

A. I. N° - 206955.0010/19-8
AUTUADO - KIMBERLY - CLARK BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS DE HIGIÊNE LTDA.
AUTUANTE - MARIA DAS GRAÇAS LEMOS CARVALHO
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0187-04/24-VD**

EMENTA: ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. PROGRAMA DESENVOLVE. RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DILATADO. Corrigidos equívocos por auditor estranho ao feito, na elaboração dos demonstrativos fiscais, do que resulta a diminuição do valor do ICMS exigível. Afastadas as preliminares de nulidades. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 18/12/2019 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ R\$ 1.491.388,15, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01 – 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: *“A empresa 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 a seguir.*

Os valores excluídos do CNVP, são caracterizados com Bens Imóveis por Acesso Física, contabilizados na conta “OBRAS EM ANDAMENTO – Código 0012610000 e CENTRO DE CUSTO005457323”. São estruturas metálicas para várias áreas do estabelecimento, subestação (Bens por Acesso Física), transformadores, instalações elétricas, hidráulicas, 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 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. 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. nº 7799/2000.

O autuado, através do seu representante legalmente habilitado, apresenta impugnação, fls. 53 a 78, e inicialmente fala sobre a tempestividade de sua apresentação.

Em seguida informa tratar-se de 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 diferimento 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 nº 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 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, cujo cálculo demonstrou 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.

Preliminarmente abre tópico denominado “NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA” afirmando ser límpido 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 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 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.

D A I N C O M P A T I B I L I D A D E D A S I N F O R M A Ç Õ E S D O S D O C U M E N T O S A P R E S E N T A D O S N O A N E X O P A R A C O M O A U T O D E I N F R A Ç Ã O .

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 descritivo 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 descritivo. 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 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.

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.

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.

Apresenta as seguintes arguições de mérito:

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 de 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 n o 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 acesso”.

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 acesso 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.

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 acesso.

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 descaracterizados 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.

DA DEVIDA INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DO DECRETO Nº 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, conseqüentemente, 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 se enquadram 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.

Finaliza requerendo o conhecimento da presente impugnação, dando-lhe total provimento, para que seja cancelado o crédito tributário exigido no presente Auto de Infração, e 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.

Autuante prestou Informação Fiscal, nas fls. 108 a113, inicialmente fazendo um resumo dos argumentos defensivos e após 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.

Em seguida, afirma que o Auto de Infração, em tela, foi lavrado de acordo com os termos do art. 142 do CTN. No mérito, faz um resumo dos termos da defesa, destacando 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 que relacionou, ficou 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.

Finaliza mantendo todo o conteúdo da Infração 01 e pede a procedência total do Auto de Infração, em tela.

Através do Acórdão JJF nº 0229-04/20 esta Junta de Julgamento Fiscal pela Nulidade do Auto de Infração conforme trecho do voto proferido pelo então Relator João Vicente da Costa Neto a seguir transcrito:

“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.”

Através do Acórdão CJF nº0127-12/21 foi decidido, por maioria, pelo Não Provimento do Recurso de Ofício, e declarar NULA a decisão recorrida que foi objeto do julgamento pela instância julgadora, esclarecendo que 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.

Frisou que 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.

Esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal deliberou pela conversão do processo em diligência à INFAZ de origem para que a autuante tomasse as seguintes providências:

Item 1: com base nos papéis de trabalho confirmar ou não o levantamento fiscal, relativo ao recolhimento a menor do ICMS decorreu, de fato, (1) por ter o contribuinte autuado, ter considerado na rubrica CNVP valores extraídos do CIAP relativo a bens imóveis por acessão física; e (2) por ter o contribuinte autuado, também, ter considerado na rubrica CNVP, crédito decorrente do Decreto nº 7799/20;

Item 2: se confirmado as premissas acima, informar amparado na legislação, se tais glosas da rubrica CNVP, relativo a apuração do SAM, são pertinentes, e, portanto, devem ser mantidas;

Item 3: em se confirmando que os créditos glosados na rubrica CNVP não se relacionam as premissas no item 1, que identifique, de forma clara, qual o erro da defendente na apuração do CNVP, relativo ao período da autuação.

A autuante às fls.290 a 291 diz que foi realizada intimação à autuada através do DTE (FOLHA 176/PAF), em cumprimento aos termos da Diligência e que a empresa se manifestou sobre as acusações de apropriação indevida do total dos valores apurados no CIAP, NO EXERCÍCIO DE 2017.

Nesta manifestação constatou que todos os itens do CIAP classificados como CNVP (CRÉDITOS NÃO VINCULADOS AO PROJETO INDUSTRIAL), descrito nas folhas 184 a 193, tratam-se de máquinas, equipamentos, instalações elétricas e hidráulicas, subestações, centrais de armazenagem, infraestrutura etc., que integram o projeto da KIMBERLEY CLARK, PORTANTO NÃO DEVEM SER APROPRIADOS NA RUBRICA CNVP NA APURACÃO DO ICMS INCENTIVADO DESENVOLVE. Mantém todos os valores lançados no Auto de Infração. Observa que esses lançamentos foram lançados na EFD como “obras em andamento”.

Acrescenta que na manifestação a autuada apresentou as provas necessárias para comprovar e reforçar as disposições contidas na AUTUAÇÃO, de que houve a apropriação indevida de todo o CIAP NA RUBRICA CNVP, pois se tratam de aquisições para a construção, modernização, logística, linha de produção, instalações elétricas e hidráulica, efluentes etc. do Parque Industrial.

Acrescenta que a Autuada apresentou em uma segunda fase outra Manifestação sobre a autuação de apropriação a maior do crédito presumido de 16,667% a ser aplicado sobre as operações de vendas interestaduais. Folhas 232 a 287 do PAF.

A autuada anexou ao processo uma mídia (pen drive) folha 287, para comprovar que seus

lançamentos no CNVP, referente a apropriação do crédito presumido, ignorando os arquivos anexados pela Fiscalização, quando da lavratura do auto de infração e anexados ao PAF (FOLHA 27 A 35), sendo apresentadas na mídia CD (FOLHA 49) TODOS OS DADOS QUE FUNDAMENTARAM A AUTUAÇÃO.

Os arquivos anexados pela Fiscalização referente a essa acusação não foram analisados pela autuada, restringindo-se a mesma apenas, a apresentar novos demonstrativos de cálculo do crédito presumido sem fazer vinculação aos valores que fundamentaram o auto de infração, que contém os valores que devem servir de base para a contestação.

Diz não acolher essas informações porque não têm base de comparação e vinculação com os lançamentos autuados em 2017, também na rubrica CNVP, NA APURAÇÃO DO ICMS INCENTIVAO/DESENVOLVE.

No demonstrativo da fiscalização, copiado no CD, EM ANEXO AO AUTO DE INFRAÇÃO, foram tomados por base os valores contabilizados na EFD, nos CFOP's 6102, 6152, 6108. A autuada deveria tomar por base os valores que constam no PAF E APONTAR OS SUPOSTOS LANÇAMENTOS QUE ENTENDE ESTAREM INCORRETOS OU APRESENTAR OS LANÇAMENTOS OMITIDOS SE HOVER.

Entende que ignorar A BASE DA AUTUAÇÃO (DEMONSTRATIVO) que sustenta a acusação já formalizada no PAF, é o mesmo que não atender a Diligência no que diz respeito A ESCRITURAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO.

RESSALTA QUE NÃO SE TRATA DE NOVA FISCALIZAÇÃO E SIM de comprovar e demonstrar os números contestados pela Autuada, que supostamente se contrapunham aos números apresentados pela Fiscalização e que fazem parte do auto de infração nº 206955.0010/19-8. Essa deve ser a linha da defesa.

Na pauta suplementar realizada em 31/01/23, a 4ª JJF decidiu converter o presente PAF em diligência, à ASSESSORIA TÉCNICA DO CONSEF/ASTEC, a fim de que Auditor Fiscal designado adotasse as seguintes providências:

1. *Verifique junto a Secretaria da Indústria e Comércio, órgão deliberativo do Programa DESENVOLVE, através da Coordenação responsável pelo programa, os detalhes do projeto relativo ao incentivo fiscal concedido ao Autuado, objetivando a obtenção de elementos que possibilitem entender se, à época da ocorrência dos fatos geradores, os itens de créditos oriundo do CIAP, são referentes à aquisição de mercadorias destinadas à construção de imóveis por acessão física e/ou alheios ou não ao Projeto de Incentivo Fiscal concedido, e, assim, considerar ou não na rubrica CNVP os valores extraídos do CIAP, objeto da autuação, quando da apuração do SDPI.*
2. *A partir da documentação acostada aos autos, às fls. 182/193, pelo Autuado, bem como a informação fiscal de fls. 290/291, produzida pela agente Autuante, em atendimento ao solicitado por esta 4ª JJF às fls.172/173, analise os argumentos contidos nas razões e contrarrazões carreados aos autos pelas Partes e, ainda, consubstanciado na IN 27/2009, mais especificamente no item 2.2.18 da referida instrução, elabore novo demonstrativo de Apuração do Desenvolve, o qual reflita o que entender ser o correto para o objeto da autuação, nos mesmos moldes da planilha de fl. 6 dos autos, que dá sustentação a autuação, devendo, se necessário, intimar as Partes para novos esclarecimentos que elucidem eventuais dúvidas que poderão advir no desenvolvimento dos trabalhos oriundos deste pedido de Diligência Fiscal.*
3. *Em relação aos créditos decorrentes do Decreto 7799/2000, que devem integrar a rubrica CNVP na apuração do SDPI, verifique se de fato o sujeito passivo se apropriou de valores maiores que o devido, como assim está posto na descrição dos fatos da autuação, observe a veracidade da acusação, e faça os ajustes na elaboração do novo demonstrativo do "item 2" que entender ser o correto para o objeto da autuação.*

Às fls. 297 a 316 foi anexado o Parecer ASTEC nº 016/2023, emitido pelo auditor fiscal Antonio Expedito Santos de Miranda onde após transcrever o inteiro teor do pedido de diligência faz suas considerações iniciais, registrando que visando à obtenção dos dados e informações necessárias para a construção do presente Parecer, realizou-se: (i) consultas e pesquisas em sistemas informatizados da SEFAZ/BA, tais como, o Sistema INC – Informações do Contribuinte, EFDG - Gestão da Escrituração Fiscal Digital e DF-E - Consulta de Documentos Fiscais, dentre outros; e (ii) reunião presencial, em 14/02/23, e consulta técnica, em 22/03/23, com a equipe da Secretaria de Desenvolvimento Econômico (SDE), órgão do Estado da Bahia responsável pela política de

concessão de benefício fiscal do Programa Desenvolve; e (iii) visita técnica, em 07/03/23, ao estabelecimento industrial do contribuinte autuado.

Em seguida informa que o contribuinte fora intimado, em 16/02/23, (ANEXO V, fls. 325 a 422) a: (i) agendar visita técnica às suas instalações industriais; (ii) mostrar “in loco” onde cada item que compõe os demonstrativos de fls. 182/193 está alocado e descrever a função de cada um deles; (iii) detalhar como é apurado o Desenvolve no âmbito da empresa; e (iv) segregar, nos demonstrativos de fls. 182/193, os bens destinados à construção de imóveis por acessão física dos demais itens.

Em atenção à mencionada intimação, o contribuinte agendou visita técnica (07/03/23), a qual será abordada em subtópico abaixo, e apresentou, via e-mail, arquivos magnéticos, nos formatos Excel e PDF, contendo, dentre outros, os documentos listados a seguir. Vide ANEXO V, fls. 325 a 422 e DVD (ANEXO VII, fls. 544):

- Planilhas (4): CIAP; Crédito Presumido; Rol dos Produtos Fabricados pela KC (2017) e Diferencial de Aliquota - Uso e Consumo;
- DANFEs (3) com Cartas de Correção das NF's nºs: 82.056; 82.734 e 84.339;
- DANFEs (6) sem Cartas de Correção das NF's nºs: 9.532; 9.550; 10.676; 12.214; 68.175 e 85.951;
- Desenvolve (12) – Memórias de Cálculo (2017);
- Manifestações (4 Petições) sobre Desenvolve, CIAP, Crédito Presumido; Produtos Fabricados pela KC; Diferencial de Aliquota e outras informações;
- Protocolo de Intenções (1);
- Relatório de Andamento de Projetos (1).

III.B - Verificar junto a Secretaria da Indústria e Comércio, órgão deliberativo do Programa DESENVOLVE, através da Coordenação responsável pelo programa, os detalhes do projeto relativo ao incentivo fiscal concedido ao Autuado, objetivando a obtenção de elementos que possibilitem entender se, à época da ocorrência dos fatos geradores, os itens de créditos oriundo do CIAP, são referentes à aquisição de mercadorias destinadas à construção de imóveis por acessão física e/ou alheios ou não ao Projeto de Incentivo Fiscal concedido, e, assim, considerar ou não na rubrica CNVP os valores extraídos do CIAP, objeto da autuação, quando da apuração do SDPI.

Em seguida diz ter realizado reunião técnica realizada em 14/02/23, da qual participaram este Diligente, o Relator deste PAF, Auditor Fiscal João Vicente Costa Neto (Art. 483, I, da Lei nº 13.105/2015, abaixo transcrito), e o Senhor Cristiano Penido, Coordenador de Análise de Projetos de Investimento (CAPI) da Secretária de Desenvolvimento Econômico do Estado da Bahia (SDE), fora disponibilizado o Projeto apresentado pela empresa autuada, além de outras partes integrantes do processo, o qual embasou a Resolução DESENVOLVE Nº 193/2011 (fls. 542 e 543), e constituem o ANEXO VI deste Parecer (fls. 423 a 543).

No tocante ao citado projeto, vale destacar que:

i. Dentre outros, consta como Objeto Social da empresa:

“a) A exploração industrial e comercial, inclusive importação e exportação e distribuição de: (i) produtos de higiene humana, incluindo qualquer tipo de produto descartável, independente da matéria-prima utilizada, incluindo fraldas descartáveis em geral, roupas e acessórios do vestuário, lenços umedecidos para limpeza geral, absorventes íntimos internos e externos e qualquer tipo de produto relacionado às áreas acima citadas; (ii) produtos de perfumaria, cosméticos e limpeza; (iii) papéis sanitários e de higiene e seus produtos e subprodutos, cosméticos, perfumes e saneantes domissanitários, bem como outros produtos comercializados junto ou complementarmente aos mesmos; de suas matérias-primas, acessórios, derivados e congêneres, e outros produtos sanitários e de higiene pessoal; (iv) produtos médicos, veterinários e hospitalares, materiais e utensílios médicos, produtos para saúde e correlatos; e (v) acessórios e equipamentos de proteção individual e de segurança do trabalho, inclusive vestimentas.”(GN).

ii. O Objetivo do projeto é:

“A instalação de uma unidade industrial, no município de Camaçari, para produzir absorvente, fralda e papel higiênico.” (GN).

Salienta ainda que, por ocasião da consulta técnica efetuada por este diligente em 22/03/2023,

acerca de uma suposta limitação do alcance do incentivo autorizado pela Resolução 193/2011 (fls. 542 e 543), ao valor do investimento consignado no protocolo de intenções, o posicionamento daquele órgão foi no sentido de que não há tal limitação, vez que: (i) o projeto é a unidade industrial como um todo; (ii) o valor do investimento que consta do protocolo de intenções é considerado valor mínimo; e (iii) os valores investidos que porventura extrapolem este valor mínimo também estão vinculados ao projeto, desde que as mercadorias produzidas em decorrência destes investimentos estejam abrangidas pela resolução originalmente concedida e ainda em vigor.

Acrescenta que objetivando ainda a obtenção de elementos que possibilitassem entender se, à época da ocorrência dos fatos geradores, os itens de créditos oriundo do CIAP, são referentes à aquisição de mercadorias destinadas à construção de imóveis por acessão física e/ou alheios ou não ao Projeto de Incentivo Fiscal concedido, efetuou-se visita técnica, em 07/03/23, ao estabelecimento industrial do contribuinte autuado, da qual participaram este Diligente, o Relator deste PAF, Auditor Fiscal João Vicente Costa Neto (Art. 483, I, da Lei nº 13.105/2015), e, representando o contribuinte, os seguintes profissionais: Senhora (i) Amanda Garcia Panissa, Advogada/Gerente Jurídico Tributário (Kimberly-Clark); (ii) Senhor Anderson Girolimeto, Engenheiro de Projetos Sênior (Kimberly-Clark); e (iii) Senhor Otávio de Abreu Caiafa, Advogado (Escritório Advocacia Lunardelli).

Na ocasião, foi apresentado *in loco* pelos prepostos da empresa: (i) a descrição do processo produtivo daquela unidade industrial; (ii) os ativos produtivos incluídos no CIAP que entendem não ser vinculados ao projeto de implantação da fábrica, esclarecendo tal entendimento; (iii) os bens que entendem não construídos por acessão física, esclarecendo tal entendimento; (iv) os bens que entendem construídos por acessão física, esclarecendo tal entendimento; e (v) os códigos CFOP 6910 e 6403 que supostamente foram desconsiderados pela fiscalização na quantificação do crédito presumido detido pela Peticionária, com as respectivas justificativas.

Salienta que naquela oportunidade os representantes do contribuinte reiteraram os argumentos defensivos anteriormente apresentados na peça impugnatória de fls. 152 a 128, fazendo-os constar também nas Petições encaminhadas nos dias 10 e 17 de março de 2023 (ANEXO V, fls. 325 a 422 e DVD/ANEXO VII, fls. 544), em atenção à intimação referenciada no subtópico III.A.1. (fls. 298). Nas mencionadas Petições, o contribuinte aborda de forma detalhada questões tais como:

Petição (10 de março de 2023)

(...)

(i) o projeto vinculado ao Programa Desenvolve, bem como o Protocolo de Intenções anexo ao requerimento de inclusão e participação do programa;

(ii) os investimentos realizados ao longo do tempo e funcionamento da fábrica de Camaçari – BA;

(iii) a descrição e explicação dos itens incluídos no CIAP;

(iv) a apuração do ICMS no âmbito desenvolve, especialmente quanto a existência de itens do CIAP que não são vinculados ao projeto, especialmente em razão de serem ativos produtivos e sem acessão física, motivo pelo qual encontram-se dentro do CNVP e, por consequência, são passíveis de creditamento;

(v) o erro da Peticionária quanto a inclusão de poucos itens do CIAP que são vinculados ao projeto incluído no programa Desenvolve e de acessão física, cuja glosa de crédito por parte da fiscalização seria procedente;

(vi) a apuração do crédito presumido de ICMS (Decreto nº 7.799/2000), bem como a razão das divergências entre o cálculo da empresa e da Autuante.

(...)”

“Petição (17 de março de 2023)

(...)

(i) esclarecimento sobre as premissas adotadas pela empresa para apuração do crédito presumido de ICMS (Decreto nº 7.799/2000);

(ii) a desconsideração dos CFOPs 6910 e 6403 pela fiscalização na quantificação do crédito

presumido;

(iii) *a consideração de créditos sobre operações e mercadorias das quais a Peticionária não teria direito a crédito.*

(...)"

III.C - A partir da documentação acostada aos autos, às fls. 182/193, pelo Autuado, bem como a informação fiscal de fls. 290/291, produzida pela agente Autuante, em atendimento ao solicitado por esta 4ª JJF às fls.172/173, analisar os argumentos contidos nas razões e contrarrazões carreados aos autos pelas Partes e, ainda, consubstanciado na IN 27/2009, mais especificamente no item 2.2.18 da referida instrução, elaborar novo demonstrativo de Apuração do Desenvolve, o qual reflita o que entender ser o correto para o objeto da autuação, nos mesmos moldes da planilha de fl. 6 dos autos, que dá sustentação a autuação, devendo, se necessário, intimar as Partes para novos esclarecimentos que elucidem eventuais dúvidas que poderão advir no desenvolvimento dos trabalhos oriundos deste pedido de Diligência Fiscal.

Do exame da documentação acostada aos autos, às fls. 182/193, pelo autuado, bem como a informação fiscal de fls. 290/291, produzida pela autuante, e dos elementos apresentados e anexados aos autos (ANEXO V, fls. 325 e 422 e DVD/ANEXO VII, fls. 544), constatou-se que:

III.C.1. – Da Contabilização de Mercadorias Destinadas à Construção de Imóveis Por Acesso Física no CIAP

Alguns itens vinculados à implantação e construção da fábrica e que são de acesso física, foram contabilizados no CIAP, contrariando o Art. 310, VII, do RICMS/BA (Decreto nº 13.780/2012), que veda o crédito fiscal relativo à entrada de mercadoria destinada à construção de imóveis por acesso física, conforme informa o contribuinte na Petição apresentada em 10/03/23 (ANEXO V, fls. 325 e 422).

A apropriação indevida destes créditos, por óbvio, impactou no cálculo do Saldo Apurado no Mês (SAM), que vem a ser o ponto de partida para o cálculo do incentivo do Desenvolve mediante a aplicação da fórmula “SDPI = SAM – DNVP + CNVP” (IN nº 27/2009). Portanto, na execução desta diligência, torna-se imperativo ajustar o SAM, mediante o refazimento da apuração mensal do ICMS da empresa, com a exclusão dos créditos indevidamente apropriados.

III.C.1.1. – Dos Créditos Fiscais Relativos à Entrada de Mercadorias Destinadas à Construção de Imóveis Por Acesso Física.

A partir da planilha denominada “Créditos CIAP/2017” contida na aba “Roteiro” do arquivo Excel “Anexo 2_Resposta Diligência_CIAP_versão final” (ANEXO V, fls. 325 e 422 e DVD/ANEXO VII, fls. 544), apresentado pelo contribuinte como anexo da petição encaminhada em 10/03/23, em atenção à Intimação referenciada no subtópico III.A.1., (fls. 298) acima, filtrou-se o valor do ICMS inerente à apropriação indevida dos créditos fiscais relativos à entrada de mercadorias destinadas à construção de imóveis por acesso física, conforme a TABELA A, que reproduziu, a qual replica a planilha que compõe o ANEXO II, fls. 319 e 320.

Assim, entendeu que o valor dos créditos fiscais referentes à entrada de mercadorias destinadas à construção de imóveis por acesso física perfaz um montante total anual de R\$ 10.035,81, distribuído mês a mês nos valores indicados na referida tabela, os quais devem ser excluídos da apuração mensal do ICMS, e consequentemente do SAM, vez que não poderia ter sido apropriado em razão de expressa vedação regulamentar.

III.C.1.2. – Do Recálculo do SAM (refazimento da apuração mensal do ICMS).

Apurado o valor mensal dos créditos fiscais apropriados indevidamente, excluiu-se tais valores da rubrica “OUTROS CRÉDITOS - AQUISIÇÃO DE ATIVO IMOBILIZADO - CIAP - CONTROLE DO CRÉDITO MENSAL - ART. 309, VII, § 2º DO RICMS Ativo imobilizado” do campo “DEMONSTRATIVO DO VALOR TOTAL DOS AJUSTES A CRÉDITO” dos “REGISTROS FISCAIS DA APURAÇÃO DO ICMS - OPERAÇÕES PRÓPRIAS - RAICMS” (vide campo destacado na FIGURA 1 abaixo, que contém excerto exemplificativo referente a JAN/2017).

FIGURA 1

REGISTROS FISCAIS DA APURAÇÃO DO ICMS - OPERAÇÕES PRÓPRIAS		
CONTRIBUINTE: Kimberly-Clark Brasil		
CNPJ/CPF: 02.290.277/0025-07		INSCRIÇÃO ESTADUAL: 19397821
PERÍODO DA ESCRITURAÇÃO: 01/01/2017 a 31/01/2017		
período DE APURAÇÃO: 01/01/2017 a 31/01/2017		
(...)		
DEMONSTRATIVO DO VALOR TOTAL DOS AJUSTES A CRÉDITO		
Código do Ajuste	Descrição do Ajuste	Valor do Ajuste
BA020002	OUTROS CRÉDITOS - CRÉDITO REFERENTE AO PAGAMENTO DA ANTECIPAÇÃO PARCIAL - CONTRIBUINTE QUE APURAM O IMPOSTO PELO REGIME NORMAL - ART. 309, II DO RICMS Antecipação Parcial - Dezembro 2016	150.333,70
BA020003	OUTROS CRÉDITOS - AQUISIÇÃO DE ATIVO IMOBILIZADO - CIAP - CONTROLE DO CRÉDITO MENSAL - ART. 309, VII, §2º DO RICMS Ativo Imobilizado - Janeiro 2017	53.134,30
(...)		

Feitas as mencionadas exclusões, chegou-se a novos valores mensais dos “AJUSTES A CRÉDITO” (TABELAS B e C) e, conseqüentemente aos valores do SAM ajustado conforme indicados na TABELA D, todas inseridas a seguir, e que resumem as planilhas com as respectivas memórias de cálculo contidas nos ANEXOS III (fls. 321 e 322) e IV (fls. 323 e 324).

TABELA B		
COMPARATIVO DE "OUTROS CRÉDITOS - AQUISIÇÃO DE ATIVO IMOBILIZADO - CIAP - CONTROLE DO CRÉDITO MENSAL - ART. 309, VII, §2º DO RICMS (Ativo imobilizado X Acessão Física)"		
MÊS DE APURAÇÃO	RAICMS	DILIGÊNCIA - ANEXO III (CIAP ajustado mediante a exclusão dos bens destinados à construção por aquisição física)
jan-17	53.134,30	52.846,71
fev-17	53.295,39	53.007,80
mar-17	53.448,20	53.154,34
abr-17	39.168,26	38.879,22
mai-17	37.329,74	37.041,27
jun-17	38.226,97	37.847,26
jul-17	72.739,97	71.814,59
ago-17	74.088,71	73.163,39
set-17	78.325,94	77.382,76
out-17	122.364,37	120.903,25
nov-17	122.706,42	120.904,94
dez-17	141.049,36	138.887,51
TOTAL	885.877,63	875.833,04

TABELA C		
COMPARATIVO DO "VALOR TOTAL DOS AJUSTES A CRÉDITO"		
MÊS DE APURAÇÃO	RAICMS	DILIGÊNCIA - ANEXO III (TOTAL DOS AJUSTES A CRÉDITO, após a exclusão dos bens destinados à construção por aquisição física)
jan-17	549.835,57	549.547,98
fev-17	529.149,59	528.862,00
mar-17	558.839,05	558.545,19
abr-17	607.238,62	606.949,58
mai-17	736.313,69	736.025,22
jun-17	647.602,43	647.222,72
jul-17	663.062,79	662.137,41
ago-17	643.518,22	642.592,90
set-17	657.502,99	656.559,81
out-17	702.049,09	700.587,97
nov-17	789.761,01	787.959,53
dez-17	575.191,22	573.029,37
TOTAL	7.660.064,27	7.650.019,68

TABELA D		
COMPARATIVO DO "SAM - SALDO APURADO NO MÊS (IN 27/2009)"		
MÊS DE APURAÇÃO	RAICMS	DILIGÊNCIA - ANEXO IV (VALOR DO SALDO DEVEDOR AJUSTADO - NOVO SAM)
jan-17	5.288.094,87	5.288.382,46
fev-17	4.526.804,43	4.527.092,02
mar-17	5.581.540,02	5.581.833,88
abr-17	4.904.316,07	4.904.605,11
mai-17	6.495.925,53	6.496.214,00
jun-17	4.907.162,88	4.907.542,59
jul-17	4.985.473,10	4.986.398,48
ago-17	4.411.791,22	4.412.716,54
set-17	5.296.091,62	5.297.034,80
out-17	5.176.472,49	5.177.933,61
nov-17	5.338.427,29	5.340.228,77
dez-17	4.596.764,60	4.598.926,45
TOTAL	61.508.864,12	61.518.908,71

Obtidos os valores ajustados do SAM, estes foram transcritos para a Linha A.3, do novo demonstrativo de Apuração do Desenvolve, elaborado por este diligente, nos mesmos moldes da planilha de fl. 6 dos autos, e que comporá o ANEXO I, fls. 317 e 318, deste parecer.

III.C.2. – Dos ativos produtivos contabilizados no CIAP que supostamente não seriam vinculados ao projeto, cujos créditos fiscais foram classificados pelo contribuinte como CNVP.

Os créditos fiscais referentes a uma quantidade importante de bens de ativo permanente vinculada ao setor produtivo do estabelecimento do contribuinte e que estão contabilizados no CIAP foram classificados como CNVP sob a justificativa de que tais bens não estariam vinculados ao projeto aprovado em razão de terem sido adquiridos e implantados na fábrica em período posterior a implantação desta, com o fito de modernizá-la e em um momento no qual os investimentos prometidos no Protocolo de Intenções firmado pela empresa com o Estado da Bahia já haviam sido cumpridos, conforme trechos extraídos da Petição encaminhada pelo impugnante em 10 de março de 2023, que reproduziu.

Contudo, da análise da Resolução DESENVOLVE Nº 193/2011 (fls. 542 e 543), combinada com o posicionamento externado pela Coordenação de Análise de Projetos de Investimento – SDE/CAPÍ (vide subtópico III.B.1. acima), com o qual este diligente concorda, verifica-se que: (i) o incentivo fora concedido de forma ampla, de modo a alcançar quaisquer produtos voltados para higiene e cuidados especiais que sejam fabricados pelo projeto implantado, enquanto a mencionada resolução estiver em vigor; (ii) não há limitação do alcance do incentivo autorizado ao valor do investimento consignado no protocolo de intenções, pois o projeto é a unidade industrial como um todo; (iii) o valor do investimento que consta do protocolo de intenções é considerado valor mínimo; e (iv) os valores investidos que porventura extrapolem este valor mínimo também estão vinculados ao projeto, desde que as mercadorias produzidas em decorrência destes investimentos estejam abrangidas pela resolução originalmente concedida e ainda em vigor.

Tomando-se como amostra para investigação da verdade material a máquina “FS-NK-800 Fully Servo Control CD Pants”, a qual está entre os ativos produtivos contabilizados no CIAP e considerados pelo contribuinte como não vinculados ao projeto, constatou-se:

1. Que a máquina “FS-NK-800 Fully Servo Control CD Pants” foi importada da China, em JUL/2017, conforme NFs nºs 2330, de 12/07/2017 e 2395, de 30/08/2017. Vide excerto da NF 2330, abaixo:

“NF nº 2330, de 12/07/2017

Chave de Acesso						Versão			
2917070229027700250755008000023301097927227						3.10			
NF-e	Emitente	Destinat.	Prod./Serv.	Totais	Transp.	Cobrança	Inf. Adic.	Cálc. ICMS	Trans.
Dados da NF-e									
Modelo	Série	Número	Data de Emissão	Data/Hora de Saída ou da Entrada	Valor Total da Nota Fiscal				
55	8	2330	12/07/2017 10:52:04-03:00	12/07/2017 10:52:04-03:00	20.605.934,90				
Emitente									
CNPJ		Nome / Razão Social			Inscrição Estadual		UF		
02.290.277/0025-07		KIMBERLY CLARK BRASIL IND COM PROD HIG LTDA			19397821		BA		
Destinatário									
CNPJ/CPF/Id. Estrangeiro		Nome / Razão Social			Inscrição Estadual		UF		
		ANQING HENG CHANG MACHINERY COLTD					EX		
Destino da operação		Consumidor final			Presença do Comprador				
3 - Operação com Exterior		1 - Consumidor final			9 - Operação não presencial (outros)				

Chave de Acesso						Versão			
2917070229027700250755008000023301097927227						3.10			
NF-e	Emitente	Destinat.	Prod./Serv.	Totais	Transp.	Cobrança	Inf. Adic.	Cálc. ICMS	Trans.
Dados dos Produtos e Serviços									
Num.	Descrição	Classe	Unidade Comercial	Valor(R\$)					
1	F.S. REC-500 Fully Servo Control CD Pants	1.0000	UN	20.605.934,90					
Código do Produto		Código NCM	Código CEST	Gênero		NVE			
CFOP3551		84798999	1400500						

Que o contribuinte, embora a referida máquina tenha iniciado a sua produção em SET/2017, iniciou a apropriação dos créditos fiscais referentes à aquisição daquele ativo a partir de JUL/2017, conforme consta das planilhas denominadas: (i) “Créditos CIAP/2017” contida na aba “Roteiro” do arquivo Excel “Anexo 2_Resposta Diligência CIAP_versão final”; e (ii) “Relação de produtos fabricados em Camaçari – 2017” do arquivo Excel “2023-05-03_Doc. 01_Produção 2017 Camaçari” (ANEXO V, fls. 325 e 422 e DVD/ANEXO VII, fls. 544), apresentados pelo contribuinte respectivamente, em 10/03/23 e 03/05/23.

Que na apuração do DESENVOLVE, a empresa considerou como CNVP os créditos fiscais referentes à aquisição do supramencionado equipamento também a partir de JUL/2017, conforme demonstrativo por ela disponibilizado denominado “Apuração Desenvolve - KC Camaçari 07/2017” do arquivo Excel “07. JULHO 2017 - DESENVOLVE 7323”, contido na pasta “Desenvolve” (DVD/ANEXO VII, fls. 544).

Que os produtos fabricados pela máquina em comento, dentre os quais selecionou-se dois como amostras da “Relação de produtos fabricados em Camaçari – 2017” do arquivo Excel “2023-05-03_Doc. 01_Produção 2017 Camaçari” (ANEXO V, fls. 325 e 422 e DVD/ANEXO VII, fls. 544), quais sejam: (i) *FRA HUGGIES FRA ROUPINHA MEGA XG 6x34 (CÓD. PROD. 30220574)*; e (ii) *FRA HUGGIES FRA ROUPINHA JUMBO XG 9x16 (CÓD. PROD. 30220580)*, estavam sendo comercializados sob os CFOPs “5.401 - Venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto” e “6.401 - Venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto”, conforme notas fiscais nºs 82.056; 82.734; 84.339 e 85.951, também coletadas por amostragem nos meses de SET a DEZ, de 2017 (ANEXO V, fls. 325 e 422 e DVD/ANEXO VII, fls. 544), conforme excertos das NF’s nºs 82.056.

2. Que não há operações classificadas nos CFOPs 5.401 e 6.401, e tampouco em quaisquer outros CFOPs destinados a classificar operações de saída de mercadorias produzidas no estabelecimento, no rol daquelas consideradas como DNVP (Débito Não Vinculado ao Projeto) pelo contribuinte, conforme se pode verificar da análise dos demonstrativos denominados “Apuração Desenvolve - KC Camaçari ...” por ela disponibilizados e contidos na pasta “Desenvolve” (DVD/ANEXO VII, fls. 544), dos quais extraiu-se, como exemplo, excerto da planilha “Apuração Desenvolve - KC Camaçari 09/2017” do arquivo Excel “09. SETEMBRO 2017 - DESENVOLVE 7323”.

“KC - DESENVOLVE – SET/2017:

(...)

Apuração Desenvolve - KC Camaçari 09/2017		
36	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	-258.157,86
5.119	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros entregue ao destinatário por conta e ordem do adquirente originário, em venda à ordem	0,00
5.152	Transferência de Mercadoria Recebida ou Adquirida de Terceiro	0,00
5.403	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto	-651.231,97
5.556	Devolução de compra de material de uso ou consumo	0,00
5.910	Remessa em bonificação, doação ou brinde	0,00
5.912	Remessa p/ Demonstração	0,00
5.949	Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado	-1.073,86
6.102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	-2.085.294,64
6.108	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, destinada a não contribuinte	-14.612,39
6.152	Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	-128,79
6.403	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto	-665.413,80
6.553	Devolução de compra de bem para o ativo imobilizado	0,00
6.556	Devolução de compra de material de uso ou consumo	0,00
6.557	Transferência de material de uso ou consumo	-13.625,69
6.910	Remessa em bonificação, doação ou brinde	0,00
6.912	Remessa para demonstração	0,00
6.949	Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado	-40,06
	OD - Diferencial de alíquota	-75.670,26
	OD - ICMS Partilha - origem	-4.177,59
	OD - Diferencial sobre saída ativo	0,00
	OD - Estorno sobre devolução destacado a menor na NF.	0,00
	OD - Crédito Presumido - Devoluções	-3.358,76
DNVP		-3.772.785,67

(...)"

- Que, por óbvio, o contribuinte, salvo prova em contrário, considerou como DVP (Débito Vinculado ao Projeto) para fins de cálculo do Desenvolve, os débitos fiscais referentes às saídas das mercadorias produzidas pela multicitada máquina, também a partir de SET/2017, sendo está dedução absolutamente legítima em face do fato registrado no parágrafo anterior.
- Que há uma importante contradição na forma de tratar créditos e débitos fiscais relacionados com o ativo produtivo em comento e as mercadorias por ele produzidas, pois, para efeito do cálculo do Desenvolve, tal ativo não pode ser considerado NÃO VINCULADO AO PROJETO para efeito de apropriação dos créditos fiscais do CIAP e, ao mesmo tempo, ser considerado VINCULADO AO PROJETO para efeito da inclusão dos débitos fiscais oriundos das operações de saída das mercadorias por ela produzidas.
- Que o fato de não haver operações classificadas nos CFOPs 5.401 e 6.401, e tampouco em quaisquer outros CFOPs destinados a classificar operações de saída de mercadorias produzidas no estabelecimento, no rol daquelas consideradas como DNVP (Débito Não Vinculado ao Projeto) pelo contribuinte indica que esta contradição na forma de tratar créditos e débitos fiscais relacionados com os ativos produtivos se deu em todos os meses de ocorrência dos fatos geradores alcançados por este lançamento de ofício (exercício/2017).
- Que este tratamento contraditório na forma de tratar créditos e débitos fiscais relacionados com os ativos produtivos geraram distorção no cálculo do SDPI (saldo devedor passível de incentivo pelo DESENVOLVE) e, por conseguinte, no valor do incentivo, inflando-o e, por via de consequência, reduzindo o valor do imposto a recolher.

Destarte, com base nas constatações acima elencadas, é pertinente concluir que os créditos fiscais que foram classificados pelo contribuinte como CNVP (Crédito Não Vinculado ao Projeto) devem, na realidade, ser considerados como CVP (Crédito Vinculado ao Projeto), assim como as saídas de produtos fabricados pelos equipamentos com eles relacionados foram classificadas pela empresa como débitos vinculados ao projeto (DVP).

Saliente-se que os novos valores do CNVP serão obtidos mediante a exclusão dos créditos fiscais referentes ao CIAP, os quais também refletirão os valores recalculados com o expurgo dos bens de acessão física, e serão realocados para a rubrica CVP, quando do recálculo do DESENVOLVE a ser abordado oportunamente no tópico “III.E – Do Recálculo do DESENVOLVE”. Vide ANEXO I (fls. 317 e 318).

III.D - Em relação aos créditos decorrentes do Decreto 7799/2000, que devem integrar a rubrica CNVP na apuração do SDPI, verificar se de fato o sujeito passivo se apropriou de valores maiores que o devido, como assim está posto na descrição dos fatos da autuação, observar a veracidade da acusação, então fazer os ajustes, também, na elaboração do novo demonstrativo do “item 2” que entende ser o correto para o objeto da autuação.

Os Arts. 2º, parágrafo único e 2º-A, do Decreto nº 7799/2000, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores objetos deste lançamento, excluía do alcance do benefício do crédito presumido de 16,667% do valor do imposto incidente nas operações interestaduais, aquelas: (i) sujeitas a alíquotas inferiores a 12%; e (ii) que envolvessem papel higiênico.

“DECRETO Nº 7799/2000

(...)

Art. 2º O contribuinte inscrito sob um dos códigos de atividades econômicas constantes do Anexo Único que integra este Decreto poderá lançar a crédito, no período de apuração respectivo, o valor equivalente a 16,667% (dezesseis inteiros, seiscentos e sessenta e sete milésimos por cento) do valor do imposto incidente nas operações interestaduais que realizar com qualquer mercadoria.

Parágrafo único. O tratamento previsto no caput só se aplica nas operações interestaduais cuja alíquota incidente seja igual ou superior de 12 %.

Art. 2º-A. Excluem-se do tratamento tributário previsto nos arts 1º e 2º as operações com papel higiênico.

(...)”

Na execução dos trabalhos diligenciais inerentes a este tópico, examinou-se os elementos jurídico probatórios inseridos no processo, em especial: (i) a documentação acostada aos autos, às fls. 182/193, pelo autuado; ii) a informação fiscal de fls. 290/291, produzida pela autuante; e (iii) outros elementos apresentados e anexados aos autos (ANEXO V, fls. 325 e 422 e DVD/ANEXO VII, fls. 544).

Do exame dos mencionados elementos, constatou-se que a fiscalização, ao calcular o crédito presumido conforme demonstrativo analítico denominado de “DEMONSTRATIVO DO CREDITO PRESUMIDO- VENDAS INTERESTADUAIS- 2017” (fls. 27 a 35 e CD de fls. 49), considerou na base utilizada para o cálculo do benefício do crédito presumido acima referenciado operações: (i) sujeitas a alíquota inferior a 12%; e (ii) com papel higiênico; em dissonância com o parágrafo único do art. 2º e art. 2º-A do mencionado diploma legal, comprometendo o valor apurado.

Ademais, a defesa argui que os CFOPs 6910 – “Remessa em bonificação, doação ou brinde” e 6403 – “Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto” não foram considerados pela autuante no cálculo do crédito presumido considerado como CNVP.

No que tange ao CFOP 6403 – “Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto”, este diligente entende que as operações classificadas neste código devem ser incluídas no cálculo do crédito presumido e, como envolvem mercadorias adquiridas de terceiros, o crédito fiscal correspondente deve ser considerado como CNVP.

Quanto ao CFOPs 6910 – “Remessa em bonificação, doação ou brinde”, estas operações quando interestaduais também geram crédito presumido. Contudo, este crédito somente poderá ser classificado como CNVP quando as mercadorias envolvidas nestas operações tenham sido recebidas de terceiros.

Outrossim, considerando a grande quantidade de notas fiscais que teria de ser examinada, uma a uma, item a item, no sentido de verificar a existência de operações envolvendo papel higiênico, com o objetivo de excluí-las da base de apuração do crédito presumido, além da verificação da origem das mercadorias envolvidas nas operações classificadas no CFOP 6910 (se foram recebidas de terceiros), fatos que, na prática, exigiriam a execução de roteiros específicos de auditoria fiscal, extrapolando, por força regimental, as funções dos diligentes da Astec, optou-se, na dicção do Art. 112, II, do CTN (Lei nº 5.172/1966), por se considerar, no caso concreto, os valores de crédito

presumido apurados pelo contribuinte, para efeito do cálculo do desenvolve, no âmbito desta diligência.

Ademais, a defesa argui que os CFOPs 6910 – “Remessa em bonificação, doação ou brinde” e 6403 – “Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto” não foram considerados pela autuante no cálculo do crédito presumido considerado como CNVP.

Nesta esteira, na hipótese da 4ª JJF acatar o resultado desta diligência fiscal, este diligente oferece um novo demonstrativo de débito, elaborado a partir do demonstrativo que compõe o ANEXO I (fls. 317 e 318), no mesmo formato daquele contido nas páginas 01 e 02 do Auto de Infração, o qual configura a TABELA F, abaixo:

TABELA F					
INFRAÇÃO 01 – 03.08.04 - DEMONSTRATIVO DE DÉBITO					
DATA DA OCORRÊNCIA	DATA DO VENCIMENTO	BASE DE CÁLCULO (RS)	ALIQ (%)	MULTA (%)	VALOR HISTÓRICO (RS)
31/01/17	09/02/2017	575,10	18,00	60,00	103,52
28/02/17	09/03/2017	3.365,39	18,00	60,00	605,77
31/03/17	09/04/2017	3.470,91	18,00	60,00	624,76
30/04/17	09/05/2017	5.247,22	18,00	60,00	944,50
31/05/17	09/06/2017	4.775,73	18,00	60,00	859,63
30/06/17	09/07/2017	4.934,18	18,00	60,00	888,15
31/07/17	09/08/2017	8.092,39	18,00	60,00	1.456,63
31/08/17	09/09/2017	7.480,61	18,00	60,00	1.346,51
30/09/17	09/10/2017	7.286,65	18,00	60,00	1.311,60
31/10/17	09/11/2017	10.717,71	18,00	60,00	1.929,19
30/11/17	09/12/2017	53.899,79	18,00	60,00	9.701,96
31/12/17	09/01/2018	10.174,00	18,00	60,00	1.831,32
TOTAL DA INFRAÇÃO: RS					21.603,54

Diante do acima exposto, considerando cumprida a diligência solicitada pela 4ª JJF, às fls. 295, dentro dos limites de competência estabelecidos pelo regimento deste CONSEF para os diligentes da ASTEC, cujos resultados e os elementos jurídico probatórios que compõem os ANEXOS I a VI, estão contidos em disco de armazenamento de dados (DVD) no ANEXO VII deste Parecer, às fls. 544, este Diligente **CONCLUI** que, na tocante à:

IV.A - “Verificar junto a Secretaria da Indústria e Comércio, órgão deliberativo do Programa DESENVOLVE, através da Coordenação responsável pelo programa, os detalhes do projeto relativo ao incentivo fiscal concedido ao Autuado, objetivando a obtenção de elementos que possibilitem entender se, à época da ocorrência dos fatos geradores, os itens de créditos oriundo do CIAP, são referentes à aquisição de mercadorias destinadas à construção de imóveis por acesso físico e/ou alheios ou não ao Projeto de Incentivo Fiscal concedido, e, assim, considerar ou não na rubrica CNVP os valores extraídos do CIAP, objeto da autuação, quando da apuração do SDPI.”.

A solicitação foi plenamente atendida na medida em que as verificações e coleta de elementos e informações junto à Secretaria da Indústria e Comércio, órgão deliberativo do Programa DESENVOLVE, foram levadas a efeito e incorporadas ao presente Parecer, conforme ANEXO VI deste Parecer (fls. 423 a 543). Vide Subtópico III.B.1 (fls. 299), acima.

IV.B – “A partir da documentação acostada aos autos, às fls. 182/193, pelo Autuado, bem como a informação fiscal de fls. 290/291, produzida pela agente Autuante, em atendimento ao solicitado

por esta 4ª JJF às fls.172/173, analisar os argumentos contidos nas razões e contrarrazões carreados aos autos pelas Partes e, ainda, consubstanciado na IN 27/2009, mais especificamente no item 2.2.18 da referida instrução, elaborar novo demonstrativo de Apuração do Desenvolve, o qual reflita o que entender ser o correto para o objeto da autuação, nos mesmos moldes da planilha de fl. 6 dos autos, que dá sustentação a autuação, devendo, se necessário, intimar as Partes para novos esclarecimentos que elucidem eventuais dúvidas que poderão advir no desenvolvimento dos trabalhos oriundos deste pedido de Diligência Fiscal.”.

A solicitação foi plenamente atendida na medida em que os elementos e documentos acostados aos autos, além daqueles obtidos em outras fontes citadas nos Tópicos III.A (fls. 298); III.B (fls. 298 a 300); III.C (fls. 300 a 309) e III.D (fls. 309 a 312), em razão desta diligência:

1. Foram examinados nos termos do Tópico III.C, conforme consignado às fls. 300 a 309 deste PAF.
2. Demonstraram que os créditos fiscais que foram classificados pelo contribuinte como CNVP (Crédito Não Vinculado ao Projeto) devem, na realidade, ser considerados como CVP (Crédito Vinculado ao Projeto), assim como as saídas de produtos fabricados pelos equipamentos com eles relacionados foram classificadas pela empresa como débitos vinculados ao projeto (DVP).
3. Possibilitaram que novos valores do CNVP fossem obtidos mediante a exclusão dos créditos fiscais referentes ao CIAP, os quais também refletiram os valores recalculados com o expurgo dos bens de acessão física, tendo sido realocados para a rubrica CVP, na ocasião do recálculo do DESENVOLVE. Vide Tópico III.E (fls. 312 e 313).

Concluiu-se, portanto, pela necessidade de ajustes no levantamento fiscal consubstanciado no demonstrativo de fls. 06, que deu sustentação à Infração 01, conforme ANEXO I (fls. 317 e 318).

IV.C – “Em relação aos créditos decorrentes do Decreto 7799/2000, que devem integrar a rubrica CNVP na apuração do SDPI, verificar se de fato o sujeito passivo se apropriou de valores maiores que o devido, como assim está posto na descrição dos fatos da autuação, observar a veracidade da acusação, então fazer os ajustes, também, na elaboração do novo demonstrativo do “item 2” que entende ser o correto para o objeto da autuação”.

A solicitação foi plenamente atendida na medida em que os elementos e documentos acostados aos autos, além daqueles obtidos em outras fontes citadas nos Tópicos III.A (fls. 298); III.B (fls. 298 a 300); III.C (fls. 300 a 309) e III.D (fls. 309 a 312), em razão desta diligência:

1. Foram examinados nos termos do Tópico III.D, conforme consignado às fls. 309 a 312 deste PAF, demonstrando que:
 - (i) no cálculo do crédito presumido no “DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO PRESUMIDO- VENDAS INTERESTADUAIS- 2017” (fls. 27 a 35 e CD de fls. 49), a fiscalização considerou operações: (i) sujeitas a alíquota inferior a 12%; e (ii) com papel higiênico, contrariando o art. 2º, parágrafo único e o art. 2º-A do Decreto nº 7799/2000 e, por via de consequência, comprometendo o valor apurado;
 - (ii) as operações classificadas no CFOP 6403 – “Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto” não foram consideradas no cálculo do crédito presumido considerado como CNVP;
 - (iii) as operações classificadas no CFOPs 6910 – “Remessa em bonificação, doação ou brinde”, quando as mercadorias envolvidas haviam sido recebidas de terceiros, também não foram consideradas no cálculo do crédito presumido considerado como CNVP;
 - (iv) o volume de notas fiscais que teria de ser examinado, visando a identificação da existência de operações envolvendo papel higiênico, com o objetivo de excluí-las da base de apuração do crédito presumido, além da verificação da origem das mercadorias envolvidas nas operações classificadas no CFOP 6910 (se foram recebidas de terceiros), impossibilitou o

exame nota a nota, item a item, que, na prática, exigiria a execução de roteiros específicos de auditoria fiscal, extrapolando, por força regimental, as funções dos diligentes da Astec.

Concluiu por se considerar, no caso concreto, os valores de crédito presumido apurados pelo contribuinte, para efeito do cálculo do desenvolve, mediante a aplicação do Art. 112, II, do CTN (Lei nº 5.172/1966), ensejando também a realização de ajustes no levantamento fiscal consubstanciado no demonstrativo de fls. 06, que deu sustentação à Infração 01, conforme ANEXO I (fls. 317 e 318).

IV.D – “Elaborar Novo Demonstrativo de Apuração do Desenvolve”.

A solicitação foi plenamente atendida na medida em que, a partir dos resultados obtidos com as verificações descritas nos III.C (fls. 300 a 309) e III.D (fls. 309 a 312), foram realizados ajustes no levantamento fiscal (fls. 06) que deu sustentação à Infração 01, obtendo-se novo demonstrativo de apuração do *quantum* devido concretizado no ANEXO I (fls. 317 e 318), reduzindo-se o valor histórico principal total exigido em sede deste lançamento de ofício, de R\$ 1.491.388,15 (um milhão, quatrocentos e noventa e um mil, trezentos e oitenta e oito reais e quinze centavos) para R\$ 21.603,54 (vinte e um mil, seiscentos e três reais e cinquenta e quatro centavos), valores estes que compõem as TABELAS E (fls. 313) e F (fls. 313) inseridas respectivamente nos tópicos III.E e III.F (fls. 313), e que configuram o resumo da memória de cálculo consubstanciada na planilha contida no anexo referenciado neste tópico.

A autuante tomou ciência da diligência e informou nada ter a acrescentar, conforme se verifica à fl.639, enquanto que o defendente se pronuncia às fls. 643 a 649, fazendo alguns comentários sobre o Parecer da ASTEC e conclui ter restado comprovado e verificado durante a diligência “*in loco*” no parque fabril, que a glosa de créditos efetuados pela fiscalização foi indevida, posto ter desconsiderado) (i) os ativos produtivos incluídos no CIAP não vinculados ao projeto de implantação da fábrica de Camaçari (Projeto DESENVOLVE), tampouco construídos por acessão física, bem como que: (ii) os códigos CFOP 6910 e 6403 foram desconsiderados pela fiscalização na quantificação do crédito presumido detido pelo impugnante.

Pugna pelo provimento da sua defesa para que o AIIM seja julgado integralmente improcedente diante de sua liquidez e certeza, ou quanto menos, que os valores exigidos sejam corrigidos e o auto de infração julgado parcialmente improcedente, reduzindo o valor da multa e juros envolvidos.

À fl. 696 vê-se um despacho encaminhando o PAF a esta Relatora, para instrução e julgamento, em razão do Relator anterior encontrar-se atuando na 2ª Instância deste Conselho.

Registro o comparecimento à sessão de julgamento virtual realizada nesta data, dos representantes legais do autuado, Dr. Axl Wesley Menin Miucci, OAB/SP nº 428.052 e Drª Beatriz Ferreira Baschiera, OAB/SP nº 507.370, para fins de efetuarem sustentação oral dos argumentos defensivos.

VOTO

Trata de novo julgamento do Auto de Infração objeto do presente processo, tendo em vista que através do Acórdão CJF nº 0127-12/21 (fls. 154 a 161), foi decidido, por maioria, declarar NULA a decisão recorrida que foi objeto do julgamento pela 1ª instância julgadora, através do Acórdão JJF nº 0229-04/20 com fundamento na conclusão de que, as dúvidas por acaso existentes, em relação ao mérito poderiam ser sanadas através da realização de diligência.

Assim é que o presente Auto de infração versa sobre recolhimento a menos do ICMS devido pela apuração mensal tendo em vistas erro na determinação do valor da parcela não sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – Desenvolve.

Consta ainda a informação 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 CUSTO005457323". São estruturas metálicas para várias áreas do estabelecimento, subestação (Bens por Acesso Físico), transformadores, instalações elétricas, hidráulicas, 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 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. 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. nº 7799/2000".

Preliminarmente, reclama o sujeito passivo que é nula a presente autuação, por cerceamento do direito de defesa, pois, pela disposição transcrita nos fatos e na infração e documentos apresentados no Auto de Infração, não é possível confirmar o motivo da autuação.

Não há como prosperar essa preliminar de nulidade, posto que foram elaboradas, pela Autuante, planilhas que contêm todas as informações necessárias para a demonstração das infrações, e as mesmas foram entregues ao autuado conforme comprova a assinatura aposta no Auto de Infração do preposto da empresa, atestando o seu recebimento, fl. 03.

Assim é que o mesmo compareceu ao processo trazendo planilhas e documentos que ao seu entender elidiria as infrações, prova cabal de ter entendido o teor da autuação, não havendo que se falar em cerceamento ao direito de defesa, nem restrição ao exercício do contraditório por parte do sujeito passivo, ou insegurança quanto a acusação, razão pela qual rejeito esta preliminar de nulidade.

Alega ainda o Impugnante que não foram apresentados os documentos que respaldam a infração, ficando prejudicada a verificação dos valores apontados pela fiscalização, ou seja, a materialidade dos valores exigidos, cerceando o seu direito de defesa e o devido processo legal.

Tal argumento também não pode ser acatado pois todo o levantamento foi efetuado com base nas notas fiscais eletrônicas e na Escrituração Fiscal Digital - EFD, documentos gerados pela própria autuada, e como dito anteriormente a memória de cálculo da apuração do imposto encontra-se perfeitamente demonstrada nos demonstrativos que respaldam o presente lançamento, os quais foram disponibilizados ao contribuinte.

Em relação ao argumento de que o Autuante teria considerado, em seus cálculos, que todos os itens adquiridos destinados ao seu ativo, registrados no livro CIAP, não se enquadravam na rubrica de Crédito não Vinculado ao Projeto Industrial (CVVP), e, portanto, esses créditos não poderiam integrar o cálculo do programa, verifico que, em diligência requerida por este órgão os cálculos foram refeitos, procedendo às exclusões suscitadas pela defesa.

Portanto, trata-se de incorreção no cálculo do imposto, e não da metodologia aplicada, incorreção esta perfeitamente sanável, conforme disposto no § 1º do 18 do RPAF/BA:

Art. 18. São nulos:

[...]

§ 1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.

Ao autuado foi dada ciência do saneamento realizado, momento em que se manifestou.

Assim, rejeito as preliminares de nulidades arguidas pelo autuado.

O defendente na apresentação da defesa alega que, sem as devidas análises a fiscalização considerou que todos os itens registrados no seu livro CIAP tratavam-se de Bens móveis por acesso físico. Entretanto, caso fosse efetuado o procedimento correto de avaliar não só o nome

contábil, mas sim, o rol dos ativos presentes nos documentos fiscais, teria encontrado diversos bens, que não podem ser considerados como bens imóveis por acessão física, a exemplo de: esteiras utilizadas em máquinas para transportar materiais, robôs industriais, ferramentas de medição e teste, guindastes giratórios, encaixotadoras automáticas, etc.

Asseverou que tais itens são integrantes do seu ativo imobilizado e não são vinculados ao projeto direto de maneira direta, razão pela qual estão enquadrados na rubrica CNVP, no item 2.2.18 - **ativos imobilizados não vinculados ao projeto industrial**, da IN 27/2009, e não “bens imóveis por acessão”, como entendido pela fiscalização.

Acrescentou ter a fiscalização ter cometido outro equívoco, que diz respeito a exclusão na rubrica dos CNVP do Desenvolve o Crédito Presumido concedido pelo Decreto 7.799/2000.

Explica 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”

Portanto, 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.

Assim, por não guardar essa relação, 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.

Enfatiza que somente é contabilizado para formação do crédito presumido os itens referentes às operações necessárias para a venda em atacado de itens adquiridos fora da unidade de Camaçari, portanto, autorizados pelo referido Decreto. Consequentemente, tais valores enquadram-se na rubrica dos Créditos Não Vinculados ao Projeto Industria, conforme prevê o item 2.2.23 da mencionada Instrução Normativa.

A autuante ao prestar a Informação Fiscal manteve integralmente a autuação, asseverando que a autuada 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:

No caso sob análise, todos os itens registrados no CIAP foram registrados na Conta CONSTRUÇÕES EM ANDAMENTO, devendo, portanto, serem classificados como imóveis por acessão física, e, consequentemente não gera direito a qualquer crédito. Quanto a segunda alegação relacionada a exclusão na rubrica dos CNVP do Desenvolve o Crédito Presumido concedido pelo Decreto 7.766/2000, não houve pronunciamento.

Assim é que o processo foi convertido em diligência para que a autuante tomasse as seguintes providências:

Item 1: com base nos papéis de trabalho confirmar ou não o levantamento fiscal, relativo ao recolhimento a menor do ICMS decorreu, de fato, (1) por ter o contribuinte autuado, ter considerado na rubrica CNVP valores extraídos do CIAP relativo a bens imóveis por acessão física; e (2) por ter o contribuinte autuado, também, ter considerado na rubrica CNVP, crédito decorrente do Decreto 7799/20;

Item 2: se confirmado as premissas acima, informar amparado na legislação, se tais glosas da rubrica CNVP, relativo a apuração do SAM, são pertinentes, e, portanto, devem ser mantidas;

Item 3: em se confirmando que os créditos glosados na rubrica CNVP não se relacionam as premissas no item 1, que identifique, de forma clara, qual o erro da defendente na apuração do

CNVP, relativo ao período da autuação.

Em atendimento a diligência a autuante informou que em atendimento a intimação por ela efetuada, foram apresentados documentos os quais, ao seu entender, comprova e reforça as disposições contidas na AUTUAÇÃO, de que houve a apropriação indevida de todo o CIAP NA RUBRICA CNVP, pois se tratam de aquisições para a construção, modernização, logística, linha de produção, instalações elétricas e hidráulica, efluentes etc. do seu Parque Industrial.

Disse também que a autuada anexou ao processo uma mídia (pen drive) folha 287, com o intuito de comprovar os seus lançamentos no CNVP, referente a apropriação do crédito presumido, ignorando os arquivos anexados pela Fiscalização, quando da lavratura do auto de infração e anexados ao PAF (FOLHA 27 A 35), quando deveria fazer uma comparação e vinculação com os demonstrativos que deram respaldo a acusação, razão pela qual mantém inteiramente a acusação.

Ante aos fatos relatados, por iniciativa do então Relator o processo foi incluído na pauta suplementar do dia 31/01/23, e foi decidido pelo encaminhamento do presente PAF à ASTEC / CONSEF – Assessoria Técnica do CONSEF, para que o diligente designado adotasse as seguintes providências:

- **Item 1:** *verificar junto a Secretaria da Indústria e Comércio, órgão deliberativo do Programa DESENVOLVE, através da Coordenação responsável pelo programa, os detalhes do projeto relativo ao incentivo fiscal concedido ao Autuado, objetivando a obtenção de elementos que possibilitem entender se, à época da ocorrência dos fatos geradores, **os itens de créditos oriundo do CIAP**, são referentes à aquisição de mercadorias destinadas à construção de imóveis por acessão física e/ou alheios ou não ao Projeto de Incentivo Fiscal concedido, e, assim, **considerar ou não na rubrica CNVP os valores extraídos do CIAP**, objeto da autuação, quando da apuração do SDPI.*
- **Item2:** *a partir da documentação acostada aos autos, às fls. 182/193, pelo Autuado, bem como a informação fiscal de fls. 290/291, produzida pela agente Autuante, em atendimento ao solicitado por esta 4ª JJF às fls.172/173, analisar os argumentos contidos nas razões e contrarrazões carreados aos autos pelas Partes e, ainda, consubstanciado na IN 27/2009, mais especificamente no item 2.2.18 da referida instrução, elaborar novo demonstrativo de Apuração do Desenvolve, o qual reflita o que entender ser o correto para o objeto da autuação, nos mesmos moldes da planilha de fl. 6 dos autos, que dá sustentação a autuação, devendo, se necessário, intimar as Partes para novos esclarecimentos que elucidem eventuais dúvidas que poderão advir no desenvolvimento dos trabalhos oriundos deste pedido de Diligência Fiscal.*
- **Item3:** *em relação aos créditos decorrentes do Decreto 7799/2000, que devem integrar a rubrica CNVP na apuração do SDPI, **verificar se de fato o sujeito passivo se apropriou de valores maiores que o devido**, como assim está posto na descrição dos fatos da autuação, observar a veracidade da acusação, então fazer os ajustes, também, na elaboração do novo demonstrativo do “item 2” que entende ser o correto para o objeto da autuação”.*

Através do Parecer ASTEC nº 016/2013, o diligente, Antonio Expedito Santos de Miranda, após tomar as providências que julgou serem necessárias, inclusive visita técnica às instalações industriais da empresa; reunião e Consulta Técnica com a Secretaria de Desenvolvimento Econômico do Estado da BAHIA (SDE), e ter efetuado as análises da documentação anexada pelo autuado aos autos, às fls. 182/193, bem como a informação fiscal de fls. 290/291, produzida pela autuante, e dos elementos apresentados e anexados aos autos (ANEXO V, fls. 325 e 422 e DVD/ANEXO VII, fls. 544), constatou resumidamente que:

- (i) **Em relação a contabilização de Mercadorias Destinadas à Construção de Imóveis Por Acessão Física no CIAP:** Alguns itens vinculados à implantação e construção da fábrica e que são de acessão física, foram contabilizados no CIAP, contrariando o Art. 310, VII, do RICMS/BA (Decreto nº 13.780/2012), que veda o crédito fiscal relativo à entrada de mercadoria destinada à

construção de imóveis por acessão física. Portanto, tais valores que perfazem um montante total anual de R\$ 10.035,81, foram apropriados indevidamente e excluídos da apuração mensal do ICMS, e consequentemente do SAM, vez que não poderia ter sido apropriado em razão de expressa vedação regulamentar.

Explicou que os valores mensais dos créditos fiscais apropriados indevidamente foram excluídos e chegou-se a novos valores mensais dos “AJUSTES A CRÉDITO” (TABELAS B e C) e, consequentemente aos valores do SAM ajustado conforme indicados na TABELA D.

Obtidos os valores ajustados do SAM, os mesmos foram transcritos para a Linha A.3, do novo demonstrativo de Apuração do Desenvolve, elaborado por este diligente, nos mesmos moldes da planilha de fl. 6 dos autos, e que compõe o ANEXO I, fls. 317 e 318, deste parecer.

Acrescentou existir créditos fiscais referentes a uma quantidade importante de bens de ativo permanente vinculada ao setor produtivo do estabelecimento do contribuinte e que estão contabilizados no CIAP foram classificados como CNVP sob a justificativa de que tais bens não estariam vinculados ao projeto aprovado em razão de terem sido adquiridos e implantados na fábrica em período posterior a implantação desta, com o fito de modernizá-la e em um momento no qual os investimentos prometidos no Protocolo de Intenções firmado pela empresa com o Estado da Bahia já haviam sido cumpridos.

Contudo, da análise da Resolução DESENVOLVE Nº 193/2011 (fls. 542 e 543), combinada com o posicionamento externado pela Coordenação de Análise de Projetos de Investimento – SDE/CAPÍ (vide subtópico III.B.1. acima), com o qual concordou, verifica-se que: (i) o incentivo fora concedido de forma ampla, de modo a alcançar quaisquer produtos voltados para higiene e cuidados especiais que sejam fabricados pelo projeto implantado, enquanto a mencionada resolução estiver em vigor; (ii) não há limitação do alcance do incentivo autorizado ao valor do investimento consignado no protocolo de intenções, pois o projeto é a unidade industrial como um todo; (iii) o valor do investimento que consta do protocolo de intenções é considerado valor mínimo; e (iv) os valores investidos que porventura extrapolem este valor mínimo também estão vinculados ao projeto, desde que as mercadorias produzidas em decorrência destes investimentos estejam abrangidas pela resolução originalmente concedida e ainda em vigor.

Apontou como exemplo a máquina “FS-NK-800 Fully Servo Control CD Pants”, a qual está entre os ativos produtivos contabilizados no CIAP e considerados pelo contribuinte como não vinculados ao projeto.

Entretanto, os produtos fabricados pela máquina em comento, dentre os quais selecionou-se dois como amostras da “Relação de produtos fabricados em Camaçari – 2017” do arquivo Excel “2023-05-03_Doc. 01_Produção 2017 Camaçari” (ANEXO V, fls. 325 e 422 e DVD/ANEXO VII, fls. 544), quais sejam: (i) *FRA HUGGIES FRA ROUPINHA MEGA XG 6x34 (CÓD. PROD. 30220574)*; e (ii) *FRA HUGGIES FRA ROUPINHA JUMBO XG 9x16 (CÓD. PROD. 30220580)*, estavam sendo comercializados sob os CFOPs “5.401 - Venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto” e “6.401 - Venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto”, conforme notas fiscais nºs 82.056; 82.734; 84.339 e 85.951.

Daí concluiu haver uma contradição na forma de tratar créditos e débitos fiscais relacionados com o ativo produtivo em comento e as mercadorias por ele produzidas, pois, para efeito do cálculo do Desenvolve, tal ativo não pode ser considerado NÃO VINCULADO AO PROJETO para efeito de apropriação dos créditos fiscais do CIAP e, ao mesmo tempo, ser considerado VINCULADO AO PROJETO para efeito da inclusão dos débitos fiscais oriundos das operações de saída das mercadorias por ela produzidas.

Arrematou que os créditos fiscais que foram classificados pelo contribuinte como CNVP (Crédito Não Vinculado ao Projeto) devem, na realidade, ser considerados como CVP (Crédito Vinculado ao

Projeto), assim como as saídas de produtos fabricados pelos equipamentos com eles relacionados foram classificadas pela empresa como débitos vinculados ao projeto (DVP).

Informou que os novos valores do CNVP foram obtidos mediante a exclusão dos créditos fiscais referentes ao CIAP, os quais também refletiram nos valores recalculados com o expurgo dos bens de acessão física, e realocados para a rubrica CVP.

II) créditos decorrentes do Decreto 7799/2000: Constatou que a fiscalização, ao calcular o crédito presumido conforme demonstrativo analítico denominado de “DEMONSTRATIVO DO CREDITO PRESUMIDO- VENDAS INTERESTADUAIS- 2017” (fls. 27 a 35 e CD de fls. 49), considerou indevidamente, na base utilizada para o cálculo do referido crédito presumido operações: (i) sujeitas a alíquota inferior a 12%; e (ii) papel higiênico; em dissonância com o parágrafo único do art. 2º e art. 2º-A do mencionado diploma legal, comprometendo o valor apurado.

Concordou com os argumentos defensivos relacionados à operações realizadas através dos CFOPs 6910 – “Remessa em bonificação, doação ou brinde” e 6403 – “Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto” e CFOP 6403 – “Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto”.

Ressaltou entretanto que, face a grande quantidade de notas fiscais que teria de ser examinada, uma a uma, item a item, no sentido de verificar a existência de operações envolvendo papel higiênico, com o objetivo de excluí-las da base de apuração do crédito presumido, além da verificação da origem das mercadorias envolvidas nas operações classificadas no CFOP 6910 (se foram recebidas de terceiros), fatos que, na prática, exigiriam a execução de roteiros específicos de auditoria fiscal, extrapolando, por força regimental, as funções dos diligentes da ASTEC, optou, na dicção do Art. 112, II, do CTN (Lei nº 5.172/1966), por se considerar, no caso concreto, os valores de crédito presumido apurados pelo contribuinte, para efeito do cálculo do Desenvolve.

Assim, a partir da planilha de fls. 06, a qual deu suporte ao lançamento de ofício referente à Infração 01, efetuou-se os ajustes necessários mediante a aplicação dos resultados alcançados com as verificações descritas nos tópicos acima, obtendo-se como remanescentes os valores de ICMS discriminados no ANEXO I (fls. 317 e 318), totalizando o montante de R\$ 21.603,54 (vinte e um mil, seiscentos e três reais e cinquenta e quatro centavos).

Ressalto que a autuante foi dada ciência do resultado da diligência, através do mencionado Parecer ASTEC de nº 0016/2023, conforme se observa à fl. 639, e não houve qualquer pronunciamento, o que considero ter concordado com a sua conclusão.

Pela análise dos elementos contidos nos autos verifico que os levantamentos que respaldaram o presente lançamento continham equívocos, que foram devidamente corrigidos pelo auditor estranho ao feito, em diligência requerida por este órgão julgador.

De fato, a Instrução Normativa SAT nº 27 de 02/06/2009, que dispõe sobre os procedimentos a serem adotados para o cálculo da parcela do saldo devedor do ICMS a recolher passível de incentivo pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do estado da Bahia - DESENVOLVE, assim determina:

1. *Para cálculo da parcela do saldo devedor do ICMS a recolher passível de incentivo pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, o contribuinte deverá efetuar ajustes sobre o saldo devedor do ICMS encontrado no final de cada período de apuração, expurgando os valores referentes às operações e prestações não vinculadas aos investimentos constantes do projeto aprovado pelo conselho deliberativo do programa.*
2. *O saldo devedor mensal do ICMS a recolher passível de incentivo pelo DESENVOLVE será apurado pela seguinte fórmula:*

$SDPI = SAM - DNVP + CNVP$, onde:

$SDPI =$;

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.

Assim, para a apuração do saldo devedor do ICMS a recolher passível de incentivo pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do estado da Bahia - DESENVOLVE somente devem ser considerados os débitos e créditos vinculados ao projeto de investimento, e, no caso presente restou comprovado que inicialmente a fiscalização excluiu indevidamente do CNVP todos os créditos registrados no CIAP, por entender que se referiam a Bens Imóveis por acessão física. Também restou comprovado equívoco no valor considerado pela fiscalização dos créditos decorrentes do Decreto 7799/200, considerados no cálculo do CNVP, o que impactou no saldo devedor mensal do ICMS passível de incentivo do DESENVOLVE (SDPI).

Ante ao exposto entendo correta a autuação, com os ajustes realizados, a fim de adequá-la à Instrução Normativa 27/09, tal como feito pelo diligente da ASTEC, e acolho o demonstrativo elaborado à fl. 318, cujo ICMS exigível passou a ser no valor histórico de R\$ 21.603,54, conforme demonstrativo.

Em relação ao pedido de redução da multa lançada no percentual de 60% do imposto, cumpre observar que, por se tratar de multa de descumprimento de obrigação principal, este Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para tal apreciação.

Ante ao exposto voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor total de R\$ 21.603,54.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206955.0010/19-8**, lavrado contra **KIMBERLY - CLARK BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS DE HIGIÊNE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 21.603,54**, acrescido da multa de 60%, prevista na Lei 7.014/96, artigo 42, inciso II, alínea “f”, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da decisão acima para uma das Câmaras de Julgamento 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 18/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 18 de julho de 2024.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – RELATORA