tocante à quantidade de 47.446 ($2.372.331 \times 0,2\% = 47.446$).

Deduzida esta quantidade de 47.446 da quantidade total de 96.864 constante na Nota Fiscal eletrônica nº 3374, resulta na quantidade de omissão de saídas de 49.418 ($96.864 - 47.446 = 49.418$).

Assim sendo, excluindo da exigência fiscal a quantidade de 47.446 - por se situar dentro do percentual de perda/quebra admitido para o cacau em amêndoas -, remanesce a diferença de 49.418, que aplicado o valor unitário de R\$27,05, apontado pelo próprio autuado na Nota Fiscal eletrônica nº 3.374, resulta no valor de R\$1.336.756,90. Aplicada a alíquota de 17% sobre este valor de R\$1.336.756,90 resulta no ICMS devido de R\$227.248,67.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

Inconformado, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário, visando a reapreciação da Decisão de piso pelos fatos e fundamentos abaixo arrolados:

A Recorrente, informa que Decisão prolatada pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal em que pese os argumentos ali expendidos merece ser reformada, porquanto mesmo apreciando a lide com sua costumeira acuidade, incorreu em equívoco de ordem material que deve ser corrigido para que justiça se faça nos presentes autos.

Alega que a, a acusação fiscal pontuou pela desconsideração da Nota Fiscal Eletrônica de nº 3374, cuja data de emissão extemporânea foi de 07/12/2015, CFOP 5297, emitida para ajuste e acerto na conta variação de estoque, tudo conforme ali relatado.

Pondera que o documentário fiscal em relevo, foi emitido para dar cobertura ao percentual correspondente a baixa no estoque de cacau derivada de quebra de peso, porquanto desde o início de suas atividades (2007), este estabelecimento até o referido lançamento, nunca fizera nenhum ajuste nos estoques.

Nesta ordem foi explicitado que a Recorrente é uma empresa que conforme se denota do seu Contrato Social, tem como atividade única a comercialização de cacau em amêndoas. Essa operação segue regras sedimentadas na região cacauíra por costumes quase que secular e consiste basicamente na aquisição do cacau em amêndoas do produtor rural, armazenando-a em depósitos dos estabelecimentos de compra, para posterior negociação com as empresas que

industrializam cacau.

Enfatiza que esta operação comercial se enquadra no regime de substituição tributária ficando o ICMS diferido para pagamento na etapa final de comercialização, industrialização ou consumo dentro do Estado da Bahia.

Informa que, nesta última década a vendagem de cacau restringiu-se ao círculo criado pelas empresas industriais situadas em Ilhéus e Itabuna, (CARGIL, BARRY CALLEBAUT E JOANES), porquanto os preços desta commodities no exterior estão abaixo dos preços praticados no mercado interno, fazendo com que as chocolateiras mundiais se abasteçam do cacau cultivados em países alhures.

Traz que, essa situação criou para as mencionadas empresas sediadas no eixo Ilhéus/Itabuna, a capacidade de ditar as regras para recebimento de cacau, impondo condições sobre a qualidade do cacau, notadamente no tocante ao aspecto da umidade, do grão, perante as quais a Autuada e outros estabelecimentos congêneres, tem que se submeterem, sob pena de verem suas atividades totalmente inviabilizadas.

Declara que, o cacau comprado pela Recorrente - como não poderia ser diferente - se situa dentro deste padrão de alta umidade, refletindo uma acentuada perda de peso durante seu armazenamento em face das altas temperaturas típicas da região cacauíra.

Alude que, a perda de peso do grão oleaginoso é um processo natural em decorrência de vários agentes tais como, poeira, acidez, germinadas e principalmente CALOR, valendo notar que a amêndoia de cacau necessita de ambientes secos para serem armazenados para evitar a criação de parasitários e incidência de MOFO.

Neste giro, informa que veio à tona a Nota Fiscal nº 3374, foi emitida em 07/12/2015, exatamente para chancelar a perda de 96.864 Kg (noventa e seis mil, oitocentos e sessenta e quatro) quilos de cacau decorrente da quebra de peso da quantidade de 4.706.460 Kg (quatro milhões, setecentos e seis mil, quatrocentos e sessenta) quilos de cacau.

Ano	Quantidade/Quilos
2007	553.440
2008	428.700
2009	413.160
2010	625.200
2011	394.920
2012	728.100
2013	433.020
2014	499.320
2015	630.600
Totalizando	4.706.460

Esclarece que essa quantidade 4.706.460 Kg (quatro milhões, setecentos e seis mil, quatrocentos e sessenta) quilos de cacau foi o resumo do produto adquirido nos exercícios compreendidos entre 2007 a 2015 e cotejando-se esse volume de cacau comprado com o montante referente a sua respectiva quebra de peso 96.864 Kg (noventa e seis mil, oitocentos e sessenta e quatro) quilos de cacau, se verifica uma proporção de apenas 2,06 % do estoque movimentado no interregno acima mencionado.

Anuncia que, em abono das suas razões de defesa a Recorrente trouxe a colação, LAUDO TÉCNICO sobre a Perda de Peso do Cacau em Estoque, cujo esqueleto deriva a conclusão de que a perda de peso desta mercadoria na região sul da Bahia pode atingir até o patamar de 3% do seu volume inicial.

Adverte que atualmente este lançamento assumiu contornos de relevo fiscal, porque se reconheceu sua legitimidade de forma regulamentar, (art. 234 e 312 do RICMS - BA), criando-se número específico de CFOP (5927), para dar suporte a emissão de Nota Fiscal específica para este tipo de operação.

Enfatiza ainda, desde priscas eras, o alinhamento de quebra de estoque sempre foi admitido em mercadorias com tais peculiaridades, permitindo-se que assim se efetivasse mediante elaboração de simples documento contábil.

Registra que a questão não é nova e já sofreu criteriosa análise por parte deste E. Conselho Fazendário em casos de manifesta semelhança, tendo este colegiado firmado jurisprudência no sentido de se albergar posição de que mesmo inexistindo na legislação tributária estadual fixação de percentuais, há de se considerar que relativamente ao produto “Cacau em Amêndoas” é razoável admitir perda de peso até 4% (quatro por cento) do peso bruto estocado.

Esta esteira de entendimento, vem consolidada no Acordão nº 006503/13, valendo igualmente acentuar a decisão exarada no Acordão nº 0344-11/07, tendo como relatoria o Conselheiro Fernando Antônio Brito de Araújo, que assim sintetizou:

“Na região é muito comum “quebra de peso” de 2% (dois por cento) e dependendo do armazém e da quantidade de cacau estocado até 4% (quatro por cento). Sem dúvida um enorme prejuízo para o comerciante. Tem-se como “normal” e comum na região que a “quebra de peso” faz parte da rotina de quem com cacau trabalha. Assim, diante de tal consideração, é admissível que as diferenças de saídas apuradas no levantamento quantitativo são decorrentes da quebra de peso e não de omissão de saídas”

Avisa que a Decisão recorrida adotou com muito propriedade todos estes parâmetros e acatou a tese da defesa, inclusive citando como adminículo para tal posição, as decisões do E. CONSEF, já pontuadas em torno da matéria.

Contudo, salienta que mesmo adotando tais parâmetros, a decisão incorreu em equívoco de ordem material, posto que ao excluir da autuação os exercícios prescritos, manteve o montante de tais períodos computados para efeito de aplicação do percentual aceitado como perda de peso.

Explica que a autuação frisou através do DEMONSTRATIVO DE DÉBITO, que a fixação do fato gerador, incidia exatamente sobre o montante de peso constante da Nota Fiscal E. nº 000.003.374, no valor de R\$2.620.171,18, apurados nos exercícios de 2007 a 2015.

A defesa pugnou que este valor representava 2.06% (dois pontos e zero vírgula seis décimos) do montante de todo cacau movimento no mencionado interregno, qual seja a quantidade de 96.864 quilos de cacau espelhado no documentário fiscal acima aludido.

O julgamento em debate entendeu por afastar da autuação os exercícios prescritos (2007 a 2011), cingindo o montante de 2.372.331 quilos de cacau como aquele passível de se aplicar o percentual de perda de peso.

Todavia ao encontrar o montante de 47.446 quilos de cacau referente ao percentual de perda de peso aplicado sobre as quantidades atinentes aos exercícios de 2012 a 2015, abateu a referida quantidade do total de peso da autuação, ou seja, sobre 96.864 quilos de cacau, inserindo, pois, neste computo as quantidades de cacau dos exercícios de 2007 a 2011.

Assevera que o equívoco é patente.

Enumera:

Primeiro, porque o valor do Auto de Infração se encontra capitaneado no Demonstrativo de Débito confeccionado pelo Ilmo. Sr. Auditor Fiscal Autuante, onde se verifica que dito valor está atrelado ao montante de 96.864 quilos de cacau, constante da Nota Fiscal E. nº 000.003.374, no importe de R\$2.620.171,18, sendo vedado alterar a quantidade de quilos nesta fase do processo, sem infringir o preceito de cerceamento de defesa.

Segundo, porque excluindo-se as quantidades de cacau dos exercícios prescritos (2007 a 2011), no montante de 2.415.420 quilos de cacau, a quantidade de quebra de peso tomou o contorno de 49.669 quilos de cacau.

Demonstra-se:

2012	728.100
2013	433.020
2014	499.320

2015	630.600
Total	2.291.040

(2.291.040 x 2.06% = 47.195 quilos de cacau)

Deste modo, informa que resulta claro e evidenciado que a quantidade de perda entendida como aceitável na r. decisão ora recorrida seria ($2.291.040 \times 2.06\% = 47.195$ quilos de cacau).

Donde, torna-se lícito acrescentar:

Informa que o E. CONSEF já consolidou entendimento no sentido de que é perfeitamente aceitável percentuais de perdas de peso no comércio de cacau em amêndoas no patamar de até 4%.

Esclarece que o índice de perda que ocasionou a emissão da Nota Fiscal E. nº 000.003.374, se situou na casa que se aproximou a patamar inferior 2.06%.

Assim, traz que abatendo-se do total da Nota Fiscal glosada o montante desconsiderado na decisão em comento, relativo aos exercícios 2007 a 2011, temos em resumo ($4.706.460 - 2.415.420$), pelo que o montante em debate passou a ser 2.291.040 quilos de cacau.

E, aplicando-se o percentual de perda na ordem de 2.06%, temos a quantidade de 47.195 quilos de cacau ($2.291.040 \times 2.06\%$), a ser ajustado na conta de variação de estoque nos exercícios de 2012 a 2015.

Subtraindo do total de quilos (4.706.460), a quantidade de quilos dos períodos desconsiderados (2.415.420), ou seja $4.706.460 - 2.415.420 = 2.291.040$ quilos, e sobre o qual aplicando o percentual de 2.06% encontra-se o montante de 47.195 quilos de cacau para os exercícios de 2012 a 2015.

Diminuindo este montante da quantidade da Nota Fiscal nº 3374 (96.864-47.195) encontra-se 49.669 quilos de cacau, pelo que, inexiste qualquer omissão de saída remanescente mantida na Decisão ora recorrida, como sendo de 49.418 quilos de cacau ($96.864 - 47.446 = 49.418$).

Assevera que a comprovação embora dependa única e exclusivamente dos recursos da álgebra é facilíma de constatar:

Somando-se a quantidade a ser subtraída da autuação (2007 a 2012), no montante de 49.669 quilos com a quantidade de 47.195 quilos (2012 a 2015), encontra-se exatamente a quantidade constante da Nota Fiscal sob glosa, ou seja, 96.864 quilos ($49.669 + 47.195 = 96.864$).

Por todas as razões acima exposta, a Recorrente em resumo vem pontificar o quanto segue:

- a) A Recorrente consoante se infere do seu Contrato Social tem como atividade principal a comercialização de cacau “*in natura*”;
- b) O cacau conforme evidenciado no Laudo Técnico acostado a peça de defesa é um grão com características de alto grau de umidade, com elevada perda de peso durante sua estocagem;
- c) Essa perda natural de 96.864 Kg (noventa e seis mil, oitocentos e sessenta e quatro) quilos de cacau na proporção de 2.06 % da quantidade de 4.706.460 Kg (quatro milhões, setecentos e seis mil, quatrocentos e sessenta), quilos de cacau se situa como plenamente aceitável, segundo estudos técnicos apontados pelo *expert* no laudo em comento;
- d) O ajuste realizado pela Recorrente através da Nota Fiscal nº 3374, datada de 07/12/2015, encontra amparo nos arts. 234 e 312 do RICMS/Ba.
- e) A estrutura tributária em vigor no Brasil, instituiu Código Fiscal de Operação - CFOP, específico para operação de tal jaez;
- f) O procedimento realizado pela Recorrente tem previsão legal que legitima o ajuste entre seu estoque físico real e o estoque físico contábil/fiscal, seja através da legislação de piso (RICMS), seja através do Regulamento do Imposto de Renda (art. 291), assim como em consonância com os princípios universais e aceitáveis da contabilidade;
- g) A Nota Fiscal em glosa em nenhum momento se aperfeiçoa como documento para dar cobertura a circulação de mercadorias, inexistindo, portanto, base de cálculo para dar azo a tributação;

- h) A quebra de peso na ordem de 2.06 % do estoque de cacau vem sendo considerada perfeitamente aceitável por reiteradas decisões do CONSEF, como exemplificam os Acórdãos mencionados acima;
- i) Somando-se a quantidade a ser subtraída da autuação (Exercícios de 2007 a 2011), no montante de 49.669 quilos com a quantidade de 47.195 quilos (Exercícios de 2012 a 2015), encontra-se exatamente a quantidade constante da Nota Fiscal sob glosa, ou seja, 96.864 quilos ($49.669 + 47.195 = 96.864$).

Por fim, em presença das razões de fato e de direito acima expostas, fica requerido seja o presente Recurso Voluntário provido, cancelando-se o lançamento, porquanto o mesmo se encontra realizado sem ocorrência de fato gerador, sob mera presunção de omissão de saídas.

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício e Voluntário interposto pela autuada, em razão do Acórdão da 1ª JJF Nº 0207-01/17, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 13/12/2016, para exigir créditos tributários no valor histórico de R\$445.429,10, com aplicação de multa de 60%, prevista na alínea “b”, do inciso II, do art. 42, Lei nº 7.014/96, em razão de ter deixado de proceder ao recolhimento do ICMS substituído por diferimento na condição de responsável pelo recolhimento do imposto diferido.

Ainda consta na descrição efetuada pelo Autuante, no campo “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração que: Houve desconsideração da Nota Fiscal Eletrônica nº 3374, cuja data de emissão extemporânea foi de 07/12/2015, CFOP 5297, emitida para ajustar diferença de estoque do exercício de 2014, conforme observações no seu campo “informações complementares”. Por se tratar de mercadoria com benefício de diferimento, a omissão de saída caracteriza-se como situação cujo valor deve ser oferecido a tributação. O contribuinte não apresenta nenhuma comprovação a título de perda, roubo ou perecimento ou de qualquer outra natureza.

A JJF, julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, considerando o índice de 0,2% para perda/quebra, diferente do 2,06% utilizado pela Recorrente, conforme abaixo:

Dessa forma, considerando que a exigência deve recair exclusivamente sobre os exercícios de 2012, 2013, 2014 e 2015, haja vista que no exercício de 2011 não houve mercadoria em estoque, mas sim omissão de entrada, adotando-se o demonstrativo elaborado pelo autuante acima aludido, as quantidades apuradas passam a ter a seguinte conformação:

EXERCÍCIO	ESTOQUE INICIAL	COMPRAS	VENDAS	ESTOQUE FINAL
	0	0	0	0
	0			
2012	0	698.356	583.260	115.096
2013	115.096	439.015	440.880	113.231
2014	113.231	534.696	534.000	113.927
2015	113.927	700.264	701.060	113.131
	2.372.331	2.259.200	113.131	

Partindo-se dessa premissa, a conclusão a que se chega é que, aplicando o mesmo percentual de perda/quebra considerado no Acórdão acima reproduzido, ou seja, 0,2%, por situar dentro do índice de quebra de peso, atinente às condições de armazenagem do cacau em amêndoas, descreve a exigência no tocante à quantidade de 47.446 (2.372.331 x,0,2% = 47.446).

Deduzida esta quantidade de 47.446 da quantidade total de 96.864 constante na Nota Fiscal eletrônica nº 3374, resulta na quantidade de omissão de saídas de 49.418 (96.864 – 47.446 = 49.418).

Assim sendo, excluindo da exigência fiscal a quantidade de 47.446 - por se situar dentro do percentual de perda/quebra admitido para o cacau em amêndoas -, remanesce a diferença de 49.418, que aplicado o valor unitário de R\$27,05, apontado pelo próprio autuado na Nota Fiscal eletrônica nº 3.374, resulta no valor de R\$1.336.756,90. Aplicada a alíquota de 17% sobre este valor de R\$1.336.756,90 resulta no ICMS devido de R\$227.248,67.

Como é cediço e trazido pela Recorrente, a perda de peso do grão oleaginoso é um processo natural em decorrência de vários agentes tais como, poeira, acidez, germinadas e principalmente

calor, valendo notar que a amêndoia de cacau necessita de ambientes secos para serem armazenados para evitar a criação de parasitários e incidência de mofo.

Para fazer o ajuste do estoque, em função desse fenômeno, que veio à tona a Nota Fiscal nº 3374, que foi emitida em 07/12/2015, para registrar a perda de 96.864 Kg (noventa e seis mil, oitocentos e sessenta e quatro) quilos de cacau decorrente da quebra de peso da quantidade de 4.706.460 Kg (quatro milhões, setecentos e seis mil, quatrocentos e sessenta) quilos de cacau.

A quantidade 4.706.460 Kg (quatro milhões, setecentos e seis mil, quatrocentos e sessenta) quilos de cacau foi o resumo do produto adquirido nos exercícios compreendidos entre 2007 a 2015 e cotejando-se esse volume de cacau comprado com o montante referente à sua respectiva quebra de peso 96.864 Kg (noventa e seis mil, oitocentos e sessenta e quatro) quilos de cacau, se verifica uma proporção de apenas 2,06 % do estoque movimentado no interregno acima mencionado.

O índice de perda foi quem ocasionou a emissão da Nota Fiscal E. nº 000.003.374.

Assim, a Recorrente explica que abatendo-se do total da Nota Fiscal glosada o montante desconsiderado na decisão em comento, relativo aos exercícios 2007 a 2011, temos em resumo (4.706.460 - 2.415.420), pelo que o montante em debate passou a ser 2.291.040 quilos de cacau.

E, aplicando-se o percentual de perda na ordem de 2,06%, temos a quantidade de 47.195 quilos de cacau ($2.291.040 \times 2,06\%$), a ser ajustado na conta de variação de estoque nos exercícios de 2012 a 2015.

Subtraindo do total de quilos (4.706.460), a quantidade de quilos dos períodos desconsiderados (2.415.420), ou seja $4.706.460 - 2.415.420 = 2.291.040$ quilos, e sobre o qual aplicando o percentual de 2,06% encontra-se o montante de 47.195 quilos de cacau para os exercícios de 2012 a 2015.

Diminuindo este montante da quantidade da Nota Fiscal nº 3374 (96.864-47.195) encontra-se 49.669 quilos de cacau, pelo que, inexiste qualquer omissão de saída remanescente mantida na decisão ora recorrida, como sendo de 49.418 quilos de cacau ($96.864 - 47.446 = 49.418$).

Somando-se a quantidade a ser subtraída da autuação (2007 a 2012), no montante de 49.669 quilos com a quantidade de 47.195 quilos (2012 a 2015), encontra-se exatamente a quantidade constante da Nota Fiscal sob glosa, ou seja, 96.864 quilos ($49.669 + 47.195 = 96.864$).

Observo que o cálculo realizado pela JJF em relação à quantidade referendada está incorreta, sendo que fazendo o cálculo, vejo que fica em quantidade de 474.466,20. No entanto, percebo que o mister relator converte a quantidade em quilos, estabelecendo a variação de 47.446,62. Mesmo assim, ainda dar valores incorretos para as quantidades, sendo que o relator encontrou 47.195 kg e, na verdade seria 47.446,62 kg.

Entendo que é razoável admitir que mercadoria “cacau em baga” possua em seu estado natural grande teor de substâncias líquidas e que durante o seu transporte e armazenagem, perde parte do seu teor de umidade, ocasionando uma “perda” no seu peso.

O MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, PECUÁRIA E ABASTECIMENTO – MAPA, já se manifestou através da Instrução Normativa nº 38/2008, estabeleceu o Regulamento Técnico da Amêndoia de Cacau, definindo o seu padrão oficial de classificação, com os requisitos de identidade e qualidade, a amostragem, o modo de apresentação e a marcação ou rotulagem.

A referida Instrução Normativa admite um limite que oscila entre 8% e 9% de umidade, conforme dispositivo transscrito abaixo:

Art. 11. A umidade deverá ser obrigatoriamente determinada, mas não será considerada para efeito de enquadramento do produto em Tipo, sendo recomendado para fins de comercialização da amêndoia de cacau o percentual máximo de 8,00% (oito por cento) para os Tipos I e 2; e 9,00% (nove por cento) para o Tipo 3 e Fora de Tipo.

A Recorrente anexa aos autos laudo técnico (Fls. 09/14) sobre a Perda de Peso do Cacau em Estoque, cujo espeque deriva a conclusão de que a perda de peso desta mercadoria na região sul da Bahia pode atingir até o patamar de 3% do seu volume inicial.

Na legislação tributária estadual não há previsão de percentuais aceitáveis para essas “perdas”, todavia, considerando que no exercício (2007 a 2012), no montante de 49.669 quilos e quilos (2012 a 2015), 47.195, de cacau em “cacau em baga”, entendo que é razoável admitir que a diferença que remanesce, no montante de 96.864kg, correspondente à 2,06% da mercadoria movimentada no período, decorreu de variações de peso, decorrente da umidade, que são inerentes às operações com a referida mercadoria e, portanto, aplicando esse percentual utilizado pela Recorrente não havia omissão na operação de entrada dessa mercadoria no exercício, referente ao exercício de 2011 o estoque estava negativo, assim, considero que o entendimento da JJF de considerar a partir de 2012 foi acertada, conforme justificado em sua decisão, entretanto, entendo que o índice de 2,06% utilizado pela Recorrente é Razoável, assim refaço os cálculos usando essas duas premissas.

Dessa forma, considerando que a exigência deve recair exclusivamente sobre os exercícios de 2012, 2013, 2014 e 2015, haja vista que no exercício de 2011 não houve mercadoria em estoque, mas sim omissão de entrada, adotando-se o demonstrativo elaborado pela JJF acima aludido, as quantidades ficaram em 2.372.331:

EXERCÍCIO	ESTOQUE INICIAL	COMPRAS	VENDAS	ESTOQUE FINAL
2012	0	698.356	583.260	115.096
2013	115.096	439.015	440.880	113.231
2014	113.231	534.696	534.000	113.927
2015	113.927	700.264	701.060	113.131
TOTAL		2.372.331	2.259.200	113.131

Partindo-se desse valor considerado pela JJF, a conclusão a que se chega é que, aplicando o percentual de perda/quebra considerado pela Recorrente, ou seja, 2,06%, por situar dentro do índice de quebra de peso, atinente às condições de armazenagem do cacau em amêndoas, descabe a exigência no tocante à quantidade de 48.870 ($2.372.331 \times 2,06\% = 48.870$).

Concluo que ao deduzir esta quantidade de 48.870 do total da quantidade de 96.864 constante na Nota Fiscal Eletrônica nº 3374, resulta na quantidade de omissão de saídas de 47.993 kg ($96.864 \text{ kg} - 48.870 \text{ kg} = 47.993 \text{ kg}$).

Assim sendo, excluindo da exigência fiscal a quantidade de 48.870 por se situar dentro do percentual de perda/quebra admitido para o cacau em amêndoas, remanesce a diferença de 47.993, que aplicado o valor unitário de R\$27,05, apontado pelo próprio autuado na Nota Fiscal Eletrônica nº 3.374, resulta no valor de R\$1.298.210,65. Aplicada a alíquota de 17% sobre este valor de R\$1.298.237,20 resulta no ICMS devido de R\$220.695,81.

Diante do exposto, assim voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do recurso Voluntário apresentado.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298963.3011/16-9, lavrado contra **EDCAU – COMÉRCIO DE CACAU LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$220.695,81**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 31 de Janeiro de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

ELDE SANTOS OLIVEIRA – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS