

PROCESSO - A. I. Nº 206955.0010/19-8
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - KIMBERLY – CLARK BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4ª JJF nº 0229-04/20-VD
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 10/08/2021

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0127-12/21-VD

EMENTA: ICMS. NULIDADE DA DECISÃO. RETORNO DOS AUTOS À 1ª INSTÂNCIA. Não há razão para se decidir pela nulidade quando as informações constam nos demonstrativos do Auto de Infração, ou se referem ao valor total de um livro fiscal, no caso, o CIAP. Nulidade da decisão de 1º grau. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos, de Recurso de Ofício interposto em face do acórdão em epígrafe, da lavra da 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste CONSEF, que concluíra em 22/10/2020, pela Nulidade do Auto de Infração, cuja acusação, em Infração única, foi vazada nos seguintes termos:

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.

A Empresa 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 nº 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 abaixo:

Os valores excluídos do CNVP, são caracterizados como “Bens Imóveis por Acessão Física”. contabilizados na conta “OBRAS EM ANDAMENTO” código 0012610000 e CENTRO DE CUSTO 005457323.

São estruturas metálicas para várias áreas do estabelecimento industrial, subseção (Bens por acessão física), transformadores, instalações elétricas, hidráulica, almoxarifado, logística etc.

Em anexo consta uma amostra das fichas com destaque da conta contábil contendo os registros que foram excluídos do CNVP.

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

Em anexo consta o demonstrativo do cálculo realizado pela fiscalização, do crédito presumido por CFOP / NOTAS FISCAIS/POR MÊS, com base nas determinações contidas no Dec. 7799/2000.

Foi 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.

A lide gravita em torno: **a)** da densidade argumentativa dos motivos do Auto de Infração; **b)** da adequada classificação fiscal de bens empregados em obras, tidos por “imóveis por acessão física”; **c)** do adequado tratamento tributário a ser dado a tais bens, quando da apuração do ICMS no âmbito do Programa de Desenvolvimento e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE.

O autuado apresentou tempestivamente suas razões de defesa às fls. 53 a 79 (mais documentos), nas quais, deduziu em síntese:

- a) nulidade por cerceamento do direito de defesa, pois os demonstrativos no Auto de Infração não apresentam “*quais itens do CIAP que não deveriam compor o CNVP*”, tecendo considerações doutrinárias sobre os motivos do ato/procedimento de lançamento tributário, e criticando “*Conforta-se a administração Pública em simplesmente exigir algo que o contribuinte jamais terá condições de questionar, pois não tem conhecimento dos fatos*”

considerados pela autoridade fiscal que levaram à exigência. Não há uma análise pormenorizada dos itens do ativo não circulante para que possa ser corretamente verificada e questionada pelo contribuinte”;

- b) incompatibilidade das informações dos documentos apresentados nos anexos para com o Auto de Infração, pois afirma que há incompatibilidade entre os arquivos apresentados no CD: *“são trazidos 14 documentos com telas do programa que auxiliaram o procedimento de verificação da autoridade. [...] 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 descritivo 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 [...]”;*
- c) ausência de fundamento para a glosa do crédito presumido, pois apesar de conter o Auto de Infração asserções sobre erro no registro da rubrica CNVP do crédito presumido, não há na motivação a indicação do fundamento normativo para o respectivo lançamento, o que prejudica a sua defesa;
- d) no mérito, em três itens (sobre verdade material e ausência de correlação entre os itens do CIAP e bens imóveis por acessão; sobre o correto creditamento de todos os ativos do CIAP; e sobre a devida inclusão do crédito presumido, na condição de comerciante atacadista, na rubrica CNVP), o Sujeito Passivo defendeu a correção de seu procedimento contábil-fiscal;
- e) concluiu a impugnação pleiteando o cancelamento do crédito tributário, a realização de sustentação oral, e a prova do alegado por todos os meios admitidos em Direito.

A Informação Fiscal veio aos autos em duplicidade (fls. 108 a 113, e fls. 114 a 119), defendendo que *“a Empresa lançou indevidamente na Rubrica CNVP o total dos valores apurados no CIAP 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 não vinculados ao projeto industrial, conforme abaixo [...]”.*

Aduziu que o tributo *“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 integrantes do procedimento de apuração do ICMS/INCENTIVADO/DESENVOLVE”.* Disse que no curso da Ação Fiscal constatou que todos os itens lançados pela autuada como imobilizado foram registrados na conta CNVP.

E fez, enfim, transcrições das resoluções do Sujeito Passivo (fls. 116 a 119 dos autos).

Em julgamento (fls. 130 a 142) a 4ª JF reconheceu Nulidade do Auto de Infração consoante fundamentação a seguir transcrita, implicando desoneração da ordem de R\$2.653.635,50 ao tempo de sua prolação (fl. 144):

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 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, ainda, da descrição dos fatos, o destaque de que os valores excluídos do CNVP, objeto da autuação, são caracterizados como Bens Imóveis por Acessão 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, “subestação” (Bens por Acessão 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 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 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, entendendo 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 Acesso 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 Acesso 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 créditos decorrentes 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 Acesso Física, bem assim os créditos presumidos mensais decorrentes das operações abarcadas pelo Dec. nº 7799/2000.

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

Foi interposto Recurso de Ofício.

Recebidos os autos, foram a mim atribuídos em 08/03/2021, e por considerá-los devidamente instruídos solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse a sua inclusão em pauta. Recebi os memoriais por e-mail do Sr. Secretário às 16h27 de 22/04/2021, e trouxe os autos a esta sessão de 23/04/2021 para julgamento, registrando a presença e sustentação oral, pelo Sujeito Passivo, do Dr. Pedro Ernesto de Albuquerque - OAB/SP Nº 362.553.

VOTO VENCIDO

Conheço do Recurso de Ofício, uma vez que presentes os seus pressupostos e requisitos de admissibilidade, em especial a alçada recursal assentada no art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99 (o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado por meio do Decreto nº 7.629, de 09/07/1999).

O feito demanda apreciação sobre o acerto da 4ª JF, em julgar Nulo o Auto de Infração, ao considerar que os elementos conformadores dos motivos deste ato-procedimento de lançamento tributário, corporificado no Auto de Infração, não se encontram evidenciados com clareza, implicando a hipótese de nulidade prevista no art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99.

O correr d'olhos no julgado em exame, evidencia que se cogitou até de converter o feito em diligência, se os vícios de procedimento encontrados (por exemplo, por não se atender nem nos demonstrativos do Auto de Infração, nem em sede de Informação Fiscal, aos reclamos do Sujeito

Passivo sobre esclarecimentos acerca da evidenciação analítica dos ajustes do CIAP para fins de cálculo do DESENVOLVE, e sobre a glosa do crédito presumido) não decorressem de mácula maior, nos motivos do Auto de Infração.

Entenderam os Doutos Julgadores que: *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 créditos decorrente do ativo imobilizado, não vinculado ao projeto industrial aprovado, não deve compor o SDPI do Programa Desenvolve.*

Percebe-se que a matéria é eminentemente contábil, e a despeito de extrapolar as competências técnicas desta relatoria, parece-nos de inteligência relativamente acessível ao homem médio. Senão, vejamos.

A fórmula básica, sempre lembrada em torno do cálculo do DESENVOLVE, é a seguinte (presente da Instrução Normativa nº 27, de 02/07/2009 - IN 27/2009, em sua seção 2), com grifo nosso:

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.

A premissa aritmética, é que quanto maior o SDPI (que é incentivado, como se lê da sua definição), maior é o benefício do Sujeito Passivo (pois poderá pagar com diferimento de prazo parte do tributo apurado, e poderá ainda obter remissão parcial da dívida se pagar antes do prazo diferido). Portanto, quanto maior o CNVP, maior o SDPI. Consequentemente, a inclusão de itens que não integrem o CNVP tende a implicar SDPI a maior, contrário à legislação.

A acusação, nesse particular, diz que o Sujeito Passivo:

“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, conforme abaixo: Os valores excluídos do CNVP, são caracterizados como Bens Imóveis por Acesso Física”, contabilizados na conta “OBRAS EM ANDAMENTO” código 0012610000 e CENTRO DE CUSTO 005457323.”

Em outras palavras, a acusação diz que o Sujeito Passivo não procedeu aos ajustes ao transpor o CIAP para o CNVP, com reflexo no cálculo a maior do SDPI. Os ajustes que não teriam sido realizados, decorreram da manutenção, como CNVP, de registros relacionados com “imóveis por acesso física”: estes, segundo se lê na acusação acima, não poderiam compor a rubrica CNVP, segundo afirma o Autuante, por força do que dispõe a seção 2.2.18 da Instrução Normativa nº 27/2009:

2.2. Os créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado (CNVP) são os decorrentes das seguintes operações:

[...]

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

Então, Senhores, o que se tem em exame é a vetusta discussão sobre se o ICMS incidente nas etapas anteriores à entrada, no estabelecimento, de “imóveis por acesso física”, e destinados a obras que se lançaram nas instalações físicas da unidade empresarial, são passíveis de apropriação a título de crédito fiscal, e se devem ser registrados contábil e fiscalmente como “ativo imobilizado”.

Digo vetusta porque, como bem sabem os Senhores, a questão é corriqueira neste Conselho (cito os Acórdãos C/JF nºs 0259-11/18, 0263-12/17, 0215-11/16, entre muitos outros), e de rigor a expressão “ativo imobilizado” não é mais consentânea com as normas contábeis.

Ora, para que o Sujeito Passivo tenha condições de se defender devidamente dessa acusação, é imperioso que o Auto de Infração e seus anexos contenham elementos analiticamente demonstrados sobre quais itens, na visão da Fiscalização, não são passíveis de apropriação de crédito fiscal.

Não basta exemplificar; é necessário apontar item a item. Não basta dizer que o Sujeito Passivo transpôs a integralidade dos créditos apropriados no CIAP para a rubrica CNVP; é necessário apontar analiticamente quais são os créditos que não são apropriáveis.

É sobre isso que reclamou o Sujeito Passivo em sede de preliminar de sua Defesa Administrativa.

Nesse sentido, tenho entendimento algo diverso do órgão julgador de piso. Se se estivesse a tratar de erro de direito (ou seja, se a regra jurídica aplicada no lançamento não fosse válida), haver-se-ia de julgar o Auto de Infração improcedente.

Sucedo que não é o que se passa.

Examinei os demonstrativos.

O demonstrativo de fl. 06, com a consolidação de cada rubrica (SAM, DNVP, CNVP, Piso de Arrecadação, SDPI, “ICMS dilatado”, “ICMS não dilatado”, “ICMS a recolher”) é absolutamente concludente e coincide com os valores lançados no Auto de Infração, o que nos leva a examinar se essas rubricas foram suficientemente detalhadas nos demonstrativos complementares.

Nas fls. 17 a 35 encontram-se as relações das Notas Fiscais que compuseram os demonstrativos do CIAP do Sujeito Passivo, mas não consigo encontrar exposição analítica de quais dos itens, criteriosamente reunidos como bens do “Ativo Imobilizado”, não estariam sujeitos à apropriação de crédito fiscal.

Acessei os arquivos eletrônicos armazenados em mídia de fls. 49. **Não vejo nos autos prova inequívoca de que tais documentos foram entregues ao Sujeito Passivo**, mas pelo teor da Defesa presumo que os arquivos foram recepcionados juntamente com o Auto de Infração.

A mídia contém três planilhas Microsoft Excel intituladas:

RELAÇÃO DOS BENS COMPONENTES DO CIAP_2017
CREDITO PRESUMIDO_CFOP 6102_6152_6108_2017
PAF_APURAÇÃO_DESENVOLVE_KIMBERLEY_2017

A mídia contém ainda quatorze arquivos em Microsoft Word com a tela, ao que tudo indica, do sistema informatizado interno da Recorrida, de registro e apuração do CIAP. Os arquivos são intitulados “CONSTRUÇÃO EM ANDAMENTO_CIAP”, “CONSTRUÇÃO EM ANDAMENTO_CIAP_I”, etc., e seu teor é como o do primeiro, abaixo exemplificado:

SIAF 3.0.01 - PA-007 - Auditoria do CIAP - Classificação dos Itens Empresa: KIMBERLY - CLARK BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS DE H - OS - 50474619 - IE - 019397821 Banco de dados: 0...

Opções de exibição: Todos Definição de períodos: Per. de lanç. (prim. doc.) Per. cobrança: Início Filtro: Campo: Descrição do item Configuração: Automático

Análise de lançamento do CIAP

Dados do lançamento: Data: 01/12/2016 Código do bem: 51090294400000102016 Tipo: Bem Vida útil: 10

Descrição: Primary packing system

Função: FL PERSONAL CARE PRO

Código do bem principal: Descrição: Função:

Conta contábil: 0012610000 Descrição: Construção em Andamento

Cod. do centro de custo: 0005457224 Descrição: FL Personal Care Projetos

Descrição	Icms Normal	Icms ST	Icms Frete	Icms Difal	Icms total	Vi. parcela
Valores EFD	351.456,36	0,00	0,00	0,00	351.456,36	7.322,01
Valores auditoria	0	0	0	0	0,00	0,00
Diferenças	351.456,36	0,00	0,00	0,00	351.456,36	7.322,01

Classificação do lançamento: Opções: 0 Desfazer classificação Data de desc.: / / Classificação atribuída: 1-Indevido (natureza/aud. atual)

Atualizar classificação Atualizar valores da grade

Notas fiscais relacionadas ao lançamento

Data	CodPart	Cnpj	CodMod	Ser	NumDoc	ChvVfCde	IcmsAutItem	IcmsStAutItem	IcmsFtAutItem	DifalAutItem
Bem	MILL ROTOR - F281100200-1R1	0	10		48.845.39	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Bem	PANEL BONDER - XLK10-36-100	0	10		47.794.94	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Total de registros: 427 Pressione F1 para ajuda, F5 para bloco de notas ou F6 para calculadora

Pesquisar na Web e no Windows

Com a devida licença, não consigo enxergar concatenação entre os valores lançados e os demonstrativos, assim como não conseguiram nem o Sujeito Passivo, nem os julgadores de primeiro grau.

Nesse caso, a defesa do Sujeito Passivo fica inviabilizada, dado o déficit argumentativo no elemento “motivo” do ato administrativo de lançamento tributário. Do contrário, ficaria o Sujeito Ativo obrigado a indicar a descrição, item por item, de todos os créditos e bens que dizem respeito ao CIAP, e o lançamento tributário, em lugar de especificar a obrigação tributária, seria um mero “protocolo de intenções” de lançamento.

Ferir-se-ia de morte, assim, o princípio da certeza no lançamento, o princípio da segurança jurídica, o princípio da tipicidade cerrada e todos aqueles que dão razão à existência do lançamento como uma técnica de especificação da obrigação tributária (e assecuração da ampla defesa administrativa do sujeito passivo), na feliz asserção do pranteado José Souto Maior Borges.

O mesmo ocorre em relação ao crédito presumido. Os demonstrativos se limitam a dar como certa a glosa, sem qualquer asserção no corpo do Auto de Infração sobre o fundamento para se negar o direito a crédito, e sem qualquer manifestação em sede de Informação Fiscal.

Importante o destaque que fizeram os julgadores de primeiro grau: a Informação Fiscal passa ao largo dessas questões, limitando-se em breves linhas a discorrer genericamente sobre o art. 142 do CTN, sobre as rubricas do DESENVOLVE, e sobre a seção 2.2.18 da Instrução Normativa nº 27/2009.

Ante todo o exposto, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, mantendo a recomendação do órgão julgador *a quo*, para que a ação fiscal seja refeita, a salvo de falhas, observado o prazo decadencial (com atenção de se tratar de evidente vício material, é dizer, no objeto do ato administrativo, o seu motivo, portanto).

VOTO VENCEDOR

Peço *vênia* ao ilustre Relator para discordar dos argumentos esposados em relação à nulidade da autuação, pois não vejo nenhum vício de motivação na autuação.

Conforme já explicado na Decisão recorrida e referendado pelo ilustre Relator, a motivação para a acusação decorreu de dois ajustes efetuados na composição dos Créditos Não Vinculados ao Projeto aprovado pelo Programa DESENVOLVE - CNVP, a saber:

- 1) a exclusão dos registros relacionados com imóveis por acessão física;
- 2) a exclusão dos valores lançados a maior a título de crédito presumido vinculado às saídas interestaduais vinculadas ao Decreto nº 7.799/00.

É imperioso lembrar, que é vedado o crédito fiscal relativo à aquisição de bens destinados à construção de imóveis por acessão física, conforme estabelece o Art. 310, VII do RICMS/12, *in verbis*:

“Art. 310. É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

...
VII - destinados à construção de imóveis por acessão física;
...”

Portanto, se o crédito fiscal é indevido, não pode ser lançado em nenhuma rubrica prevista na Instrução Normativa nº 27/09, e, portanto, foi corretamente excluído do CNVP.

Em relação à sua quantificação, a Autuante explicou no complemento da Infração e em sua Informação Fiscal, que todos os lançamentos do CIAP no período se referiam a imóveis por acessão física, exemplificando com algumas fichas de estoque. Logo, com a devida licença, ao contrário do que concluiu o ilustre Relator, não era necessário relacionar cada bem constante do CIAP e excluído do CNVP.

Se havia alguma dúvida em relação à quantificação dos créditos relativos a bens do CIAP a serem excluídos do CNVP, não seria motivo para a anulação do Auto de Infração, bastaria realizar uma

diligência específica para esclarecer e provar esta matéria, inclusive, se achasse necessário, solicitar a referida relação analítica dos bens.

Quanto à segunda motivação, a exclusão dos valores lançados a maior a título de crédito presumido vinculado às saídas interestaduais, vinculadas ao Decreto nº 7.799/00, os valores analíticos foram demonstrados no arquivo CREDITO PRESUMIDO_CFOP 6102_6152_6108_2017, anexado à autuação, cuja totalização mensal e comparação com os valores lançados pelo Autuado estão na aba “cred presumido” do arquivo PAF_APURACAO_DESENVOLVE_KIMBERLEY_2017.

Aliás, o arquivo PAF_APURACAO_DESENVOLVE_KIMBERLEY_2017, possui diversas planilhas onde são detalhados os itens integrantes da apuração desenvolvida pela Autuante, além das abas “cred presumido” e “Resumo”, onde são calculadas as diferenças devidas, conforme indicadas a seguir:

- Aba “CNVP”: relaciona os Créditos Não Vinculados ao Projeto utilizados na apuração;
- Aba “DNVP”: relaciona os Débitos Não Vinculados ao Projeto utilizados na apuração;
- Aba “Apuração”: traz a apuração normal do ICMS;
- Aba “Outros créditos”: relaciona os itens integrantes da linha OUTROS CRÉDITOS da aba CNVP;
- Aba “Outros débitos”: relaciona os itens integrantes da linha OUTROS CRÉDITOS da aba CNVP;
- Aba “Recolhimentos_”: relaciona os recolhimentos do ICMS com o código de receita 0806 relativos ao período.

Como demonstrado, não há motivo para anulação do Auto de Infração, já que as dúvidas porventura existentes, se fosse o caso, poderiam ser sanadas com a realização de uma diligência.

Reputo que, ultrapassada a nulidade suscitada, a continuação do julgamento nesta 2ª Instância representaria supressão de instância, já que não houve análise de mérito na Decisão recorrida.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício, para julgar NULA a Decisão de piso, de modo que o processo retorne à 1ª instância para novo julgamento, abordando o mérito da autuação.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER** o Recurso de Ofício interposto, e decretar **NULA** a Decisão recorrida referente ao Auto de Infração nº **206955.0010/19-8**, lavrado contra **KIMBERLY – CLARK BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA.**, devendo os autos retornar à instância anterior para novo julgamento.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Marcelo Mattedi e Silva, Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, Eduardo Ramos de Santana, José Raimundo Oliveira Pinho e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO – Conselheiro: Henrique Silva Oliveira.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 06 de maio de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO

MARCELO MATTEDI E SILVA - VOTO VENCEDOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS