

A. I. N° - 269194.0019/17-8
AUTUADO - BRASKEM S/A.
AUTUANTES - FRANCISCO DE ASSIS BELITARDO BARBOZA DE CARVALHO e MARCO ANTONIO CARVALHO DE MATOS
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 10.07.2019

2^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0096-02/19

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO. a) ATIVO PERMANENTE. b) VALOR SUPERIOR AO DESTACADO. c) AQUISIÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. a) OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS NÃO TRIBUTÁVEIS. b) DIFERENÇAS DE ALÍQUOTAS INTERNAS E INTERESTADUAIS. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DE OUTRA UNIDADE FEDERADA. ATIVO FIXO E/OU CONSUMO. c) SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAIS/MUNICIPAIS. TRANSPORTADORA NÃO ESCRITA NO ESTADO. Infrações reconhecidas. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. EXERCÍCIO FECHADO. DIFERENÇAS DE ENTRADAS E SAÍDAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. MAIO EXPRESSÃO MONETÁRIA. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO DAS ENTRADAS. PAGAMENTOS EFETUADOS COM RECURSOS NÃO CONTABILIZADOS. Infração parcialmente elidida. Valores ajustados em diligência por Autoridade estranha ao feito, ratificados pela Autoridade fiscal e acolhidos pelo Impugnante. 2. RECOLHIMENTO A MENOS. SAÍDAS DE MERCADORIAS. a) ALÍQUOTAS DIVERSAS DA PREVISTA LEGALMENTE. b) ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. Infrações reconhecidas. 3. MULTAS. FALTA DE REGISTRO FISCAL. a) ENTRADAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. b) ENTRADAS DE MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Infrações reconhecidas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão não unânime. Vencido o voto do Relator em relação a infração 7.

O presente de Auto de Infração, lavrado em 12/12/2017, exige o crédito tributário em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1 – 01.02.01 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2014, 2015 e 2016, no valor de R\$961.528,09, com aplicação de multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96;

Consta Complemento: “*Infração compõe-se de uma série de itens adquiridos e utilizados pelo contribuinte em sua maioria como material sobressalente (peças de reposição) ou em áreas não ligadas ao processo produtivo propriamente dito, ou seja, em área de tratamento de efluentes, tratamento de água de refrigeração, área de segurança, construção civil, etc. Vide em anexo ÍNDICE DO PAF. Obs: em face do tamanho dos 04 demonstrativos acostados a esta infração serão impressos apenas as primeiras e últimas páginas dos mesmos. A integralidade desses demonstrativos e o relatório (“demonstrativo assinado”) elaborado e entregue pelo contribuinte constam de CD apensado a este auto de infração”.*

INFRAÇÃO 2 – 01.02.40 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado no(s) documento(s) fiscal(is), nos meses de abril, maio, novembro e dezembro de 2014, janeiro de 2015, setembro e outubro de 2016, no valor de R\$3.754,04, com aplicação de multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96;

INFRAÇÃO 3 – 01.02.94 – Utilizou indevidamente Crédito Fiscal, referente a aquisição de Serviço de Transporte sujeito a Substituição Tributária, nos meses de maio, agosto de 2014, maio e dezembro de 2015, janeiro, junho e agosto de 2016, no valor de R\$5.390,98, com aplicação de multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96;

INFRAÇÃO 4 – 02.01.03 – Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro, fevereiro, abril, maio, agosto a dezembro de 2014, janeiro, março a dezembro de 2015, janeiro, março a junho de 2016, no valor de R\$513.643,43, com aplicação de multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96;

Consta Complemento: *“Lista de notas fiscais referem-se à saídas de mercadorias para conserto sem comprovação de retorno, saídas em comodato sem demonstração de entrada do bem e transferências interestaduais de material de uso e consumo sem destaque de ICMS”.*

INFRAÇÃO 5 – 03.02.02 – Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro, março, julho, setembro e novembro de 2014, fevereiro, agosto e outubro de 2015, fevereiro e abril de 2016, no valor de R\$713.195,49, com aplicação de multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “A”, da Lei nº 7.014/96;

Consta Complemento: *“Na maior parte dos casos, contribuinte utilizou alíquota de 4 ao invés de 12% em operações de transferências interestaduais. Doutra parte, utilizou alíquota de 7 ao invés de 17% em operações de vendas internas para microempresas sem fazer constar expressamente no corpo das notas fiscais o desconto concedido”.*

INFRAÇÃO 6 – 03.02.05 – Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de agosto e outubro de 2015, março de 2016, no valor de R\$4.010,43, com aplicação de multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96;

Consta Complemento: *“Saídas em transferências interestaduais para estabelecimentos da mesma empresa com valores unitários inferiores aos valores médios das últimas entradas dos itens em questão”.*

INFRAÇÃO 7 – 04.05.05 – Falta de recolhimento do ICMS 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 das operações de entrada- com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, nos exercícios 2014, 2015 e 2016, no valor de R\$3.095.945,80, com aplicação de multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96;

Consta Complemento: *“Houve para este exercício omissão de saídas para NaOH em solução e de entradas para DCE Bruto e Irganox 1076”.*

INFRAÇÃO 8 – 06.05.01 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, nos meses de fevereiro de 2014, maio de 2015, fevereiro, março, maio e junho de 2016, no valor de R\$108.890,88, com aplicação de multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96;

INFRAÇÃO 9 – 07.09.01 – Deixou de recolher ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, efetuadas por autônomo ou empresa transportadora não inscrita neste Estado, no mês de agosto

de 2016, no valor de R\$3.000,00, com aplicação de multa de 150%, prevista no Art. 42, V, “a”, da Lei nº 7.014/96;

INFRAÇÃO 10 – 16.01.01 – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s), bem(ns) ou serviço(s) sujeito(s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2014, 2015 e 2016, no valor de R\$17.182,69, prevista no Art. 42, IX, da Lei nº 7.014/96 – Multa reduzida em obediência à Lei nº 13.461/2016 c/c art. 106, II, “c” da Lei nº 5.172/66 (CTN);

INFRAÇÃO 11 – 16.01.02 – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) não tributável(s) sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2014, 2015 e 2016, no valor de R\$1.247.187,46, prevista no Art. 42, XI, da Lei nº 7.014/96.

O representante legal do autuado apresentou defesa de fls. 280 a 294. Diz que efetuou pagamento parcial do Auto de Infração, de modo integral para as infrações 2 a 6 e 8 a 11 e parte da infração 7 (competência dezembro de 2015), restando controvérsia apenas para as infrações 1 e 7 (parte remanescente), que assim passa a tratar:

III – DO PROCESSO PRODUTIVO DA UNIDADE DE PVC/BA

Expondo demonstração ilustrativa diz que o processo produtivo referente à produção de polímeros de PVC está inserido na 2^a Geração da cadeia plástica, sendo um importante produto acabado do portfólio comercial da Braskem. Afirma que os insumos básicos fornecidos para a produção do PVC pela unidade industrial autuada são o: (i) Cloro; e o (ii) Eteno.

Esclarece que a partir desses insumos básicos, a planta de PVC desenvolve diversos processos produtivos internos para alcançar o *monômero* que é uma *molécula simples, pelo menos bifuncional, ou seja, capaz de reagir por pelo menos duas de suas terminações, que em condições adequadas dá origem à unidade de repetição (mero) das muitas cadeias poliméricas que formam o polímero*. O monômero utilizado na polimerização do PVC é o monômero cloreto de vinila (MVC)).

Contudo, até se chegar ao produto final, o processo de produção do PVC passa por diversas fases, diferentes metodologias e plantas dentro do mesmo CNPJ fiscalizado, por exemplo, de EDC, MVC e PVC, com emprego de uma infinidade de insumos, reagentes, aditivos, produtos intermediários, embalagens, conforme será detalhado a seguir.

IV – DA IMPROCEDÊNCIA DA INFRAÇÃO 01

(A) DOS CRÉDITOS GLOSADOS

Diz que todas as glosas de créditos se referem a registros no ativo fixo, sendo oportuno verificar os conceitos contábeis aplicáveis à espécie, pois, além de comporem as normas, princípios e convenções geralmente aceitos, estão tratados na legislação comercial, principalmente na Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76) e encontram correlação com as normas fiscais.

Fala que nos termos do art. 179 da Lei nº 6.404/76 (LSA) serão classificadas no ativo imobilizado os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens.

Salienta que o bem do ativo fixo não é adquirido, habitualmente, com o fim imediato de obtenção de um resultado financeiro, configurando-se como bens necessários à exploração do objeto social da empresa, destinando-se a manter a própria fonte produtora dos rendimentos.

Reproduzindo trechos da Resolução CFC nº 1.177/09 sustenta que os bens glosados pela d. fiscalização atendem aos requisitos legais e contábeis para registro no ativo fixo, conforme se observa do descriptivo dos projetos de investimento, estando relacionados com a atividade fim de do estabelecimento autuado (Doc. 03).

(B) DO DIREITO AO CRÉDITO DE ICMS

Passa a demonstrar que as normas constitucionais e legais de regência do ICMS lhe asseguram o direito ao aproveitamento dos créditos, em sua integralidade.

Reproduz o art. 155, II, §2º, da CF para dizer dele extrair-se o direito alegado em face da sistemática da não cumulatividade do ICMS, como retratada na lição de Geraldo Ataliba, cujo excerto reproduz.

Transcreve os artigos 19 e 20 da LC nº 87/1996, bem como o artigo 29, §§1º e 2º, da Lei 7014/96 para demonstrar que a legislação infraconstitucional reconhece o direito de crédito na aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado.

Fala que apresentou a descrição dos projetos em que os bens glosados pela fiscalização foram alocados, comprovando a destinação dos mesmos para manutenção das atividades do estabelecimento, razão pela qual defende a improcedência da infração.

V. DA IMPROCEDÊNCIA DA INFRAÇÃO 07

(A) DO LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE

Reproduzindo o art. 3º, I, da Portaria nº 445/1998, consigna o caráter abrangente e rigoroso do trabalho fiscal, mas buscará demonstrar equívocos no trabalho realizado pela fiscalização, que vão de encontro à norma citada, pois não considerou os detalhes concernentes à atividade do autuado no período fiscalizado, tendo diversas operações que foram realizadas, bem como documentos e notas fiscais apresentados, contrariando o disposto no art. 936 do RICMS/97 (reproduzido), aplicável aos fatos geradores autuados.

(B) EXERCÍCIO 2014 – INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO DE ENTRADAS

Registra que a fiscalização considerou que houve a entrada por nota fiscal na quantidade de 201.180,11 toneladas do produto DCE Bruto, quando o correto seria considerar a quantidade de 204.180,77 toneladas, devendo ser efetivados os seguintes ajustes:

- A fiscalização considerou indevidamente na auditoria de estoque do produto a Nota Fiscal de entrada 49534, na quantidade de 4.000,86 toneladas, cuja movimentação física ocorreu em 2013, mas houve apenas a escrituração extemporânea no Registro de Entradas em Jan/2014 (Doc. 04).
- A fiscalização não considerou na auditoria de estoque do produto a Nota Fiscal de entrada 62756, na quantidade de 7.001,52 toneladas, cuja movimentação física ocorreu no exercício autuado de 2014, mas houve apenas a escrituração extemporânea no Registro de Entradas em Jan/2015. (Doc. 05).

Além disso, a fiscalização considerou que houve a entrada por nota fiscal na quantidade de 20,40 toneladas do produto Irganox 1076, quando o correto seria considerar a quantidade de 23,60 toneladas, devendo ser efetivado o seguinte ajuste:

- A fiscalização não considerou na auditoria de estoque do produto a Nota Fiscal de entrada 111914, na quantidade de 3,20 toneladas, cuja movimentação física ocorreu no exercício autuado de 2014, mas houve a escrituração extemporânea no Registro de Entradas em Jan/2015. (Doc. 06).

(C) EXERCÍCIO 2015

Registra a extinção do crédito tributário, em razão do pagamento efetivado no âmbito do CONCILIA/2017.

(D) EXERCÍCIO 2016

Diz que a fiscalização considerou que houve a entrada por nota fiscal na quantidade de 169.672,38 toneladas do produto DCE Bruto, quando o correto seria considerar a quantidade de 172.683,33 toneladas, devendo ser efetivados os seguintes ajustes:

- A fiscalização não considerou na auditoria de estoque do produto a Nota Fiscal de entrada 86501, na quantidade de 3.010,95 toneladas, cuja movimentação física ocorreu no exercício autuado de 2016, mas houve apenas a escrituração extemporânea no Registro de Entradas em “Jan/2016”. (Doc. 07);
- A fiscalização considerou as perdas normais no processo produtivo na quantidade 296,83 toneladas, quando na verdade houve ganho normal de massa na quantidade de -296,83

toneladas, devidamente registrada no Razão Contábil, devendo ser feito o devido ajuste na autuação (Doc. 08);

- A fiscalização não considerou o ajuste de inventário relativo ao ganho de massa na quantidade -865,82 toneladas, devidamente registrada no Razão Contábil, devendo ser feito o devido ajuste na autuação (Doc. 09);

Acrescenta ainda, que a fiscalização considerou que houve a entrada por nota fiscal na quantidade de 75,00 toneladas do produto Carbonato de Sódio, quando o correto seria considerar a quantidade de 81,25 toneladas, devendo ser efetivado o seguinte ajuste:

- A fiscalização não considerou na auditoria de estoque do produto a Nota Fiscal de entrada 23247, na quantidade de 6,25 toneladas, cuja movimentação física ocorreu no exercício autuado de 2016, mas houve apenas a escrituração extemporânea no Registro de Entradas em Jan/2017. (Doc. 10);

Por fim, requer:

- Conhecimento e provimento à presente impugnação para julgar improcedente o lançamento, com o consequente arquivamento do presente processo.
- A produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente a realização de diligência fiscal por auditor fiscal estranho ao feito, caso não ocorra a revisão fiscal na informação fiscal.

A Informação Fiscal de fls. 366/371 inicialmente regista o reconhecimento das infrações 2 a 6 e 8 a 11, e parte da infração 7, e assim rebate a Impugnação:

IV – INFRAÇÃO 01

Diz que a despeito da autuada trazer conceitos para o que seria bem do ativo imobilizado elaborados pela lei das sociedade anônimas e resoluções do Conselho Federal de Contabilidade e ter dado destaque a expressões tais como “*Certos ativos podem ser adquiridos por motivos de segurança ou meio ambiente*” e “*melhora as condições do ativo além de ampliar a vida útil econômica originalmente estimada*”, não parece que essas informações justifiquem o uso de crédito fiscal para os itens em pauta nesta infração, visto não serem bens do ativo fixo ou, caso sejam, estarem alocados em áreas secundárias ao processo produtivo.

Preliminarmente, esclarece que a glosa dos créditos relativos a essa infração deveu-se a dois aspectos:

- PRIMEIRO: alguns itens pelo fato de terem sido alocados em áreas tradicionalmente reconhecidas pela SEFAZ-BA como secundárias ao processo produtivo, tais como áreas de tratamento de efluentes/descontaminação, sistema de tratamento de água de resfriamento, área de laboratório, área de manutenção e limpeza de equipamentos, área de controle ambiental/segurança industrial, etc.;
- SEGUNDO: a maioria deles por terem sido lançados indevidamente como bens do ativo fixo, mesmo sendo apenas peças de reposição.

Para os casos da situação PRIMEIRA, entende que tais itens, classificados em termos fiscais pela autuada como bens do ativo fixo, não podem ensejar direito a crédito, visto serem alocados em áreas laterais ao processo produtivo propriamente dito.

Lembra que os próprios materiais (anti incrustantes, anti corrosivos, biocidas, corretores de pH, materiais de limpeza, para análise em laboratório, etc.) utilizados nestas áreas não são considerados insumos, mas materiais de uso e consumo. Assim, mesmos sendo equipamentos, o uso do crédito não é devido em face da área de uso ser secundária ao processo produtivo. Alerta que mesmo para essas áreas houve também aquisições de peças de reposição, denominados pela impugnante de estoque de sobressalentes.

Para a SEGUNDA situação – maior parte dos casos – parece não haver muitas dúvidas em virtude da própria empresa – ver arquivo “Demonstrativo assinado” contido no CD em anexo – declarar o

item como “estoque de sobressalentes”, fato que implica conclusão de serem tais itens apenas peças de reposição e como tais desprovidas da qualidade ensejadora de uso de crédito fiscal.

Como elementos complementares aos argumentos fiscais, acrescenta:

I) na Impugnação (fl. 286), no tópico “Custos Subsequentes”, aduz que dispêndios subsequentes (possivelmente referindo-se à inserção de peças de reposição em seus equipamentos) melhorariam as condições do ativo além de ampliar a vida útil econômica originalmente estimada. Exemplifica com os sub tópicos: “(a) modificação de um bem da fábrica para prolongar sua vida útil, ou para aumentar sua capacidade; (b) aperfeiçoamento de peças de máquina para conseguir um aumento substancial na qualidade da produção e (c) adoção de novos processos de produção permitindo redução substancial nos custos operacionais anteriormente avaliados”.

Diz que os exemplos teóricos citados não se aplicam aos casos em pauta, visto não haver modificação do bem, nem aperfeiçoamento de peças de máquina, muito menos adoção de novos processos de produção. O que ocorreu foi simplesmente troca de peças de máquinas pelo desgaste das anteriores, consoante classificação adotada pela autuada quanto a estes itens de “estoque de sobressalentes”.

II) a autuada apresentou descrição do que chamou de projetos em que pequena parte dos itens objeto de glosa de crédito estariam alocados – Doc. 03 de seu anexo. Contudo, frisa que são apenas 06 casos em meio a mais de cinco mil itens autuados – contém itens que teriam sido alocados em áreas, conforme já explanado acima, secundárias ao processo produtivo propriamente dito, ou seja, para uso em análises laboratoriais, em sistema de tratamento de efluente líquido/descontaminação, na torre de resfriamento e para substituição do flare (área de segurança operacional).

III) Assinala que, mesmo que fossem válidos os argumentos para os 06 casos acima, não conseguiu correlacioná-los com as notas fiscais de aquisição que constam das listas de anexos – ver CD em anexo ao PAF.

Mantém a autuação deste item.

V. INFRAÇÃO 07

(B) EXERCÍCIO 2014

Diz que a autuada traz o mesmo argumento, tanto para o item DCE Bruto quanto para o Irganox, ou seja, alega o fato de que algumas notas fiscais de entradas fizeram parte de lista de determinado exercício ao invés de outro, causando distorções no levantamento quantitativo de estoques.

Assinala que as notas fiscais para as quais a autuada alega ocorrência de movimentação física em final de ano anterior e não no início do próprio ano, não devem sofrer alteração de posição passando da lista de entradas de exercício posterior para anterior, visto que, o que vale para efeitos fiscais e contábeis é o momento da formalização da presença da carga no estabelecimento.

Assevera que mesmo que ela esteja fisicamente no site da empresa, o que vale mesmo é o momento da constatação de sua existência como estoque disponível ao uso. Ou seja, ela precisa ser incorporada regularmente ao estoque para ser inventariada. Vale então o registro no livro registro de entradas e no livro fiscal registro de inventário. Daí, caso fosse posto em prática o alegado pela empresa restaria uma inconsistência.

Pergunta: Como explicar, no caso de retirada de uma nota fiscal da lista de um exercício para outro gerando redução de valor da coluna entradas (ver demonstrativos às folhas 123 a 125 do PAF) do exercício de 2015, por exemplo, e consequente aumento de mesmo valor na coluna entradas do exercício 2014 sem que isso interfira nos estoques inicial do ano de 2015 e final de 2014? Como proceder com estes estoques inventariados, que devem ter sido obtidos por contagem física (real)?

Informa que tanto para a Nota Fiscal nº 49534 quanto à Nota Fiscal nº 62756, o fato de terem sido registradas respectivamente nos exercícios de 2014 e 2015 faz com que elas tenham sido inventariadas nestes mesmos períodos, por isso não há como realocá-las para outro ano sem que isso não reflita no livro de inventário.

Sustenta que outra razão, reforçando a não aceitação desta sistemática proposta é que, no caso, por exemplo, da Nota Fiscal nº 62756, que foi emitida em 31/12/2014 e veio de AL para a Bahia por via marítima (Empresa de Navegação Elcano), não haveria condições práticas de entrar em estoque deste estabelecimento neste mesmo dia, ou seja, ela foi considerada corretamente na lista de entradas do exercício de 2015 e não 2014 como aduz a impugnante. Para aclarar ainda mais esta assertiva ver em anexo (fl. 346 do PAF) que a empresa somente registrou a retro mencionada nota em 05/01/2015. Registra que os mesmos argumentos valem para o item Irganox no exercício de 2014.

(C) EXERCÍCIO 2015

Diz que o crédito está extinto em razão de pagamento efetuado pela autuada.

(D) EXERCÍCIO 2016

Observa que a autuada contestou quatro pontos que apontariam divergências entre os valores encontrados pela fiscalização e os seus próprios. Para efeito nominou de acordo com os Docs. anexados pelo contribuinte, assim:

- (Doc. 07): valem os mesmos argumentos expostos para o exercício de 2014, ou seja, a nota 86501 não faz parte da lista de notas de entradas de 2016, visto que a mesma somente foi registrada em 2017, e de forma acertada;
- (Doc. 08): a fiscalização não entende o argumento defensivo, visto que, quando se está a falar em perdas na movimentação de um produto, a lógica nos leva a considerar que houve um decréscimo e não aumento (ganho) de estoque;
- (Doc. 09): não se deve levar em consideração ajuste de estoque sem as devidas e pormenorizadas explicações;
- (Doc. 10): mesmos argumentos postos para o Doc. 07 e para o exercício de 2014.

Mantém o item 7 pela procedência.

Conclui pugnando pela Procedência total do respectivo Auto de Infração.

Nas fls. 374/382v, constam extratos de pagamentos das infrações reconhecidas (de 2 a 6, 8 a 11), parcial da infração 7, também junta extratos de pagamento integral da infração 1.

Nas fls. 395 a 398, consta o pedido de diligência à ASTEC para a infração 7, sendo que na assentada do julgamento, o representante reforça a solicitação alegando que poderia comprovar seus argumentos através de documentos probatórios. Destaca os seguintes argumentos:

- (i) *que, eventualmente, ocorre “deley” entre a entrada física de mercadorias no estabelecimento e o registro da sua correspondente NF nos seus livros contábeis, como ocorreu nos casos referenciados;*
- (ii) *ainda que não contenha disciplina incluindo os produtos objeto da demanda no que diz respeito à contabilização de “perdas”, expressou que, como ocorre com os produtos expressos na Portaria nº 18/2017, no curso da movimentação dos produtos acabados objeto da autuação pode ocorrer tanto “perda” como “ganho de massa” em face de suas peculiaridades;*
- (iii) *ainda que tenha reconhecido a inadequação do título da Conta Razão “PERDA NA MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS ACABADOS”, quando ocorre “ganho de massa”, o registra negativamente, como no caso;*
- (iv) *que no levantamento quantitativo o autuante considerou os números registrados na Conta Razão negativamente, mas de modo positivo, e isso implicou duplicar as omissões relativas aos valores registrados como “perdas”.*

Assim, os julgadores da JJF convertem os autos em diligência à ASTEC para que a autoridade faça as seguintes informações:

- a) Considerando as disposições regulamentares acerca da escrituração fiscal, especialmente as expressas nos arts. 215, § 1º, 216, 217, § 3º, 4º e 8º, 220, 225, 247, 248 e 251 do RICMS-BA, bem como a Cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF nº 02/2009, intimar o sujeito passivo a comprovar seus argumentos relativos à extemporaneidade de escrituração das citadas notas fiscais e, de modo especial, provar que as mercadorias nelas registradas já compunham os estoques na forma que afirma;
- b) Com relação aos “ganhos de massa” registrados como “perdas negativas” em seu livro Razão, **intimar** o sujeito passivo para apresentar laudo ou relatório técnico acerca da movimentação dos produtos acabados compostos nos ajustes da Conta Razão (does. 08 e 09), esclarecendo as variações para menos (perda) ou mais (ganho de massa), como suscitado, de modo a comprovar o resultado obtido, inclusive, apresentando fundamentadamente a legislação que lhe resguarda tanto o direito material quanto à forma de contabilização;
- c) De posse do laudo/relatório citado no item anterior, intimar o sujeito para **in loco** acompanhar demonstração da movimentação dos produtos acabados relacionados ao “ganho de massa” contabilizado pelo sujeito passivo;
- d) Caso a alegação defensiva acerca do “ganho de massa” seja comprovada e a sua contabilização como efetuada encontre amparo na legislação do ICMS, verificar sua repercussão no levantamento quantitativo e, se for o caso, ajustar o procedimento fiscal com relação ao “ganho de massa” alegado, nele computado equivocadamente;
- e) Apresentar parecer sobre a diligência efetuada, em especial acerca dos eventuais documentos apresentados com o objetivo de comprovar todas as alegações defensivas relativas à Infração 07.

Após o cumprimento da solicitação da diligência, retornar o PAF ao CONSEF para o prosseguimento processual.

Na conclusão da diligência realizada pela ASTEC, através de Parecer nº 0062/2018, de fls. 399 a 403, consta o seguinte:

2.1. Em relação às alíneas “a”, “b” e “c” do pedido, intimou o autuado a apresentar os documentos indicados, como se observa na intimação fiscal, às fls. 404 a 405.

Informa que atendendo a intimação fiscal, através de manifestação protocolada sob o nº 350314/2018-7, o representante da autuada esclareceu e juntou documentos e relatórios (fls. 407-659) informando que os argumentos comprovam as alegações defensivas.

2.2. Em relação às alíneas “d” e “e” do pedido

Declara que foram confrontados os dados das Notas Fiscais nºs 49.534, 62.756 e 62.501 (fls. 424, 425, 428, 431 e 434, referentes ao produto “DCE”, a Nota Fiscal nº 111.914 (fls. 434, referente ao produto “Irganox” e a Nota Fiscal nº 23.247 (fl. 423) do produto “Carbonato dissódico”, com os dados levantados pelo autuante (planilha no CD fl. 234), e de acordo com as quantidades comprovadas, foram feitos ajustes nas entradas, conforme os demonstrativos – fls. 400 a 403 – sendo dos exercícios de 2014 a 2016, onde se verifica os dados das quantidades em toneladas, nos quais foram feitas os ajustes nas entradas para os produtos “DCE BRUTO” e “IRGANOX”.

Destaca que apesar desses ajustes para os citados produtos (“DCE BRUTO” e “IRGANOX”), em especial para o exercício 2015, a diligente informa que não foi alterado o valor da base de cálculo de R\$8.427.048,94, considerando que o valor da diferença corresponde ao produto “Eteno”.

Para o exercício 2016, a Auditora diligente observa que as quantidades das perdas estão de acordo com as informadas pelo autuado, ou seja, 296,83 (fl. 414).

Conclui a diligente que, após as devidas inclusões das entradas no levantamento quantitativo referente aos produtos “DCE BRUTO”, “IRGANOX 1076” e “CARBINATO DE SÓDIO”, foram elaborados novos demonstrativos de débito da infração 7, remanescendo os valores conforme a tabela de fl. 403, no valor de R\$1.745.958,23, sendo para 2015 R\$ 1.432.598,32 (reconhecido na Impugnação) e para 2016 R\$ 313.359,91.

Após a conclusão da diligência, o representante do autuado se manifesta, nas fls. 663 a 665, esclarecendo que:

Em relação ao exercício de 2014, após a devida comprovação documental por parte da Impugnante no curso da diligência fiscal, a ASTEC promoveu o ajuste dos erros de fato cometidos pelos autuantes em relação as Notas Fiscais nºs 49.534, 62.756 e 111.914, concluindo pela inexistência do crédito tributário de R\$701.294,95.

Assevera que a diligência fiscal da ASTEC manteve a exigência do crédito tributário de R\$1.432.598,32, apurado pela fiscalização em relação ao exercício de 2015. Ressalta que já efetivou o recolhimento da exigência em referência no prazo de defesa.

Para ao exercício de 2016, destaca que após a devida comprovação documental no curso da diligência fiscal, a ASTEC promoveu o ajuste dos erros de fato cometidos pelos autuantes em relação as Notas Fiscais nºs 23.247 e 86.501, concluindo pela redução do crédito tributário de R\$962.052,53 para R\$313.359,91.

Quanto ao exercício de 2016, aponta que a ASTEC considerou a existência de perdas na quantidade de 296,83 toneladas do produto “DCE Bruto”, quanto na verdade ocorreu ganho de massa 296,83, conforme devidamente registrado no Razão Contábil na conta nº 3405020302, já acostado aos autos. Reitera que o sinal na movimentação de estoque deve ser corrigido para negativo, por ser ganho de massa.

Completa que deve ser considerado o ganho de massa na quantidade de 865,82 Toneladas do produto “DCE Bruto”, no exercício de 2016, devidamente registrado no Razão Contábil na conta nº 3405020201, cuja variação representa o percentual de 0,46% da movimentação total de 186.916,133 toneladas do produto do TEQUIMAR em tancagem.

Requer que considerando o resultado da diligência fiscal da ASTEC, promovendo o ajuste dos erros de fato cometidos pelos autuantes na movimentação de estoque, frente ao princípio da verdade material, a homologação da redução do crédito tributário de R\$3.095.945,80 para R\$1.745.958,23, conforme quadro de fl. 665.

Reitera que em relação ao exercício de 2016, requer que seja corrigido o erro de fato da movimentação do produto “DCE Bruto” para considerar o ganho de massa na quantidade total de 1.162,65 toneladas, registrado no Razão Contábil nas contas nºs 3405020302 e 3405020201, respectivamente, nas quantidades de 296,83 e 865,82 toneladas, por ser movimentação de estoque que deve ser negativo, por ser ganho de massa.

Em nova manifestação do autuante, fls. 668 e 669, o fiscal informa que em face do Parecer exarado pela ASTEC nº 62/2018, quanto à infração 7, concorda com o resultado da diligência, fazendo apenas uma ressalva de que o autuado apresentou documentação comprobatória exaustiva que induz ao reconhecimento de suas alegações com repercussão nos exercícios de 2014 e 2016, visto que, para o exercício de 2015, o contribuinte reconhece a procedência da autuação. Já o exercício de 2016 o valor de ICMS devido passa a ser de R\$313.359,91. Para o exercício de 2014, destaca que o impugnante justificou as diferenças originalmente existentes quanto aos itens DCE BRUTO e IRGANOX 1076, restando sem justificativa a diferença (omissão de saídas) apontada no item NaOH em solução, cuja a base de cálculo é R\$19.646,67.

Pugna pela Procedência Parcial quanto à infração 7, de acordo com o opinativo emitido pela ASTEC, ressalvando, entretanto, a permanência da cobrança da omissão de saídas do item NaOH em solução para o exercício de 2014.

Na fl. 673 a 2^a JJF converte os autos em nova diligência, em Pauta Suplementar do dia 19/12/2018, no qual os julgadores verificaram que os fiscais autuantes apontaram restar inconsistências nos ajustes efetuados na diligência empreendida. Assim, converte em diligência ASTEC para que a Auditora diligente, conheça as citadas intervenções, nos termos do Art. 127, §§6º e 7º do RPAF e informe a respeito. Após o cumprimento remeter os autos para prosseguimento processual.

Na conclusão da diligência, fls. 678 a 680, a diligente informa:

1. Após análise das citadas intervenções foram feitas as seguintes observações:
 - a) Em relação à manifestação de fls. 663 a 665, destaca que o sujeito passivo solicitou a homologação dos valores apurados na Diligência Fiscal da ASTEC (fl. 665), apesar de discordar sobre as quantidades de ganho de 296,83 ton do produto “DEC BRUTO” que fora considerado pela diligência ASTEC como perdas, no exercício de 2016 e ganho de massa de 865,82 ton de DCE BRUTO, também no exercício de 2016.

DILIGÊNCIA:

EXERCÍCIO 2016

Na análise dos documentos 03 e 04, apresentados nas fls. 435 a 659, não foi possível identificar e certificar como correu esse ganho de massa alegado pela defesa, por isso manteve a quantidade apurada pelo autuante, ou seja, a perda de 296,83 ton.

Observa e destaca, porém: a) que no demonstrativo do autuante, fl. 123, o sinal que consta na apuração é negativo (perda); b) as quantidades das perdas estão de acordo com as informadas pelo autuado, ou seja, 296,83 (fl. 411).

- b) Em relação à manifestação de fls. 668 a 669, verifica que os autuantes concordaram com os valores apurados pelo Parecer ASTEC em relação aos exercícios de 2015 e 2016, ressalvando só quanto à diferença do item NaOH, cuja base de cálculo é R\$19.646,67.

DILIGÊNCIA:

EXERCÍCIO 2014

De acordo com demonstrativo de débito dos autuantes, fl. 123, não foram justificadas pelo autuado as diferenças em relação às saídas sem nota fiscal, no valor de R\$19.646,67, referente ao NaOH em solução.

Assim, remanesce o valor de R\$ 19.646,67, de base de cálculo e ICMS de R\$3.339,93, referente ao exercício de 2014, conforme Demonstrativo de Débito à fl. 123 da autuação.

Concluindo, diz que após a RETIFICAÇÃO NO EXERCÍCIO DE 2014, elaborou novo Demonstrativo de Débito da Infração 07, remanescendo os seguintes valores: R\$3.339,93 para o exercício de 2014, com os valores dos exercícios de 2015 e 2016, no montante, respectivos, de R\$1.432.598,32 e R\$313.359,91, totalizando **R\$ 1.749.298,16** (fl. 680).

Em nova manifestação do contribuinte, fls. 685 a 688, o representante toma conhecimento da nova diligência e expressa que:

Para o exercício de 2014, assevera que após os ajustes de erros reconhecido pelos autuantes nas Notas Fiscais nos 49.534, 62.756 e 111.914, os mesmos chancelaram os ajustes na movimentação de estoque referidos, todavia, superada a questão da omissão de entradas, suscitaram a manutenção da exigência em relação a omissão de saída do produto NaOH em Solução, no importe de R\$ 3.339,93.

No Parecer ASTEC nº 08/2019 exarado, opinou pela manutenção, no entanto, diz que reservará o direito de apresentar elementos que possam justificar a improcedência do valor mantido no curso do presente contencioso, frente ao princípio da verdade material.

Em relação ao exercício de 2015, disse que o valor mantido de R\$1.432.598,32 já efetivou o recolhimento da exigência, solicitando a extinção deste crédito.

Quanto ao exercício de 2016, a despeito de repisar os argumentos relacionados à inversão de sinais relacionados à quantidade de 296,83 do DCE Bruto no levantamento da auditoria, concorda

com a redução do crédito de R\$ 3.095.945,80, para R\$ 1.749.298,16, conforme apurado na diligência fiscal e exposto no Parecer ASTEC 08/2019 (fls. 678-680)

Em nova manifestação do autuante, fls. 693 e 694, os fiscais concordam totalmente com a última diligência elaborada, sem ressalvas. Pedem a Procedência Parcial da Infração 7.

VOTO VENCIDO

Versa o Auto de Infração em exame sobre o cometimento de 11 (onze) infrações à legislação do ICMS, entre as quais, há expresso reconhecimento de integral procedência das infrações 02, 03, 04, 05, 06, 08, 09, 10 e 11. Portanto, não há lide para elas e nos autos há comprovação da extinção da consequente exação fiscal via regular pagamento (fls. 374-382). A controvérsia de origem se resume às infrações 01 e 07.

Pois bem. Antes de adentrar ao mérito das acusações fiscais impugnadas observo que compulsando os autos verifico: a) conforme recibos de fls. 08, 16, 20, 22, 24, 26, 121, 122, 123, 124, 125, 126, 179, 193, 233 e 235, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§), 41, 42, 43, 44, 45 e 46, do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) as infrações estão claramente descritas, corretamente tipificadas e têm suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 19-233, 662, 682, e CD de fl. 236); e) as infrações estão determinadas com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise e o pedido de diligência foi oportunamente atendido.

De logo, ressalto tratar-se de tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º, do artigo 150 do CTN).

Superada a análise preliminar, passo a apreciar o mérito do lançamento tributário de ofício em sede de revisão neste órgão administrativo judicante.

Infração 01

Refere-se a uso indevido de crédito fiscal relativo a mercadorias para integrar o ativo permanente do estabelecimento e, conforme acima relatado, embora na Impugnação o sujeito passivo tenha alegado matéria de direito contrária à acusação fiscal, os extratos de fls. 375-382 denotam o integral pagamento da exação, o que implica no implícito reconhecimento do cometimento da infração e, por consequência, a extinção do crédito tributário dela decorrente (CTN: Art. 156, I), até porque, nas manifestações posteriores o sujeito passivo expressamente solicita a homologação dos valores pagos.

Infração subsistente.

Infração 07

Exige-se ICMS por presunção de omissão de saída de mercadorias tributáveis apurado por levantamento quantitativo nos exercícios 2014, 2015 e 2016.

Na Impugnação o sujeito passivo expressamente reconhece o cometimento da infração no exercício 2015, cujo valor também consta pago nos extratos de fls. 375-382 e contesta o levantamento quantitativo da seguinte maneira:

Exercício 2014

A fiscalização considerou que houve entrada de 201.180,11 toneladas do produto DCE Bruto, quando o correto seria de 204.180,77 toneladas. Também alegou que:

- A fiscalização considerou indevidamente a Nota Fiscal de entrada 49534, na quantidade de 4.000,86 toneladas, cuja movimentação física ocorreu em 2013, mas houve apenas a escrituração extemporânea no Registro de Entradas em Jan/2014 (Doc. 04).
- A fiscalização não considerou a Nota Fiscal de entrada 62756, na quantidade de 7.001,52 toneladas, cuja movimentação física ocorreu no exercício autuado de 2014, mas houve apenas a escrituração extemporânea no Registro de Entradas em Jan/2015. (Doc. 05).

Além disso, a fiscalização considerou que houve a entrada por nota fiscal na quantidade de 20,40 toneladas do produto Irganox 1076, quando o correto seria considerar a quantidade de 23,60 toneladas, pois não considerou a Nota Fiscal de entrada 111914, na quantidade de 3,20 toneladas, cuja movimentação física ocorreu no exercício autuado de 2014, mas houve a escrituração extemporânea no Registro de Entradas em Jan/2015. (Doc. 06).

Exercício 2016

A fiscalização considerou que houve entrada de 169.672,38 toneladas do produto DCE Bruto, quando o correto seria considerar a quantidade de 172.683,33 toneladas. Também alegou que:

- A fiscalização não considerou a Nota Fiscal de entrada 86501, na quantidade de 3.010,95 toneladas, cuja movimentação física ocorreu no exercício autuado de 2016, mas houve apenas a escrituração extemporânea no Registro de Entradas em Jan/2016. (Doc. 07);
- A fiscalização considerou as perdas normais no processo produtivo na quantidade 296,83 toneladas, quando na verdade houve ganho normal de massa na quantidade de -296,83 toneladas, devidamente registrada no Razão Contábil, devendo ser feito o ajuste na autuação (Doc. 08);
- A fiscalização não considerou o ajuste de inventário relativo ao ganho de massa na quantidade -865,82 toneladas, devidamente registrada no Razão Contábil, devendo ser feito o devido ajuste na autuação (Doc. 09);

Além disso, a fiscalização considerou que houve entrada de 75,00 toneladas do produto Carbonato dissódico, quando o correto seria considerar a quantidade de 81,25 toneladas, pois não considerou a Nota Fiscal de entrada 23247, na quantidade de 6,25 toneladas, cuja movimentação física ocorreu no exercício autuado de 2016, mas houve apenas a escrituração extemporânea no Registro de Entradas em Jan/2017. (Doc. 10);

Por sua vez, o autuante, na Informação Fiscal não acolhendo as alegações defensivas, manteve o levantamento quantitativo para os exercícios 2014 e 2016. Para tanto, informou:

EXERCÍCIO 2014

Que a autuada trouxe o mesmo argumento, tanto para o item DCE Bruto quanto para o Irganox, ou seja, alega o fato de que algumas notas fiscais de entradas fizeram parte de lista de determinado exercício ao invés de outro, causando distorções no levantamento quantitativo de estoques.

Assinalou que as notas fiscais para as quais a autuada alega ocorrência de movimentação física em final de ano anterior e não no início do próprio ano, não deveriam implicar em alteração de posição passando da lista de entradas de exercício posterior para anterior, visto que, o que vale para efeitos fiscais e contábeis é o momento da formalização da presença da carga no estabelecimento.

Asseverou que mesmo que a mercadoria esteja fisicamente no site da empresa, o que vale é o momento da constatação de sua existência como estoque disponível ao uso. Ou seja, ela precisa ser incorporada regularmente ao estoque para ser inventariada. Então, valeria o registro no livro registro de entradas e no livro fiscal registro de inventário.

Aduziu que tanto para a Nota Fiscal nº 49534 quanto à Nota Fiscal nº 62756, o fato de terem sido

registradas respectivamente nos exercícios de 2014 e 2015 faz com que elas tenham sido inventariadas nestes mesmos períodos. Por isso não haveria como realocá-las para outro ano sem que isso não refletisse no livro de inventário.

EXERCÍCIO 2016

Que a autuada contestou quatro pontos que apontariam divergências entre os valores encontrados pela fiscalização e os seus próprios. Conforme os documentos apresentados pelo contribuinte, pontuou:

- (Doc. 07): valem os mesmos argumentos expostos para o exercício de 2014, ou seja, a nota 86501 não faz parte da lista de notas de entradas de 2016, visto que a mesma somente foi registrada em 2017;
- (Doc. 08): não entende o argumento defensivo, visto que, quando se está a falar em perdas na movimentação de um produto, a lógica o leva a considerar que houve um decréscimo e não aumento (ganho) de estoque;
- (Doc. 09): não se deve levar em consideração ajuste de estoque sem as devidas e pormenorizadas explicações;
- (Doc. 10): mesmos argumentos postos para o Doc. 07 e para o exercício de 2014.

Instruído, o PAF veio a julgamento em 03/08/2018, ocasião em que o representante legal do sujeito passivo, reforçando o pedido de diligência, argumentou:

- (i) *que, eventualmente, ocorre “deley” entre a entrada física de mercadorias no estabelecimento e o registro da sua correspondente NF nos seus livros contábeis, como ocorreu nos casos referenciados;*
- (ii) *ainda que não contenha disciplina incluindo os produtos objeto da demanda no que diz respeito à contabilização de “perdas”, expressou que, como ocorre com os produtos expressos na Portaria nº 18/2017, no curso da movimentação dos produtos acabados objeto da autuação pode ocorrer tanto “perda” como “ganho de massa” em face de suas peculiaridades;*
- (iii) *ainda que tenha reconhecido a inadequação do título da Conta Razão “PERDA NA MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS ACABADOS”, quando ocorre “ganho de massa”, o registra negativamente, como no caso;*
- (iv) *que no levantamento quantitativo o autuante considerou os números registrados na Conta Razão negativamente, mas de modo positivo, e isso implicou duplicar as omissões relativas aos valores registrados como “perdas”.*

Na discussão em que se analisou as ponderações do procurador do sujeito passivo, informado da rigidez legislativa acerca dos livros fiscais de cuja escrituração o contribuinte se encarrega (CC: Art. 1.179), bem como do risco que corre a boa fé (CPC: Art. 427), insistiu que na oportunidade da diligência poderia provar seus argumentos documentadamente.

Assim, observando que o atendimento ao pleito não implica em autorização para retificação de EFDs já entregues, mas, considerando que o art. 417 do CPC ao firmar que os livros empresariais provam contra seu autor, lhe é lícito demonstrar que os lançamentos não correspondam à verdade dos fatos, os autos foram convertidos em diligência à ASTEC para que a Autoridade diligente:

- a) *Considerando as disposições regulamentares acerca da escrituração fiscal, especialmente as expressas nos arts. 215, § 1º, 216, 217, § 3º, 4º e 8º, 220, 225, 247, 248 e 251 do RICMS-BA, bem como a Cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF no 02/2009, intimar o sujeito passivo a comprovar seus argumentos relativos à extemporaneidade de escrituração das citadas notas fiscais e, de modo especial, provar que as mercadorias nelas registradas já compunham os estoques na forma que afirma;*
- b) *Com relação aos “ganhos de massa” registrados como “perdas negativas” em seu livro Razão, intimar o sujeito passivo para apresentar laudo ou relatório técnico acerca da*

movimentação dos produtos acabados compostos nos ajustes da Conta Razão (docs. 08 e 09), esclarecendo as variações para menos (perda) ou mais (ganho de massa), como suscitado, de modo a comprovar o resultado obtido, inclusive, apresentando fundamentadamente a legislação que lhe resguarda tanto o direito material quanto à forma de contabilização;

*c) De posse do laudo/relatório citado no item anterior, intimar o sujeito para **in loco** acompanhar demonstração da movimentação dos produtos acabados relacionados ao “ganho de massa” contabilizado pelo sujeito passivo;*

d) Caso a alegação defensiva acerca do “ganho de massa” seja comprovada e a sua contabilização como efetuada encontre amparo na legislação do ICMS, verificar sua repercussão no levantamento quantitativo e, se for o caso, ajustar o procedimento fiscal com relação ao “ganho de massa” alegado nele computado equivocadamente;

e) Apresentar parecer sobre a diligência efetuada, em especial acerca dos eventuais documentos apresentados com o objetivo de comprovar todas as alegações defensivas relativas à Infração 07.

Cumprindo a diligência na forma deferida, o consequente Parecer nº 0062/2018, de fls. 399 a 403, registra:

2.1. Em relação às alíneas “a”, “b” e “c” do pedido, intimou o autuado a apresentar os documentos indicados, como se observa na intimação fiscal, às fls. 404 a 405.

Informou que atendendo a intimação fiscal, o representante da autuada esclareceu e juntou documentos e relatórios (fls. 409-660) informando que os argumentos comprovam as alegações defensivas.

2.2. Em relação às alíneas “d” e “e” do pedido

Declarou que foram confrontados os dados das Notas Fiscais nºs 49.534, 62.756 e 62.501 (fls. 424, 425, 428, 431 e 434), referentes ao produto “DCE”, a Nota Fiscal nº 111.914 (fls. 434), referente ao produto “Irganox” e a Nota Fiscal nº 23.247 (fl. 423) do produto “Carbonato dissódico”, com os dados levantados pelo autuante (planilha no CD fl. 234), e de acordo com as quantidades comprovadas, foram feitos ajustes nas entradas, conforme os demonstrativos – fls. 400 a 403 – sendo dos exercícios de 2014 a 2016, onde se verifica os dados das quantidades em toneladas, no quais foram feitas as entradas para os produtos “DCE BRUTO” e “IRGANOX”.

2.1. Em relação às alíneas “a”, “b” e “c” do pedido, intimou o autuado a apresentar os documentos indicados, como se observa na intimação fiscal, às fls. 404 a 405.

Informa que atendendo a intimação fiscal, através de manifestação protocolada sob o nº 350314/2018-7, o representante da autuada esclareceu e juntou documentos e relatórios (fls. 409-660) informando que os argumentos comprovam as alegações defensivas.

Destacou que apesar desses ajustes para os citados produtos (“DCE BRUTO” e “IRGANOX”), em especial para o exercício 2015, que não foi alterado o valor da base de cálculo de R\$8.427.048,94, considerando que o valor da diferença corresponde ao produto “Eteno”.

Para o exercício 2016, a Auditora diligente observou que as quantidades das perdas estão de acordo com as informadas pelo autuado, ou seja, 296,83 ton (fl. 414).

Concluiu a diligente que, após as devidas inclusões das entradas no levantamento quantitativo referente aos produtos “DCE BRUTO”, “IRGANOX 1076” e “CARBINATO DISSÓDICO”, elaborou novos demonstrativos de débito da infração 7, remanescendo os valores conforme a tabela de fl. 400[405]: R\$1.745.958,23, sendo para 2015 R\$1.432.598,32 (reconhecido na Impugnação) e para 2016 R\$313.359,91.

Desse resultado, o sujeito passivo, a despeito de para 2016 reiterar que as 296,83 toneladas de “DEC Bruto” tidas como perdas representa ganho de massa e que deve ser considerado o ganho de

massa na quantidade de 865,82 Toneladas do produto “DCE Bruto”, registrada no Razão Contábil na conta nº 3405020201, pediu homologação dos valores já pagos, expressou a concordância.

Por sua vez, o autuante informou (fls. 668 e 669), concordando com o resultado da diligência. Disse que o autuado apresentou documentação comprobatória exaustiva que induz ao reconhecimento de suas alegações com repercussão nos exercícios de 2014 e 2016. Contudo, para o exercício de 2014, destaca que o impugnante justificou as diferenças originalmente existentes quanto aos itens DCE BRUTO e IRGANOX 1076, restando sem justificativa a diferença (omissão de saídas) apontada no item NaOH em solução, cuja a base de cálculo é R\$19.646,67.

Pugnou pela Procedência Parcial quanto à infração 7, de acordo com o opinativo emitido pela ASTEC, ressalvando, entretanto, a permanência da cobrança da omissão de saídas do item NaOH em solução para o exercício de 2014.

Considerando as alegadas inconsistências apontadas pelas partes no ajuste da diligência da ASTEC, os autos foram devolvidos à diligente para se manifestar a respeito. Por consequência, produziu o Parecer de fls. 678 a 680, informando:

2. Após análise das citadas intervenções foram feitas as seguintes observações:

A) Em relação à manifestação de fls. 663 a 665, destacou que o sujeito passivo solicitou a homologação dos valores apurados na Diligência Fiscal da ASTEC (fl. 665), apesar de discordar sobre as quantidades de ganho de 296,83 ton do produto “DEC BRUTO” que fora considerado pela diligência ASTEC como perdas, no exercício de 2016 e ganho de massa de 865,82 ton de DCE BRUTO, também no exercício de 2016.

DILIGÊNCIA:

EXERCÍCIO 2016

Na análise dos documentos 03 e 04, apresentados nas fls. 438 a 660, não foi possível identificar e certificar como correu o ganho de massa alegado pela defesa, por isso manteve a quantidade apurada pelos autuantes, ou seja, a **perda de 296,83 ton**.

Observou e destacou, porém: a) que no demonstrativo do autuante, fl. 123, o sinal que consta na apuração é negativo (perda); b) as quantidades das perdas estão de acordo com as informadas pelo autuado, ou seja, 296,83 ton (fl. 414).

b) Em relação à manifestação de fls. 668 a 669, verificou que os autuante concordaram com os valores apurado pelo Parecer ASTEC em relação aos exercícios de 2015 e 2016, apenas ressalvando quanto à diferença do item NaOH, cuja base de cálculo é R\$19.646,67.

DILIGÊNCIA:

EXERCÍCIO 2014

De acordo com demonstrativo de débito dos autuantes, fl. 123, não foram justificadas pelo autuado as diferenças em relação às saídas sem nota fiscal, no valor de R\$19.646,67, referente à NaOH em solução.

Assim, remanesceu o valor de R\$ 19.646,67, de base de cálculo e ICMS de R\$3.339,93, referente ao exercício de 2014, conforme Demonstrativo de Débito à fl. 123 da autuação.

Concluindo, disse que após a RETIFICAÇÃO NO EXERCÍCIO DE 2014, elaborou novo Demonstrativo de Débito da Infração 07, remanescendo os seguintes valores: R\$3.339,93 para o exercício de 2014, com os valores dos exercícios de 2015 e 2016, no montante, respectivos, de R\$1.432.598,32 e R\$313.359,91, totalizando **R\$ 1.749.298,16** (fl. 680).

Ao tomar ciência do novo parecer da ASTEC, a despeito de novamente repisar os argumentos relacionados à inversão de sinais relacionados à quantidade de 296,83 ton do DCE Bruto no levantamento da auditoria, o Impugnante expressamente concordou com a redução do crédito de R\$ 3.095.945,80 (valor original), agora para R\$ 1.749.298,16, conforme apurado na diligência fiscal e exposto no Parecer ASTEC 08/2019 (fls. 678-680), resultado que, instado a conhecer, a Autoridade Fiscal acatou sem ressalva.

Atente-se que nesse valor se inclui R\$313.359,91 apurado no levantamento quantitativo de 2016, duplamente acolhido como correto pelo Impugnante (manifestações de fls. 665 e 688).

Destaco aqui, as exatas palavras do Impugnante, de cujo texto dúvida não me restar quanto ao valor reconhecido devido em face da auditoria efetuada por levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado para os três exercícios fiscalizados.

“Pelo exposto, considerando o resultado da diligência fiscal da ASTEC e a chancela dos próprios autuantes, ajustando erros de fato cometidos na movimentação de estoque, requer seja homologada a redução do crédito tributário de R\$ 3.095.945,80 para R\$1.749.298,16.” (grifos meus)

Assim, considerando que: **a**) o pedido da diligência deferida também foi objetivo no sentido de averiguar a verdade material acerca do alegado “ganho” e não “perda” de massa, inclusive para sob conhecimento de laudo/relatório técnico, *in loco* acompanhar demonstração do fato (fls. 397-398: letras “b”, “c” e “d”); **b**) da análise dos documentos apresentados pelo Impugnante não foi possível identificar e certificar o “ganho de massa” alegado (item 2.a, do Parecer ASTEC, fl. 678); c) o valor de R\$ 1.749.298,16 consta integrado de R\$313.359,91, relativo a 2016 e ajustado no levantamento quantitativo que se constitui em equação matemática com os dados conhecidos pelo Impugnante, entendo que a controvérsia relacionada ao valor da exação fiscal remanescente na Infração 07, restou superada e incontroversa, razão pela qual a tenho como parcialmente subsistente, conforme demonstrativo de fl. 680.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR EM RELAÇÃO A INFRAÇÃO 7

Em que pese o posicionamento adotado pelo ilustre relator, uso discordar do mesmo, em relação à infração 07, no exercício de 2016, pelas razões que passo a expor:

A descrição da mesma é “*Falta de recolhimento do ICMS 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 das operações de entrada), com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, nos exercícios 2014, 2015 e 2016, no valor de R\$3.095.945,80, com aplicação de multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96*”;

A acusação, pois, se estriba na presunção prevista no artigo 4º, § 4º da Lei 7.014/96, segundo o qual:

“Art. 4º. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

§ 4º. Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:

I - saldo credor de caixa;

II - suprimento a caixa de origem não comprovada;

III - manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes;

IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;

V - pagamentos não registrados;

VI - valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por:

a) instituições financeiras;

b) administradoras de cartões de crédito ou débito;

c) “shopping centers”, centro comercial ou empreendimento semelhante;

VII - valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte como sendo recebidos por meio de cartão de crédito ou débito inferiores aos informados pelas respectivas administradoras”.

De tal intelecção se verifica, de plano, que o legislador estabeleceu duas vertentes para a ocorrência da presunção: exame nos livros contábeis da empresa e informações advindas de terceiros.

No primeiro caso, temos as hipóteses dos incisos I a V, ao passo que no inciso VI encontra-se a presunção advinda de informação de terceiro, caso das administradoras de cartões de débito e crédito, das instituições financeiras e shopping centers.

Feita esta colocação, observo que o autuante, para o desenvolvimento de seu trabalho fiscal embasou-se nos lançamentos constatados da análise do Livro Registro de Entradas de Mercadorias transmitidos via Escrituração Fiscal Digital (EFD), não se reportando, em momento algum, a exame levado a efeito na contabilidade da empresa, para fins de constatação de tais lançamentos de notas fiscais.

Em sede de defesa, a empresa autuada argumentou no sentido de que parte da diferença apurada, se deu motivada pelo fato de o autuante ter desconsiderado aquilo que denomina de “ganho de massa” ocorrido em produtos produzidos, especificamente o DCE Bruto, inclusive devidamente registrado no livro Razão, trazido em cópia de tal lançamento contábil, nos registros de perdas, com número positivo, ao invés de negativo, caso se tratasse de perdas, tendo, simplesmente invertido o fator (-) para (+).

Antes de mais nada, é de bom alvitre se esclarecer que a mesma decorreu da realização de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, previsto na legislação vigente à época dos fatos geradores, e encontrar-se disciplinado na Portaria nº 445/98 (ainda em vigor), tendo como objetivo *“conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária”*.

Na forma da legislação já citada linhas acima e de acordo com o entendimento já sedimentado neste CONSEF, a constatação de omissão de saídas de mercadorias, seja real ou presumida, apurada mediante a aplicação do roteiro de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

Assim, o procedimento fiscal que redundou no lançamento, pode ser resumido em uma fórmula das quantidades físicas de entradas e saídas de cada mercadoria no exercício, bem como daquelas existentes nos estoques inicial e final (estoque inicial + entradas – estoque final = saídas reais), sendo que o resultado da equação deve ser comparado com as quantidades da mesma mercadoria saídas do estabelecimento por meio de notas fiscais, a fim de se verificar a ocorrência, ou não, de diferenças nas entradas ou nas saídas de mercadorias.

Daí pode ter três resultados: Se o resultado for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias.

Feitas tais considerações, passo à análise dos argumentos defensivos de forma específica.

O sistema utilizado pela Secretaria da Fazenda, para a realização de levantamentos quantitativos, apontou no caso concreto, de forma simultânea, omissões, quer a título de entradas e de saídas. Tal procedimento decorre da determinação contida na Portaria 445/98, ao abordar assim determina:

“SEÇÃO IV - Omissões Tanto de Entradas Como de Saídas de Mercadorias

Art. 12. Detectando-se, mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, omissão tanto de entradas como de saídas, a análise dos elementos e a adoção das providências fiscais recomendáveis nessas circunstâncias deverão ter em vista as disposições formuladas nos artigos anteriores desta Portaria.

Art. 13. No caso de existência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias, duas situações, pelo menos, podem ocorrer:

I - o valor da omissão de saídas é maior do que o da omissão de entradas: nesse caso deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saídas omitidas (RICMS/97, art. 60, II, "a", e § 1º), com a multa correspondente (70%), que absorve a penalidade relativa à falta de escrituração das entradas;

II - o valor da omissão de entradas é maior do que o da omissão de saídas, caso em que:

a) deve ser exigido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento do imposto na escrita, com base no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência daquelas operações sem pagamento do imposto (RICMS/97, art. 2º, § 3º);

b) a base de cálculo é o valor da omissão de entradas, por ser maior do que o valor da omissão de saídas, considerando-se este incluído no valor a ser tributado (RICMS/97, art. 60, § 1º);

c) para efeitos de determinação da base de cálculo de que cuida a alínea anterior, deve-se apurar o valor da receita não contabilizada, que corresponde ao custo das entradas omitidas, em função do preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadorias, não devendo ser computada nenhuma parcela a título de margem de valor adicionado (RICMS/97, art. 60, II, "b");

d) a multa aplicável é a prevista para a prática de omissão de receita apurada mediante levantamento quantitativo (70%), ficando absorvida por esta a multa pelo descumprimento da obrigação acessória;

e) apesar de ter havido omissão de saídas, mas tendo em vista ser o valor da omissão de entradas superior ao das saídas, e considerando que a exigência do tributo é feita neste caso em função do valor da presunção de receitas relativas a operações não contabilizadas, tendo como base de cálculo o valor da omissão de entradas, a verificação da omissão de saídas deve ser também consignada, expressamente, tanto no Auto de Infração como no Termo de Encerramento de Fiscalização, fazendo-se juntada dos papéis de trabalho a ela correspondentes, demonstrando as quantidades, os preços e a apuração do valor da omissão de saídas, para que sirvam como elementos de prova.

Quanto a isso, nenhuma discordância existe na lide instalada, tendo, inclusive, conforme já reportado no voto do Relator, a empresa autuada reconhecido a pertinência da acusação para o exercício de 2015, solvendo, inclusive, o débito ali lançado.

O motivo da irresignação defensiva decorre do fato de, sem qualquer justificativa técnica, o autuante, no momento de ajustar as perdas de estoques ocorridas, ter simplesmente invertido os valores ali lançados, diante do argumento defensivo de que, ao invés de perda de estoques, ou seja, do elemento redutor, apresentou um ganho de peso no mesmo, que resultaria em elemento aditivo aos valores apurados.

E traz, em socorro de tal argumento cópia do registro contábil extraído do livro Razão, neste sentido.

Daí que, em vez de adicionar aos estoques os valores ali constantes, o autuante, sob o singelo argumento de falta de “lógica” no lançamento, não o desconsiderou, mas inverteu o sinal ali presente, de (-) para (+), conforme já firmado anteriormente.

Ora, sabido que o livro Razão, também denominado “Razão Auxiliar” vem a ser livro contábil, obrigatório pela legislação comercial, tendo como função demonstrar a movimentação analítica das contas escrituradas no livro Diário, e constantes do Balanço Patrimonial, sendo considerado o mais importante livro contábil, diante do fato de que, por meio dele é possível controlar, separadamente, o movimento de todas as Contas, sendo tal controle individualizado das Contas de vital importância para se conhecer os seus saldos, possibilitando a apuração de resultados e a elaboração das diversas demonstrações contábeis.

Se trata de livro que todas as empresas são obrigadas a conservar, juntamente com os demais livros contábeis e fiscais, além de outros documentos e demais papéis relativos à sua atividade, ou que se refiram a atos que possam vir a modificar sua situação patrimonial.

Embora não seja usual o “ganho de massa” de que nos fala a defesa, sendo constante e recorrente a ocorrência de perdas, as quais possuem regras próprias na legislação, quanto ao tratamento fiscal, quer pelo Imposto de Renda, quer pelo ICMS, embora o estado da Bahia não o aborde especificamente em seu sistema legal regulador do ICMS, a meu entender tal fato não poderia ser simplesmente desconsiderado.

Em primeiro lugar, pois, como já dito, pelo fato de extraído de um livro contábil importante, com plena validade jurídica, até pelo fato de em momento algum de suas intervenções o autuante não abordar ser o mesmo inidôneo ou imprestável, além do fato de que, ao registrar em aumento de peso das mercadorias estocadas, a empresa estaria concorrendo para a apuração de um maior lucro tributável, e, por consequência, um pagamento a maior sobre o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), na modalidade de tributação do lucro real, sua modalidade de apuração, ou seja, não teria qualquer ganho tributário com tal lançamento.

Outra possibilidade de desconsideração seria simplesmente em função de declaração documentada feita pelo sujeito passivo de que tal lançamento estava equivocado, o que não se tem notícia nos autos.

De mais a mais, a diligência realizada em nada colaborou para o deslinda da matéria em discussão, em função do encaminhamento equivocado, pois o que na minha visão deveria ser perquirida era a comprovação do “ganho de massa” alegado pela empresa.

Assim, simplesmente inverter o sinal da operação, sem qualquer motivação técnica, fiscal ou contábil, não me parece a melhor técnica de ajuste, diante dos argumentos anteriormente expostos, ainda que a empresa autuada não tivesse apresentado o quanto solicitado na diligência.

Só, pois, um grande equívoco, tal inversão de sinal realizada pelo autuante, e confirmada no voto do eminente Relator, pois não se comprovou inclusive contabilmente a perda indicada no levantamento aritmético, e que resultou no valor indicado para o período autuado, como fruto da auditoria de estoques.

Logo, tenho, até prova em contrário, como válido o lançamento contábil realizado pela empresa em seus livros, idônea e merecedores de credibilidade, repito, o que me levou à divergência aqui exposta, devendo, inclusive, ser desconsiderado o valor indicado em sede de diligência.

E não posso acolher eventual argumento de que, sendo a auditoria de estoques um procedimento eminentemente fiscal, não teriam qualquer cabimento se valer de lançamentos contábeis, uma vez que os valores efetivos de perdas, procedimento corrente na atividade não somente da autuada, como do comércio em geral, somente podem ser apurados mediante exame contábil.

Logo, o demonstrativo que reputo correto para a apuração do produto DCE Bruto seria aquele em que se verifica:

Estoque inicial: 21.404,07 t;

Entradas: 172.683,33 t;

Consumo: 178.378,86 t;

Produção: nihil;

Vendas e outras saídas: 4.092,40 t

Perdas na movimentação: -296,83 t;

Estoque final conforme levantamento: 11.912,97 t;

Estoque final inventariado: 12.778,80 t;

Entradas sem notas fiscais: 865,83 t;

Preço Médio das entradas R\$1.262,98;

Base de Cálculo do imposto omitido: R\$1.093,522, 89;

Alíquota: 17%;

Imposto devido: R\$ 185.898,89.

Por tais motivo, entendo que para tal período (2016), remanesce na infração R\$ 185.898,89 ao invés dos R\$ 962.052,54, originalmente lançados, valor sobre o qual deve ser acrescida a multa legal de 100% prevista na Lei 7.014/96, artigo 42, inciso III.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269194.0019/17-8, lavrado contra **BRASKEM S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.935.250,48**, acrescido das multas de 60% sobre R\$2.310.413,34, 100% sobre R\$1.621.837,14 e de 150% sobre R\$3.000,00, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “f”, III e V, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$1.264.369,80**, previstas nos inciso IX e XI do mesmo diploma legal, com redução da multa em obediência à Lei nº 13.461/2015 c/c o art. 106, II, “c” da Lei nº 5.172/66 (CTN), e dos acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores reconhecidos e já pagos.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de maio de 2019.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR VOTO VENCIDO

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - JULGADOR/VOTO VENCEDOR EM RELAÇÃO A INFRAÇÃO 7