

A. I. Nº - 129444.3025/16-5
AUTUADO - IRMÃOS SOUSA INSUMOS AGROPECUÁRIOS LTDA.
AUTUANTE - JURANDIR DO COUTO SOUSA
ORIGEM - INFAZ SANTO ANTONIO DE JESUS
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 28/08/2019

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF Nº 0113-01/19

EMENTA: ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS RELATIVO À ENTRADA DE MERCADORIA ADQUIRIDA DE PRODUTOR NÃO INSCRITO. Não comprovado que a baixa das quantidades das mercadorias no exercício de 2015 referem-se a perdas na comercialização dos exercícios de 2002 a 2015. Ajustes dos estoques físicos com os registrados na contabilidade devem ser feitos na data do encerramento do exercício ou no prazo de sessenta dias da apuração do Balanço Patrimonial. Não comprovado que as saídas das mercadorias foram destinadas a estabelecimentos industriais o que enseja o momento de encerramento do diferimento. Indeferido o pedido de realização de perícia fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 17/11/16, exige ICMS no valor de R\$1.023.250,81, acrescido de multa de 60%, relativo à falta de recolhimento do imposto substituto por diferimento, na condição de responsável pelo recolhimento do imposto diferido. Consta na descrição dos fatos que o contribuinte emitiu nota fiscal de saídas a título de perdas com o CFOP 5927 justificando como perda ocorrida no período de 2002 a 2015.

Detalha que as notas fiscais de baixa de estoques escrituradas no fim do exercício de 2015 (Nºs 901, 968, 969, 981 e 982) relativo a baixa de estoques de cacau (perdas) dos exercícios de 2002 a 2015 totaliza baixa de 1.078.178 Kg, enquanto o estoque inicial em 2015 era de 988.236 Kg e as entradas no exercício de 743.986 KG. Ressalta que tendo o contribuinte adquirido as mercadorias com diferimento assumiu o compromisso de recolher o ICMS em operação posterior o que não ocorreu, nos termos do art. 286, § 11 do RICMS/2012.

O sujeito passivo, na defesa apresentada às fls. 33/58, inicialmente discorre sobre a infração, transcreve o texto da descrição dos fatos do auto de infração e observa que i) é habilitado ao diferimento de cacau conforme destacado nas notas fiscais; ii) as aquisições do produto sujeitam-se a contratos estabelecendo condições de deterioração com avaliação no momento da entrega do produto e iv) não é responsável por dar causa ao evento de perda ou deterioração.

Ressalta que exerce atividade de comercialização em atacado de cacau em amêndoas que é contemplado pelo regime de diferimento nos termos dos artigos 286 e 287 do RICMS/BA e art. 9º do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB), conforme transcreveu à fl. 37.

Argumenta que o procedimento adotado de baixa dos estoques é previsto no CFOP 5.927 para regularizar a “*baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração*”.

Transcreve o teor do Parecer nº 4510/2013 exarado pela GECOT/DITRI (fls. 38 e 39) no qual orienta emitir notas fiscais para dar baixa nos estoques o que foi feito nos moldes das NFe nºs 901, 968, 969, 984 e 982, que para seu espanto foi objeto da lavratura do Auto de Infração.

Ressalta que durante a fiscalização expôs as motivações que levaram a emitir as notas fiscais, porem a fiscalização alegou que não houve circulação das mercadorias, não considerando as perdas, que deu o tratamento de operação de vendas tributáveis.

Transcreve o art. 155, II, § 2º da CF 88 e art. 2º, da LC 87/96 que tratam de circulação de mercadorias e compensação do ICMS, bem como o art. 21 da citada LC que trata do estorno de crédito quando a mercadoria que der entrada no estabelecimento “*vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se*”.

Transcreve o art. 286 do RICMS/2012 e diz que estando o produto cacau em amêndoa contemplado com o benefício fiscal do diferimento, não há creditamento no momento da entrada da mercadoria e não se pode vir a exigir o estorno do crédito fiscal das que vieram a perecer, deteriorar ou extraviar.

Nas fls. 44 a 47, descreve as situações de perda do estoque físico do cacau em amêndoas na sua **classificação** i) perecibilidade, por ser um produto in natura, na armazenagem, umidade, etc.; ii) sujidade, percebido no desensaque para padronização adequada do produto; iii) mofo das amêndoas que são retiradas para adequar a qualidade; iv) amêndoas defeituosas devido a fragmentação; v) umidade que situe em um nível de 6% a 8% provocando a variação do peso e vi) fumaça que é usada para acelerar a fermentação.

Contextualiza que dado as peculiaridades do produto, ocorrem perdas no momento da entrada da mercadoria, nas compras de pequenas quantidades (menos de 20 Kg) sendo imprevisível a quantificação das perdas com a circulação da mercadoria.

Pelo exposto, afirma que o §11 do art. 286 do RICMS/BA retrata a interrupção do benefício fiscal do diferimento, fato que entende não ocorrer com a perda natural do produto, motivo pelo qual deve ser declarada nula a cobrança do imposto exigido.

Discorre sobre o ciclo da produção de cacau e a tributação pelo regime de diferimento do ICMS, no qual os comerciantes atacadistas intermediam a circulação entre o produtor rural e as indústrias (chocolate, cosméticos ...), sendo postergado o lançamento do imposto no teor do art. 9º, §1º da Lei nº 7.014/96, cujo momento do encerramento do diferimento é previsto no art. 286, §2º do RICMS/2012.

Ressalta que o ICMS decorrente da comercialização de cacau em amêndoas “*será pago pelo agente industrializador no momento da venda do produto acabado*” e atendendo o preceito constitucional da não cumulatividade (art. 150, IV e art. 155, II, §2º da CF) e tendo a fiscalização exigido o imposto do estabelecimento comercial atacadista, “*implica em confisco*”.

Argumenta que tendo acumulado perdas “ao longo de anos, 2002 a 2015, como documentado nas compras, por DMD mensais, EFD ICMS/IPI, dentre outros” deve ser observado o princípio da não cumulatividade.

Arrazoa sobre a evolução histórica da cadeia produtiva de cacau em amêndoas, ressaltando a sua atividade de compras de pequenos produtores rurais e revenda para agroindústrias, cuja atividade é contemplada pelo regime de diferimento, cujo termo final ocorre na agroindústria com as vendas para o mercado interno ou exportação (fl. 54).

Destaca que o produtor rural não constituído como pessoa jurídica é dispensado da habilitação de diferimento na venda aos atacadistas, cuja operação subsequente de venda para a agroindústria também é diferida (art. 286, V do RICMS/2012), sendo que a saída subsequente do produto industrializado não incide imposto quando destinado ao exterior e encerra o diferimento nas vendas para o mercado interno (art. 286, §11 do RICMS/2012).

Quanto a emissão das notas fiscais para baixa dos estoques argumenta que ao longo da sua existência ocorreram perdas sistêmicas do produto in natura como “*demonstram a evolução do estoque final de cada exercício oriundas da perda e deterioração*” que “*a empresa reconheceu no exercício 2015, a quantidade total de cacau em amêndoas, após contagem física em seu*

armazém”.

Alega que o ajuste dos estoques objetivou evitar multas e sanções da fiscalização e se coaduna com a movimentação financeira, e as saídas por perdas/deterioração não evidencia circulação de mercadoria que enseje pagamento do ICMS.

Por fim, apresenta uma síntese dos argumentos, requer a realização de perícia técnica se necessário para comprovação das perdas, indicando a CEPLAC como órgão competente a responder quesitação: “Existem a ocorrência de perda ou deterioração do produto natural cacau em amêndoas”.

O autuante, na sua informação fiscal (fl. 75), esclarece que as Notas Fiscais de nºs 901, 968, 969, 981 e 982 emitidas a título de perdas totalizam 1.078.178 Kg de cacau em amêndoas, no valor de R\$6.019.122,40, que o contribuinte alega ter ocorrido no período de 05/07/2002 a 31/12/2014.

Afirma que as perdas alegadas correspondem a 109,1% do estoque escriturado no livro Registro de Inventário em 31/12/2014 de 988.236 Kg, quantidade inferior ao baixado de 1.078.178 kg.

Diz que *“se direito tivesse para emitir Nota Fiscal das perdas seria apenas das entradas ocorridas a partir de 2011”*, mas não a partir de 05/07/2002 como alegado pelo contribuinte.

Requer que o Auto de Infração seja julgado procedente.

VOTO

O Auto de Infração acusa falta de recolhimento do ICMS diferido, relativo a saídas escrituradas a título de perdas no mês de dezembro/2015 pertinente a perdas ocorridas no período de 2002 a 2015.

Inicialmente, consoante o art. 147, inciso II, alínea “b”, do RPAF/99, fica indeferido o pedido formulado pelo defendente para a realização de perícia fiscal, por considerá-la desnecessária. Conforme disposto no art. 150, II do RPAF/BA, a perícia deve ser determinada para esclarecer fatos, por pessoa que tenha reconhecida habilidade ou experiência técnica na matéria questionada. Na situação presente foram juntados ao processo cópias das notas fiscais relativas a operação objeto da autuação e não se faz necessário requisitar laudo “por pessoa com reconhecida experiência técnica na matéria questionada” para fornecer opinião quanto ao quesito formulado sobre a existência das perdas, o que será apreciado quando analisado as razões de mérito.

Na defesa foram apresentadas diversas teses, em síntese:

- A) Que na comercialização de cacau em amêndoas ocorrem perdas e a *“baixa de estoque”* com emissão de nota fiscal está contida no Parecer 4510/2013 da GECOT/DITRI;
- B) Que a atividade de comercialização de cacau está contemplada com o diferimento do ICMS e as saídas decorrentes de perdas não caracterizam circulação de mercadorias, tendo em vista que o momento de encerramento ocorre em fase posterior da industrialização;
- C) Que as perdas acumuladas “ao longo de anos, 2002 a 2015” estão documentadas nas compras, por DMD mensais, EFD ICMS/IPI, que foi reconhecida em dezembro/2015;

Por sua vez a fiscalização contestou que as notas fiscais emitidas a título de perdas em dezembro de 2015 totalizam 1.078.178 Kg de cacau em amêndoas que é superior ao estoque final de 31/12/2014 de 988.236 Kg. E que no máximo em 2015 poderia ajustar perdas dos estoques a partir de 2011.

Quanto ao primeiro argumento a assertiva está correta de que na comercialização de cacau em amêndoas ocorrem perdas e a forma de ajustar o estoque final é emissão de nota fiscal de acordo com o Parecer nº 4510/2013 da GECOT/DITRI.

Este procedimento de ajuste dos estoques em função de perdas é previsto na legislação societária e tributária, variando em função dos produtos (químicos/gasosos/evaporação, in natura/peso, etc.).

Neste sentido se a empresa possui um estoque final de um exercício (2001) hipoteticamente de 1.000 kg, (deve ter promovido o ajuste do estoque físico e contábil). Se no exercício seguinte (2002) adquiriu 12.000 Kg (notas fiscais) em tese teria 13.000 kg disponível para comercializar. Se tivesse vendido no exercício 11.500 kg (notas fiscais) o estoque final contábil (2002) indicaria 1.500 kg. Caso o estoque final físico fosse de 1.250 kg ficaria configurado que ocorreram perdas de 250 kg e a empresa poderia ajustar o estoque físico com o contábil emitindo uma nota fiscal de perdas e contabilizando relativo aos 250 kg que fisicamente não estivessem compondo os estoques finais.

Este procedimento está contido no Parecer nº 4510/2013 da GECOT/DITRI (fl. 72) em consonância com o disposto nos artigos 234 e 312 do RICMS/BA, mas trata se de um contexto abstrato e não a situação de fato que se materializa nos autos de contabilização de perdas decorrente de treze anos.

Outra situação que pode implicar em variação de estoque contábil e físico invocado pelo estabelecimento autuado é a efetivação de contrato de compra e venda de cacau em amêndoas, a emissão da nota fiscal de entrada com indicação de quantidade que pode não corresponder a mesma quantidade do produto coletado, a exemplo dos documentos acostados às fls. 69 a 71.

Neste sentido, a exemplo do contrato juntado à fl. 69 (720.000 Kg) onde são indicadas as condições de qualidade de recebimento com indicação do nível de umidade e de resíduo e o decorrente ajuste de peso, também, para estas atividades de comercialização é comum a sociedade empresarial promover os ajustes.

Por exemplo, se emitiu uma nota fiscal de entrada de aquisição de 10.000 Kg de produtor rural, no momento que der entrada efetiva da mercadoria no estabelecimento mediante pesagem, pode resultar em quantidade maior ou menor em quilogramas que consta na nota fiscal. Caso isso ocorra, pode emitir nota fiscal complementar referenciando a original, promovendo o ajuste do estoque físico em relação ao estoque contábil. Entretanto, na situação presente não foi trazido ao processo qualquer demonstrativo que evidenciasse estes ajustes.

No tocante ao argumento de que as saídas decorrentes de perdas não caracterizam circulação de mercadorias, constato que conforme esclarecido pelo autuante na informação fiscal, em dezembro de 2015 foi baixado a título de perdas 1.078.178 Kg de cacau em amêndoas que correspondem a 109,1% do estoque final de 988.236 Kg do exercício de 2014. Isso demonstra uma situação atípica irreal que não foi juntado prova ao processo da quantidade movimentada dos estoques no exercício de 2015 e o percentual aplicável que resultou nos ajustes dos estoques em decorrência das perdas.

Ressalto ainda que no julgamento de outros processos sobre a matéria este Conselho de Fazenda Estadual acatou os argumentos defensivos, considerando admissível as diferenças de estoque e contabilização de perdas a exemplo do Acórdão CJF 239-11/14, utilizando como precedente o Acórdão CJF 344-11/07, acolhendo parecer da CEPLAC, cuja conclusão transcrevo abaixo:

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.

Também no Acórdão CJF 022-11/19 foi acolhido a perda na comercialização de cacau de 2% da movimentação dos estoques de um exercício fiscal, utilizando como precedente o entendimento manifestado no Acórdão nº 0344-11/07, tendo apreciado que:

“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”

Pelo exposto, na situação presente, no fim de cada exercício a empresa pode ter identificado diferença entre o estoque físico e o contábil, e deveria promover os ajustes mediante a emissão de baixa dos estoques em razão das perdas ocorridas (umidade, resíduos, etc.). Neste contexto, o ajuste do estoque final (contábil e físico) deveria ter sido feito no fim dos exercícios de 2002, 2003 ... 2014.

Tendo a empresa emitido Notas Fiscais de nºs 901, 968, 969, 981 e 982 a título de perdas totalizando 1.078.178 Kg de cacau em amêndoas no mês de dezembro de 2015, isso deveria refletir as perdas ocorridas na movimentação dos estoques daquele exercício (2015) e não de 2002 a 2014, ou seja, treze exercícios. Mesmo porque conforme pontuado pelo autuante a homologação do lançamento tem prazo de cinco anos (art. 150, §4º do CTN) e o contribuinte só poderia fazer ajuste em 2015, relativo aos últimos cinco anos. E em se tratando de ajustes na variação dos estoques, o art. 225, §§ 6º e 7º do RICMS/2012 prevê que o inventário deve ser levantado, no último dia do ano civil ou dentro de 60 dias, contados da data do balanço.

Entretanto, conforme indicado na descrição dos fatos no exercício de 2015 o estabelecimento autuado adquiriu 743.896 Kg de cacau em amêndoa e promoveu baixa a título de perdas de 1.078.178 Kg, quantidade superior a 144,94% das entradas. Logo, a baixa dos estoques a título de perdas mostra-se irreal, visto que não tinha como dar saída de quantidade maior do que a que foi adquirida.

Neste sentido, não foi trazido ao processo qualquer demonstrativo que comprove a alegação de que as perdas acumuladas “ao longo de anos, 2002 a 2015” estão documentados nas compras, por DMD mensais, EFD ICMS/IPI, que foi contabilizado no mês de dezembro/2015.

No tocante a alegação de que a atividade de comercialização de cacau em amêndoas está contemplada com o diferimento do ICMS, observo que as operações de saídas do produtor rural estão contempladas com o diferimento (art. 286, V do RICMS/2012) para a entrada em estabelecimento comercial ou industrial.

Na situação presente, estando às entradas no estabelecimento atacadista contempladas com o diferimento (cacau em amêndoas), as saídas subsequentes estão diferidas se destinadas a estabelecimento industrial, com encerramento no momento da saída do produto industrializado.

Tendo o autuado escriturado baixas dos estoques de amêndoa de cacau em dezembro de 2015, conforme apreciado anteriormente, não se sabe a quem foi destinado ao produto. Também não foi trazido ao processo qualquer prova da ocorrência da baixa por perdas ou destinada a estabelecimento industrial. Portanto deve ser aplicado o disposto no art. 286, §11 do RICMS/2012:

Art. 286. É diferido o lançamento do ICMS:

§ 11. Na hipótese de qualquer ocorrência que impossibilite a efetivação da operação ou evento futuro previsto como termo final do diferimento, o documento fiscal emitido para documentar o fato será lançado normalmente no Registro de Saídas, com débito do imposto e tendo como base de cálculo o preço praticado pelo contribuinte substituído, acrescido das despesas de transporte e das demais despesas que a tenham onerado até o ingresso no estabelecimento do responsável por substituição, observado que o montante do ICMS integra a sua própria base de cálculo.

Concluo que assiste razão a fiscalização, tendo em vista que as notas fiscais emitidas pelo estabelecimento autuado não comprovam as saídas por perdas, mesmo porque grande parte das NFes emitidas referem-se à baixa de produtos com prazo superior a cinco anos (decaídos) que o sujeito passivo não tinha mais direito.

Deve ser considerado que a operação de aquisição do produto cacau em amêndoa é contemplado com o benefício fiscal do diferimento nas saídas do produtor rural. Como as notas fiscais

emitidas de n^{os} 901, 968, 969, 981 e 982 de 1.078.178 Kg do produto não foi comprovado a sua perda, encerrou o diferimento e tributável a saída do estabelecimento atacadista.

Por tudo que foi exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **129444.3025/16-5**, lavrado contra **IRMÃOS SOUSA INSUMOS AGROPECUÁRIOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.023.250,81**, 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, 30 de julho de 2019.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - JULGADOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR