

A. I. N° - **206955.0010/19-8**
AUTUADO - **KIMBERLY – CLARK BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA.**
AUTUANTE - **MARIA DAS GRAÇAS LEMOS CARVALHO**
ORIGEM - **IFEP INDÚSTRIA**
PUBLICAÇÃO - **INTERNET: 16/12/2020**

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0229-04/20-VD

EMENTA: ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. PROGRAMA DESENVOLVE. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA PARCELA SUJEITA À DILAÇÃO DE PRAZO. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO. A IN 27/2009, item 2.2.18 orienta, de fato, que os bens do ativo imobilizado não vinculados ao projeto industrial aprovado, a exemplo dos Bens Imóveis por Acessão Física, devem compor a rubrica CNVP, como assim vem procedendo o Contribuinte Autuado na apuração do SDPI do Programa Desenvolve, bem assim, os créditos decorrentes das operações acobertadas pelo Dec. nº 7799/2000. Observa-se, então, que não se sabe o elemento motivador do Auto de Infração em tela. O lançamento de crédito tributário é um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação. Além das regras de direito material, que dizem respeito a ser ou não devido o imposto, existem regras de direito formal, que determinam como deve proceder o agente fiscal na constituição do crédito. É nulo o lançamento efetuado sem que se saiba qual a natureza ou fundamento da imputação e qual o critério adotado na determinação do valor do débito. Neste sentido, cabe a aplicação do disposto no art. 18, inc. IV, alínea “a” do RPAF/BA, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99, onde estabelece que o lançamento de ofício, que não contiver elementos suficientes para determinar com segurança a infração cometida, é nulo. Nos termos do art. 21 do mesmo diploma legal, representa-se à autoridade competente para refazimento da ação fiscal a salvo das falhas apontadas. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 18/12/2019, constitui crédito tributário no valor de R\$1.491.388,15, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento da seguinte irregularidade concernente à legislação do ICMS:

INFRAÇÃO 1 – 03.08.04: Recolheu à menor ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita à dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento e de Integração Econômica do Estado da Bahia – Desenvolve no ano de 2017, conforme demonstrativos e extrato de relatórios de fl. 6 a 49 dos autos, que faz parte integrante do CD/Mídia de fl. 49. Lançado ICMS no valor de R\$1.491.388,15, com enquadramento nos artigos 37 e 38 da Lei nº 7.014/96 c/c artigos 2º e 3º do Decreto nº 8.205/02, mais multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. II, “f” da Lei nº 7.014/96.

Consta na descrição dos fatos que o contribuinte autuado lançou indevidamente na rubrica CNVP o total dos valores apurados no CIAP, referente a Bens Imóveis por Acessão Física, contrariando as determinações contidas na instrução normativa 27/2009, item 2.2.18, que determina o lançamento no CNVP apenas dos bens do ativo imobilizado de créditos não vinculados ao projeto industrial, conforme a seguir.

Diz que os valores excluídos do CNVP, são caracterizados com Bens Imóveis por Acessão Física, contabilizados na conta “OBRAS EM ANDAMENTO – Código 0012610000 e CENTRO DE CUSTO 005457323”.

Pontua que são estruturas metálicas para várias áreas do estabelecimento, subestação (Bens por Acessão Física), transformadores, instalações elétricas, hidráulicas, almoxarifado, logística, etc.

Registra, que anexa aos autos, uma amostra das fichas com destaque da conta contábil, contendo os registros que foram excluídos do CNVP.

Diz, também, que a empresa incorreu em erro ao efetuar lançamento a maior na rubrica CNVP do crédito presumido mensal, previsto no Dec. nº 7799/2000, no percentual de 16,667% a ser aplicado sobre as operações de vendas interestaduais.

Registra, que anexa aos autos, cálculo realizado pela Fiscalização, do crédito presumido por CFOP/NOTAS FISCAIS/POR MÊS, com cabe nas determinações contidas no Dec. nº 7799/2000.

O autuado apresenta defesa administrativa, às fls. 53 a 79, contestando o Auto em tela, com impugnação total da imputação pelas razões que passo a expor.

I. DOS FATOS

Diz ser pessoa jurídica de direito privado, com sede na Av. Engenheiro Luiz Carlos Berrini, nº 105, 8º e 9º andares, em São Paulo/SP, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 02.290.277/0001-21, e com filial no Município de Camaçari/BA, na Rod. BA-535, km 13,5, Rua E, s/n, CEP 42.800-970, inscrita no CNPJ/MF sob nº 02.290.277/0025-07 e com Inscrição Estadual nº 019.397.821, por seus representantes constituídos (Doc. 01), vem, respeitosa e tempestivamente, com base no artigo 123 do Decreto nº 7.629/1999, com as alterações feitas pelo Decreto nº 18.558/2018, apresentar sua impugnação contra o Auto de Infração constante do processo em epígrafe (Doc. 02), conforme razões a seguir aduzidas.

Após descrever que a peça de defesa é tempestiva, informa que é uma empresa produtora de itens de higiene pessoal e usufrui do benefício concedido pela Secretaria da Fazenda no Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - Desenvolve (Decreto Estadual nº 8.205/2002).

Dentre os incentivos do Desenvolve está (i) o deferimento do ICMS devido na aquisição de bens incorporados ao ativo fixo e nas operações internas referentes ao fornecimento de insumos agropecuários e minerais; (ii) a dilação do prazo para o pagamento de 90% do ICMS devido mensalmente em até 72 meses, para as operações próprias oriundas dos investimentos acarretados pelo projeto industrial cadastrado; e (iii) a liquidação antecipada de parcelas do imposto cujo prazo tenha sido dilatado.

Diz que, o cálculo do ICMS devido para aqueles que aderem ao Desenvolve é apresentado e regulamentado pela Instrução Normativa SAT nº 27/2009, que resolve:

2. O saldo devedor mensal do ICMS a recolher passível de incentivo pelo DESENVOLVE será apurado pela seguinte fórmula:

SDPI = SAM - DNVP + CNVP, onde:

SDPI = saldo devedor passível de incentivo pelo DESENVOLVE; SAM = saldo apurado no mês (se devedor, entrará na fórmula com sinal positivo; se credor, entrará na fórmula com sinal negativo); DNVP = débitos fiscais não vinculados ao projeto aprovado;

CNVP = créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado.

(Redação dada pela Instrução Normativa SAT n° 50, de 25.10.2010, DOE BA de 26.10.2010)"

Registra que, em suma, se apurado saldo devedor de ICMS no mês (SAM), esse passivo será somado aos débitos não vinculados ao projeto (DNVP) e os créditos não vinculados (CNVP) serão subtraídos do montante (SAM+DNVP-CNVP). Se apurado saldo credor de ICMS (SAM), o ativo será acrescido aos créditos não vinculados (CNVP) e os débitos não vinculados (DNVP) serão subtraídos para concluir se ainda resta crédito ou se surgiu débito a ser quitado (SAM+CNVP-DNVP).

Em respeito à regulamentação, **diz que contabilizou os ativos não circulantes (CIAP) que não possuíam vínculo com o projeto industrial e o crédito presumido fornecido em sua atividade de revendedora atacadista e os utilizou na composição dos créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado (CNVP)**, conforme determinado pela SEFAZ.

Entretanto, após procedimento fiscal, fora surpreendida com o presente Auto de Infração, o qual exige saldo de ICMS considerado devido e aplica multa de ofício de 60% o valor do tributo cobrado, além dos acréscimos moratórios ocasionados pelo suposto atraso no pagamento da obrigação. Em seguida descreve todos os termos da autuação destacado na inicial dos autos.

Ao analisar os fundamentos do Auto de Infração, a capitulação utilizada pelo Fisco e os documentos acostados, diz ter verificado erros formais na lavratura e no procedimento fiscal, bem como inconsistências nas frágeis e escassas razões que motivaram o lançamento,

Frisa que, em virtude de seu histórico probo e de sua boa-fé material, sempre zelou com suas obrigações fiscais e apurou de forma condizente com as especificações do regulamento do Programa Desenvolve. Agora, como forma de ressaltar sua idoneidade, traz novamente sua apuração do programa durante o período fiscalizado (Doc. 03), utilizando, como exemplo, a apuração de janeiro de 2017, que destaca em sua peça de defesa à fl. 58 dos autos.

Diz que, em sua defesa, na medida em que tenta superar os itens de nulidade para se defender, busca, também, argumentar a regularidade em seu cálculo e comprovar que a lavratura, do presente PAF, não merece prosperar, conforme a seguir.

II. PRELIMINARES

II. 1 NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Diz que é lúmpido o regramento do Decreto Estadual nº 7629/99, sobre o disposto no art. 18, que expõe as nulidades passíveis da atividade administrativa.

Nesse contexto, aduz que será demonstrado neste tópico que houve o cerceamento do direito de defesa, pois, pela disposição transcrita nos fatos e na infração e pelos documentos apresentados no Auto de Infração, não é possível confirmar o motivo da autuação. Assim, sem entender corretamente o fundamento da lavratura, fica inviável confrontá-la.

Considerando que o caso em tela é oriundo do programa de fomento industrial do Estado da Bahia, o primeiro passo para qualquer espécie de conclusão sobre os fatos é a análise do Desenvolve. Neste aspecto diz que o Desenvolve foi criado para materializar os objetivos destacados no art. 1º, do Regulamento do Desenvolve, aprovado pelo Dec. nº 8.205/03, que destaca.

Ou seja, diz que ele visa promover projetos industriais que tragam efetividade no desenvolvimento econômico e social do Estado, estimulando o crescimento regional e ascensão tecnológica, ao passo que assegura a prevenção de impactos ambientais.

Neste sentido, para o programa, sempre foram cumpridas todas as exigências formais e, como contraprestação, usufruiu dos benefícios ofertados. Dessa forma, os débitos e créditos não atrelados ao seu processo industrial são parte integrante do cálculo para apuração do ICMS devido dentro dos padrões apresentados (DNVP e CNVP, respectivamente).

Em síntese, diz que a lavratura apoiou-se na alegação de que a inclusão indevida de itens na rubrica dos créditos não vinculados ao projeto industrial teria (conforme a equação exposta) reduzido o montante devido de ICMS no período autuado.

Em sua análise, registra que a Fiscalização afirmou que todos os itens adquiridos e destinados à composição do ativo não circulante (CIAP) da Impugnante não se enquadram na rubrica do Crédito não Vinculado ao Projeto Industrial - CNVP e, portanto, esses créditos não poderiam integrar o cálculo do programa.

Contudo, diz que, para que essa premissa seja válida, a primeira ação que o auditor deveria ter realizado no Auto de Infração, deveria ser a apresentação pormenorizada de quais os itens do CIAP que não deveriam compor o CNVP.

Destaca que, oportunamente, será trazido o equívoco da fiscalização quanto aos conceitos contábeis e as informações presentes no documento fiscal analisado (CIAP).

Ressalta que a atividade fiscal é atividade administrativa plenamente vinculada e ela é a responsável pela elaboração e concretização de provas que tragam certeza do que está sendo trazido do mundo fenomenológico ao mundo jurídico.

Dessa premissa, diz que é dever do auditor fiscal comprovar as irregularidades encontradas em seu procedimento fiscal, bem como comprovar quais os créditos registrados no CIAP que integrariam o projeto industrial e a razão dessa conclusão.

Pondera que a forma de “prova” trazida pelo auditor confronta o que determina o art. 142 do CTN, o qual traz a imprescindibilidade da observância dos requisitos essenciais ao lançamento. Assim, argui a aplicação dos incisos III e IV do art. 18 do RPAF/BA, para pedir a decretação da nulidade do lançamento, por não conter elementos suficientes para determinar, com segurança, a infração e o infrator.

Momento seguinte, para corroborar com suas razões de defesa, traz aos autos entendimento de estudiosos do direito a respeito da motivação dos atos administrativos no sentido de dizer que, caso a Autoridade Fiscal não cumpra os requisitos previstos na legislação de regência (incluindo motivação do ato administrativo), a declaração de nulidade e o consequente cancelamento das autuações físicas são medidas que se impõem.

II. .2 DA INCOMPATIBILIDADE DAS INFORMAÇÕES DOS DOCUMENTOS APRESENTADOS NO ANEXO PARA COM O AUTO DE INFRAÇÃO.

Diz que, dentre as condições que inviabilizam a Defesa do Auto de Infração, está à inconsistência nos argumentos trazidos no instrumento lavrado que afastam da Impugnante a certeza do entendimento fiscal que motivou o ato.

Pela leitura do descriptivo dos fatos e da infração constatada não é possível entender qual o critério utilizado pela fiscalização para considerar indevidos os créditos alocados como não vinculados ao projeto industrial.

Registra que o fisco apresentou diversos documentos que contradizem o que está exposto no descriptivo. No CD contendo diversos arquivos utilizados para a conclusão fiscal, são trazidos 14 (quatorze) documentos com telas do programa que auxiliaram o procedimento de verificação da autoridade, que destaca na peça de defesa de fl. 65 dos autos.

Diz notar que, para analisar os lançamentos no CIAP, o programa apresenta uma conta contábil que foi registrado o bem (Conta 0012610000) e o centro de custo que o item foi relacionado (Centro de custo 0005457224).

Contudo, verificando o descriptivo apresentado no Auto de Infração e nas planilhas elaboradas pela administração pública não corresponde com o sistema da fiscal e com os registros da própria Impugnante.

Diz que, enquanto no sistema interno da empresa e no controle apresentado pela fiscalização nas telas, o centro de custo é numerado 0005457224, no Auto de Infração, o centro de custo que está motivando a glosa é numerado 005457323, o qual desconhece.

Neste sentido, ao buscar essas informações em seu sistema interno, não as encontrou o que torna maculado o seu direito de defesa.

II. .3 DA AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO PARA A GLOSA DO CRRÉDITO PRESUMIDO.

Registra que, além dos pontos considerados irregulares anteriormente, talvez ainda mais grave se mostra a ausência de fundamento e motivo para a glosa apresentada da seguinte forma:

“A Empresa também incorreu em erro ao efetuar lançamento a maior na rubrica CNVP do crédito presumido mensal, previsto no Dec. 7799/2000, no percentual de 16,667% a ser aplicado sobre as operações de vendas interestaduais.”

Frisa que, dentre os itens excluídos da rubrica CNVP, a fiscalização, sem se preocupar em fundamentar nada, elencou os créditos presumidos mensais ofertados pelo Decreto Estadual nº 7.799/2000.

Diz que, oportunamente abordará o motivo da procedência do crédito na apuração do Desenvolve. Contudo, inicialmente, deve ser questionado: **“qual o fundamento legal para a glosa do crédito presumido”.**

Em partida diz que, sem qualquer explicação ou fundamento foram considerados indevidos os créditos presumidos.

Interroga o Contribuinte Autuado: Seria em decorrência da fiscalização entender que os créditos do crédito presumido foram utilizados duas vezes, uma na apuração mensal (SAM) e outra na rubrica do CNVP (**“já adiantando que não foram, uma vez que na apuração mensal eles não são englobados, somente no CNVP”**)?

Também interroga o Autuado: Seria por entender a fiscalização que os créditos presumidos de vendas e transferências possuem relação com o projeto Industrial e, portanto, não poderiam estar nessa rubrica (**“devendo estar na rubrica do SAM”**)?

Neste sentido, diz que a defesa da Autuada está totalmente prejudicada, já que serão apresentados argumentos respaldados em suposições. Dentro do limite do que o contribuinte pode imaginar serem razões para a glosa, serão demonstrados os fundamentos pelos quais entende ocorrido equívoco fiscal.

Por essa razão, diz que, ferindo direito fundamental de defesa do contribuinte, o Auto de Infração deve ser imediatamente anulado por conter vício insanável, na medida em que viola os preceitos basilares de eficácia.

III. DO MÉRITO

III.1 DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL – AUSÊNCIA DE RELAÇÃO ENTRE OS ITENS DO CIAP E BENS IMÓVEIS POR ACESSÃO.

Diante dos argumentos trazidos pelo Auto de Infração combatido, diz observar que a fiscalização se limita a utilizar como parâmetro para a glosa o *“total de valores apurados no CIAP”*, acrescentando que assim considerou em virtude da classificação como *“Bens Imóveis por acessão física”*.

Inicialmente diz que deve ser formalizado que os itens do ativo imobilizado não integram a base de apuração mensal do Desenvolve (SAM). As aquisições para o ativo imobilizado aparecem com base de cálculo zerada e servem apenas para formalizar o valor contabilizado, que depois servirá para integrar a rubrica CNVP, como se observa do exemplo de Demonstração dc Apuração Mensal do ICMS destacada na peça de defesa à fl. 68 dos autos.

Adentrando de fato no mérito do tema, ressalta que bens imóveis por acessão física, mencionados neste caso, estão na classificação de bens imóveis por acessão artificial ou industrial, conforme o

conceito Sílvio de Salvo Venosa, em sua obra Direito Civil: Prte Geral, 9º ed. São Paulo: Atlas. 2009, p. 295 a 297.

Diz que bens imóveis por acessão física são que se incorporam ao solo e aos edifícios fixados no terreno, de modo englobar seu conjunto (sendo impossível retirá-lo do imóvel sem que haja danificação do imóvel ou do bem móvel incluído),

Pontua que é importante reparar que, independentemente de como foi registrado na EFD (a conta contábil ou mesmo o centro de custo que foi lançado), cada item presente no ativo permanente deve ser analisado de forma individualizada, observando como foi empregado pelo contribuinte e como foi incluído nos registros contábeis.

Destaca que durante o período de cumprimento da ordem de fiscalização, foram apresentados os documentos internos da empresa que demonstravam a contabilização dos itens do CIAP nos respectivos centros de custo e contas contábeis. Nestes registros, aduz que era nítido que os itens não tinham qualquer característica de bens imóveis por acessão física.

Sob o contexto abordado, diz verificar que a fiscalização fundamentou sua glosa na Instrução Normativa SAT no 27/2009, a qual, somada à imperícia na fiscalização, destaca que respaldou a visão viciada presente na lavratura:

"(...) contrariando o dispositivo contido na Instrução Normativa nº 27/2009, que determina o lançamento no CNVP, apenas dos valores pertinentes ao imobilizado não vinculado ao projeto" (g.n.)

Deste trecho, diz que fica claro que, por conta do nome do centro de custo ou da conta contábil (“*obras em andamento*”), o fisco não analisou corretamente os itens do CIAP e acabou interpretando que eram todos bens imóveis por acessão física, sem sequer procurar entender qual o item estava registrado ou mesmo sem utilizar os outros documentos apresentados pela empresa durante o procedimento fiscal.

Destaca que, caso tivesse sido feito o procedimento correto de avaliar não só o nome da conta contábil, mas, sim, o rol de ativos presentes nos documentos fiscais, a fiscalização teria encontrado diversos bens que não podem ser colocados como bens imóveis por acessão física, como por exemplo, esteiras utilizadas em máquinas para transportar materiais, robôs industriais, ferramentas de medição e teste.

Para corroborar esse fato, diz apresentar uma breve listagem de equipamentos constantes do controle do CIAP da empresa, que foi apresentado durante o período de fiscalização, mas que aparentemente foi ignorado no momento da análise (Doc. 04), conforme trecho extraído da citada listagem na peça de defesa de fl. 72 dos autos.

Deste documento, não há como considerar que os itens do CIAP foram integrados ao solo ou ao edifício construído sobre ele (*como define o conceito de bens imóveis por acessão física*). Estes equipamentos e ferramentas são apenas bens móveis que foram integrados ao ativo imobilizado da empresa para utilização rotineira.

Apenas para ilustrar, diz que os cabos não são utilizados na instalação elétrica do imóvel, mas sim para realização de pequenas manutenções, confecção de extensões, aplicação na rotina da unidade fabril. Os guindastes giratórios, por sua vez, são utilizados para realocação de maquinário ou de produtos pesados e de difícil locomoção. Pontua que os botões são incorporados nas máquinas ou nos itens de segurança de trabalho. Registra que as encaixotadoras automáticas são itens que tem a única função de acelerar o processo de embalagem das mercadorias já prontas.

Ou seja, diz que, uma vez que os itens acima são obviamente parte integrante do ativo imobilizado da empresa e certificado que eles não são vinculados ao projeto industrial de maneira direta, mostram-se meros acessórios para o desenvolvimento de qualquer atividade (não só a industrial). Neste sentido, eles estão enquadrados exatamente na norma permissiva de

inscrição na rubrica CNVP (2.2.18 - *ativos imobilizados não vinculados ao projeto industrial*) e não “bens imóveis por acessão”.

Diante de todos esses fatos, diz que deve ser rechaçada a lavratura em combate, uma vez a premissa que a Autuante utiliza, de pronto, é afastada: “no CIAP, não constam exclusivamente bens imóveis por acessão física”. Superado esse primeiro ponto, diz que o Auto de Infração, em tela, não merece guarida no que tange a fundamentação utilizada para não enquadrar os ativos na norma permissiva: “bens do ativo imobilizado não vinculados ao projeto industrial”.

Por esta razão, o Auto de Infração deve ser imediatamente cancelado, uma vez que se mostra totalmente viciado por uma fiscalização destoante ao princípio da verdade material.

III.2 DO CORRETO CREDITAMENTO DE TODOS OS ATIVOS DO CIAP

Diz que antes de adentrar neste tópico, deve ser reforçado que não é possível concluir qual o motivo da autuação. Todavia, por força do princípio da eventualidade, diz apresentar as razões que comprovam que, independente das acusações formuladas no Auto de Infração, não há como não reconhecer a lisura do procedimento adotado pela Impugnante.

Sendo assim, diz que, caso o motivo da glosa seja a constatação pela autoridade fiscal de que os itens não eram do ativo imobilizado, pontua que já informou que de fatos itens do CIAP não se limitam a apresentar a composição do ativo imobilizado, mas, sim, de todo o ativo não circulante, bem como, não se tratavam de imóveis por acessão.

Assim, frisa que, apesar de realmente não ser a integralidade dos registros, observa-se que uma grande parte de itens preenche os critérios básicos para serem considerados ativo imobilizado (conforme CPC: *tangível, mantido para uso na atividade e que se espera utilizar por mais de um período*).

De toda sorte, diz que, os itens que não são ativos imobilizados entram nas outras regras da Instrução Normativa nº 27/2009, elencados no rol das hipóteses previstas no 2.2. (CNVP). Assim não podem ser descharacterizados do direito creditório. Note do exemplo previsto no item 2.2.13 das regras do Programa e o item presente no CIAP que não integra o ativo imobilizado, mas também está abarcado no permissivo regulamentar:

“2.2.13. Entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária - 1.400 e 2.400, exceto as classificadas nos subitens

1.401, 2.401 (compra para industrialização ou produção rural em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária) e 1.408, 2.408 (transferência para industrialização ou produção rural em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária);”

Ou seja, diz que, tanto os itens incluídos no ativo imobilizado quanto os outros integrantes do CIAP da Impugnante podem compor o CNVP. Isso significa que a glosa sem análise individual de cada item, implica em uma exclusão de crédito indevida.

Salienta que, para consolidar definitivamente a possibilidade de compor o CNVP, deve ser analisada a segunda hipótese levantada pelo contribuinte sobre as possíveis razões que levaram à autuação: “a fiscalização deve ter considerado existir vinculação dos créditos ao projeto industrial”.

Diante da planilha elaborada e trazida aos autos (Doc. 04), diz observar que os elementos apresentados no controle de ativo permanente não são específicos para o desenvolvimento do projeto industrial. São itens utilizados genericamente pela empresa em sua atividade para possibilitar transporte de insumos e pessoas, locomoção de máquinas e materiais pesados, manutenções nas instalações e nos equipamentos (como ferramentas, cabos e fios), por essa razão, devem integrar o ativo permanente, o que não significa que guardam relação direta com o projeto industrial, mas tão somente com a rotina de funcionamento de qualquer instalação.

Assim, diz que, em convergência a todo o exposto deve ser afastada qualquer que seja o motivo que levou a autoridade fiscal a lavrar o Auto de Infração, sendo necessário seu cancelamento integral.

III.3 - DA DEVIDA INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DO DECRETO N° 7.799/2000 (ATACADISTA) NA RUBRICA CNVP (ITEM 2.2.23 DA IN 27/2009)

Por fim, diz que, corroborando os argumentos que sustentam a improcedência do Auto de Infração ora combatido, permanece controvertido o fundamento para a exclusão do Crédito Presumido concedido pelo Decreto nº 7.799/2000 na rubrica dos CNVP do Desenvolve.

Enfatiza que, conforme apresenta o item 2.2.23 da Instrução Normativa nº 27/2009, devem ser incluídos os valores referentes a “outros créditos”, desde que não vinculados ao projeto industrial, na rubrica CNVP:

“2.2.23. Valores relativos a “Outros Créditos” e ‘Estornos de Débitos’ não vinculados ao projeto industrial aprovado”

Ou seja, diz que o crédito presumido está relacionado como um benefício fiscal concedido pelo Estado da Bahia que não guarda relação com a produção industrial da Impugnante, mas tão somente com a venda em atacado de materiais adquiridos para esse fim.

Por não guardar essa relação, diz que o crédito presumido não é calculado dentro da apuração mensal de ICMS dos projetos industriais. Essa condição, implica em um cálculo segregado desses créditos, o que reforça a necessidade de imputar esses valores na rubrica não vinculada à apuração mensal dos projetos.

Destaca que, para comprovar o que se discute, expõem-se as Declarações de Apuração Mensal do ICMS (DMA's) (Doc. 05). Neste documento diz observar que o crédito presumido tratado não está presente, uma vez que não guarda relação com a atividade industrial, implicando no seu cálculo por fora da vinculação ao projeto (**Crédito Não Vinculado ao Projeto Industrial**).

Em outras palavras, diz que, uma vez que o benefício do desenvolve exige que a apuração mensal envolva somente as operações necessárias para a atividade de produção industrial, a aquisição de créditos presumidos oriundos de vendas de produtos não fabricados pela Impugnante implica na retirada dessas operações e, consequentemente, desses créditos da apuração mensal para que sejam imputados no cálculo fora da apuração comum **“Créditos Não Vinculados ao Projeto Industrial - CNVP”**.

Como forma de confirmar a regularidade de seus cálculos, diz que é possível notar que as declarações mensais correspondem exatamente ao valor de “SAM” presente nas apurações do Desenvolve e que os valores não vinculados ao projeto também correspondem com as demais apurações apresentadas na fiscalização, como os itens do CIAP e do Crédito Presumido discutidos aqui. Vide imagem destacada no corpo da defesa à fl. 76 dos autos.

Após descrever o procedimento utilizado para calcular o Crédito Presumido do Decreto nº 7.799/2000, diz que os valores obtidos por tal benefício fiscal enquadram-se na rubrica dos Créditos Não Vinculados ao Projeto Industrial (CNVP), conforme prevê o item 2.2.23 da IN 27/2009, antes destacado.

Com base nesse elemento, diz reiterar que, no Auto de Infração lavrado, a fiscalização sequer dá o motivo dela ter afastado a inclusão desse crédito presumido da rubrica CNVP, apenas considerando como indevido e alegando que o Contribuinte Autuado incorreu em erro.

Pontua que, uma vez que o crédito presumido não guarda qualquer relação com o Desenvolve ou mesmo com a parcela dilatada do programa, não que se considerar que os valores foram incluídos indevidamente.

Assim, diz que novamente o Auto de Infração se mostra improcedente para exclusão dos decorrentes dos créditos decorrentes da atividade atacadista da Impugnante, que não possui vinculação com a atividade industrial.

IV. DO PEDIDO

Diante destes motivos, requer o conhecimento da presente impugnação, dando-lhe total provimento, para que seja cancelado o crédito tributário exigido no presente Auto de Infração.

Requer também a Impugnante a realização de sustentação oral quando do julgamento da presente defesa pela Junta de Julgamento Fiscal do Conselho da Fazenda do Estado da Bahia.

Protesta, também, por provar o alegado por todos os meios de prova em Direito admitidos, especialmente a realização de diligências e a juntada de documentos.

A Autuante prestou Informação Fiscal, nas fls. 233 a 237, destacando, inicialmente, de forma bastante resumida os termos da defesa, para em seguida apresentar a informação fiscal, propriamente dito, que a seguir passo a descrever:

Em primeiro plano diz que o pedido de nulidade da Autuada não tem base, uma vez ter entendido perfeitamente todo o conteúdo da Autuação, razão pela qual tece considerações durante todo o curso de sua Defesa sobre a exclusão efetuada pela fiscalização dos registros do CIAP da rubrica CNVP da apuração do ICMS Desenvolve.

Diz em seguida, sem traçar qualquer outro comentário, que o Auto de Infração, em tela, foi lavrado de acordo com os termos do art. 142 do CTN, que cita.

No mérito, após apresentar um pequeno resumo dos termos da defesa, destaca o conteúdo da Infração 01, objeto em análise: *“Recolheu a menor ICMS em razão do erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa Desenvolve”*

Em seguida, diz que, o Contribuinte Autuado, lançou indevidamente na rubrica CNVP o total dos valores apurados no CIAP contrariando as determinações contidas na IN 27/2009, item 2.2.18, que aduz determinar o lançamento no CNVP, apenas dos bens do ativo imobilizado não vinculado ao projeto industrial, conforme abaixo:

“2.2.18 – Entrada de bens do ativo imobilizado não vinculados ao projeto industrial aprovado – 1.550 e 2.550”

Momento seguinte, diz que o valor do tributo devido está expresso nos demonstrativos de débito do próprio Auto de Infração, como também nos demonstrativos (Planilhas) anexados ao PAF, com detalhamento de todas as contas da contabilidade fiscal integrante do procedimento de apuração do ICMS/INCENTIVADO/DESENVOLVE.

Pontua que o fato é que todos os itens registrados no CIAP foram registrados na Conta CONSTRUÇÕES EM ANDAMENTO, devendo, portanto, serem classificados como imóveis por acessão física.

Assim, diz que, todos os itens foram indevidamente apropriados no CIAP, pois não geram direito ao crédito por se tratarem de bens por Acessão física. Trata-se de estrutura metálicas para depósitos, almoxarifado, subestação, transformadores e outros bens ligados à infraestrutura da empresa, conforme diz constar comprovado nas fichas da conta “CONSTRUÇÕES EM ANDAMENTO”, que faz parte dos papéis de trabalho.

Em seguida, diz que, nas resoluções abaixo relacionadas, fica demonstrado que só existe um Projeto Industrial Incentivado, portanto não tem pertinência a afirmação da Autuada de que o Auditor Fiscal deveria informar qual o Projeto Industrial Incentivado do Desenvolve e a partir deste projeto industrial verificar quais seriam os itens do imobilizado que seriam vinculados ao mesmo.

Vê-se do corpo da Informação Fiscal, sem qualquer comentário traçado, o destaque literal de todas as Resoluções editadas pelo Conselho Deliberativo do Desenvolve relacionadas ao Projeto Incentivado do Contribuinte Autuado, KIMBERLY – CLARK BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA., desde da 1ª Resolução que alterou a Resolução nº 193/2011, que o habilitou ao Programa DESENVOLVE até a resolução vigente atual. São elas: Resolução nº 044/2013, publicada no DOE de 06 e 07/04/2013; Resolução nº 061/2013, publicada no DOE de 22/05/2013, Resolução nº 149/2013, publicada no DOE de 28 e a 29/12/2013, Resolução nº 18/2018, publicada no DOE de 10/04/2018.

Após relacionar todas as Resoluções do Desenvolve, emitidas pelo Conselho Deliberativo do Desenvolve, relacionadas ao Contribuinte Autuado, destaca, na sua integridade, todo o texto da Resolução nº 193/2011, que habilitou a KIMBERLY – CLARK BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA., ao Programa Desenvolve do Governo da Bahia.

Sem traçar qualquer comentário sobre as Resoluções do Desenvolve acima destacadas, diz manter todo o conteúdo da Infração 01 e pede a procedência total do Auto de Infração, em tela.

À fl. 120, têm-se o despacho da Secretaria Administrativa do CONSEF encaminhando o presente PAF a este Relator, para instrução e julgamento.

Registro o comparecimento à sessão de julgamento virtual realizada nesta data do representante legal do autuado, Dr. João Paulo Silveira Rossi, OAB/SP nº 410.805, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir débito do ICMS decorrente de obrigação principal, no montante de R\$1.491.388,15, dada a acusação de erro na determinação do valor da parcela sujeita à dilação de prazo, prevista pelo Programa de Desenvolvimento e de Integração Econômica do Estado da Bahia – Desenvolve no ano de 2017, conforme demonstrativos e extrato de relatórios de fl. 6 a 49 dos autos, que faz parte integrante do CD/Mídia de fl. 49, com enquadramento nos artigos 37 e 38 da Lei nº 7.014/96, c/c artigos 2º e 3º do Decreto nº 8.205/02, mais multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. II, “f” da Lei nº 7.014/96.

Consta na descrição dos fatos, que o contribuinte autuado lançou indevidamente na rubrica CNVP, o total dos valores apurados no CIAP, referente a Bens Imóveis por Acesso Física, contrariando as determinações contidas na instrução normativa 27/2009, item 2.2.18, que determina o lançamento no CNVP apenas dos bens do ativo imobilizado de créditos não vinculados ao projeto industrial.

Vê-se, ainda, da descrição dos fatos, o destaque de que os valores excluídos do CNVP, objeto da autuação, são caracterizados como Bens Imóveis por Acesso Física, contabilizados na conta “OBRAS EM ANDAMENTO – Código 0012610000 e CENTRO DE CUSTO 005457323”. Pontua a Fiscal Autuante tratar das “estruturas metálicas” para várias áreas do estabelecimento, “subestaçao” (Bens por Acesso Física), “transformadores”, “instalações elétricas”, “hidráulicas”, “almoxarifado”, “logística”, etc.

Têm-se também, da descrição dos fatos da autuação que, a empresa incorreu em erro ao efetuar lançamento a maior na rubrica CNVP, do crédito presumido mensal, previsto no Dec. nº 7799/2000, no percentual de 16,667% a ser aplicado sobre as operações de vendas interestaduais.

Neste aspecto, registra ainda na descrição dos fatos, que anexa aos autos, cálculo realizado pela Fiscalização, do crédito presumido por CFOP/NOTAS FISCAIS/POR MÊS, com base nas determinações contidas no Dec. nº 7799/2000.

Em sede de defesa, relativamente à primeira fundamentação para constituição do lançamento fiscal, que diz respeito a ter o contribuinte autuado lançado indevidamente na rubrica Crédito Não

Vinculado ao Projeto (CNVP), o total dos valores apurados no CIAP, que diz relacionar a Bens Imóveis por Acessão Física, contrariando as determinações contidas na instrução normativa 27/2009, item 2.2.18, que determina o lançamento no CNVP apenas dos bens do ativo imobilizado de créditos não vinculados ao projeto industrial; vê-se que, o sujeito passivo, rechaça tal acusação, seja por argumento de nulidade, seja por considerações de mérito.

Em relação ao aspecto da nulidade, diz que sempre foram cumpridas todas as exigências formais para usufruir dos benefícios ofertados pelo Programa Desenvolve. Dessa forma, os débitos e créditos não atrelados ao seu processo industrial são parte integrante do cálculo para apuração do ICMS devido, dentro dos padrões apresentados, no caso em tela, os DNVP e CNVP, respectivamente.

Em síntese, diz que a lavratura se apoiou na alegação de que teria feito a inclusão indevida de itens na rubrica dos Créditos Não Vinculados ao Projeto Industrial (CNVP), resultando em um montante devido de ICMS menor no período autuado.

Em sua análise, registra que a Fiscalização afirmou, que todos os itens adquiridos e destinados à composição do ativo não circulante, oriundos do livro CIAP da Impugnante, não se enquadravam na rubrica do Crédito não Vinculado ao Projeto Industrial (CNVP) e, portanto, esses créditos não poderiam integrar o cálculo do programa.

Contudo, diz que para que essa premissa seja válida, a primeira ação que a Fiscal Autuante deveria ter realizado no Auto de Infração, deveria ser a apresentação pormenorizada de quais os itens do CIAP que não deveriam compor o CNVP.

Em relação à Fiscal Autuante apresentar a relação pormenorizada de quais itens do CIAP que não deveriam compor o CNVP, entendo restar razão ao sujeito passivo, porém, poderia ser sanado essa falha processual por diligência nos termos do § 1º, do art. 18 do RPAF/BA, aprovado pelo Dec. nº 7629/99; entretanto o fundamento da acusação fiscal descrita pela Fiscal Autuante é de que a empresa autuada teria lançado indevidamente na rubrica CNVP de apuração do Benefício Fiscal do Desenvolve, o total dos valores apurados no CIAP, referente a Bens Imóveis por Acessão Física, contrariando as determinações contidas na Instrução Normativa 27/2009, item 2.2.18, que determina o lançamento no CNVP, apenas os decorrentes dos bens do ativo imobilizado, não vinculado ao projeto industrial.

Neste contexto, vejo uma grave contradição entre o lançamento e a pretensão fiscal, ou seja, se os créditos lançados pelo sujeito passivo na rubrica CNVP, oriundos do CIAP, relacionam a créditos decorrente de Bens Imóveis por Acessão Física, de fato estaria o Autuado agindo em conformidade com o que determina a Instrução Normativa 27/2009, item 2.2.18, que abaixo reproduzo:

2.2.18. Entrada de bens do ativo imobilizado não vinculados ao projeto industrial aprovado - 1.550 e 2.550.

Todavia, em que pese o sujeito passivo ter trazido várias considerações na peça de defesa, de que teria lançado de fato, na composição da rubrica dos CNVP, os créditos oriundos do CIAP relativo ao seu ativo não circulante, efetivamente, não vinculado ao projeto incentivado, em sede de Informação Fiscal, a agente Autuante não traçou qualquer comentário.

Na realidade, o que se pode interpretar da acusação fiscal, é que os créditos lançados na composição da rubrica dos CNVP, oriundos do livro CIAP, constam créditos que de fato estariam vinculados ao projeto incentivado, e portanto, não poderiam compor a rubrica dos CNVP, com isso aumentando o Saldo Devedor Passivo de Incentivo (SDPI), nos termos da fórmula a seguir destacada: SDPI = SAM - DNVP +CNVP, onde SAM é o Saldo Apurado no Mês e o DNVP Débitos Fiscais Não Vinculados ao Projeto Incentivado. Entretanto, não cabe, aqui, tal interpretação extensiva, se os elementos probantes não atestam.

Relativamente à segunda fundamentação para constituição do lançamento fiscal, que diz respeito a ter a empresa autuada incorrido em erro na apuração do SDPI ao efetuar lançamento a maior na

rubrica CNVP do crédito presumido mensal, previsto no Dec. nº 7799/2000, no percentual de 16,667% a ser aplicado sobre as operações de vendas interestaduais.

Sobre tal premissa, o sujeito passivo trouxe aos autos, em sede de defesa, como preliminar de nulidade, questionamentos sobre os termos da acusação, conforme a seguir: *qual o fundamento legal para glosa do crédito decorrente do Dec. nº 7799/2000?* Interroga, também, o Contribuinte Autuado: *Seria em decorrência da fiscalização entender que os créditos presumidos foram utilizados duas vezes, uma na apuração mensal (SAM) e outra na rubrica do CNVP?* Interroga, ainda, o Autuado: *Seria por entender a fiscalização que os créditos presumidos de vendas e transferências possuem relação com o projeto Industrial e, portanto, não poderiam estar nessa rubrica (devendo estar na rubrica do SAM)?*

De fato, não se vê qualquer consideração da agente Fiscal Autuante sobre tais questionamento na Informação Fiscal. Na realidade, a agente Fiscal Autuante se limitou apenas a relacionar as Resoluções do Desenvolve editadas pelo Conselho Deliberativo do Programa, que habilitou o Contribuinte Autuado, em 2011 e suas alterações até a constituição do presente lançamento, a usufruir do benefício fiscal, para ao final apenas destacar que mantém todo o conteúdo da autuação. Aliás, de Informação Fiscal propriamente dita, traz apenas o destaque de que o Auto de Infração foi lavrado de acordo com os termos do art. 142 do CTN.

Bem! Esta ausência de manifestação, poderia também ser corrigida, colocando o presente PAF em diligência fiscal nos termos do § 1º, do art. 18 do RPAF/BA, aprovado pelo Dec. nº 7629/99, dando ciência e prazo ao sujeito passivo para manifestar, querendo; todavia, como destacado anteriormente, há uma premissa equivocada na acusação fiscal que fere de morte a imputação fiscal, que diz respeito ao descrito no corpo da autuação de que um dos erros na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa Desenvolve, **elemento motivador do Auto de Infração em tela**, é ter o sujeito passivo considerado na composição da rubrica CNVP os valores apurados no CIAP, referente a Bens Imóveis por Acesso Física, contrariando as determinações contidas na IN 27/2009, item 2.2.18, **quando na realidade, assim orienta o citado item da instrução normativa**, ou seja, **de que os crédito decorrente do ativo imobilizado, não vinculado ao projeto industrial aprovado, não deve compor o SDPI do Programa Desenvolve**.

Há de se destacar, que o lançamento de crédito tributário é um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação. Além das regras de direito material, que dizem respeito a ser ou não devido o imposto, existem regras de direito formal, que determinam como deve proceder o agente fiscal na constituição do crédito. É nulo o lançamento efetuado sem que se saiba qual a natureza ou fundamento da imputação e qual o critério adotado na determinação do valor do débito.

No caso em tela, um dos equívocos que diz a agente Fiscal ter cometido o Contribuinte Autuado, e com isso, constituído o presente lançamento por recolhimento a menor do ICMS, em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita à dilação de prazo prevista pelo Programa Desenvolve, é de que o autuado teria lançado indevidamente na rubrica CNVP, valores apurados no CIAP, referente a Bens Imóveis por Acesso Física, contrariando as determinações contidas na IN 27/2009, item 2.2.18.

Como a IN 27/2009, item 2.2.18 orienta, de fato, que os bens do ativo imobilizado não vinculados ao projeto industrial aprovado, a exemplo dos Bens Imóveis por Acesso Física devem compor a rubrica CNVP, como assim vem procedendo o Contribuinte Autuado na apuração do SDPI do Programa Desenvolve, bem assim os créditos decorrentes das operações acobertadas pelo Dec. nº 7799/2000; observo que não se sabe o elemento motivador do Auto de Infração, em tela.

Neste sentido, cabe a aplicação do disposto no art. 18, inc. IV, alínea “a” do RPAF/BA, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99, onde estabelece que o lançamento de ofício que não contiver elementos suficientes para determinar com segurança a infração cometida o ato é nulo.

Em conclusão, voto pela Nulidade do presente Auto de Infração, e, nos termos do Art. 21 do RPAF/99, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99, recomendo à autoridade competente, que determine a realização de novo procedimento fiscal, caso entenda que de fato há erro na composição da rubrica CNVP, como assim vem procedendo o Contribuinte Autuado na apuração do SDPI do Programa Desenvolve, em relação aos créditos oriundos do CIAP, referente a Bens Imóveis por Acessão Física, bem assim os créditos presumidos mensais decorrente das operações abarcadas pelo Dec. nº 7799/2000.

Por todo o exposto, voto pela NULIDADE do Auto de Infração em tela.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **206955.0010/19-8**, lavrado contra **KIMBERLY – CLARK BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA**.

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 Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de outubro de 2020.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA